

2009

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias



IASC Foundation
Education®

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

que incluye el texto completo de la
Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
de la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)*
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos prácticos

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@iasb.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

International Accounting Standards Committee Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Email: iasb@iasb.org
Publications Telephone: +44 (0)20 7332 2730 | Publications Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publications Email: publications@iasb.org | Web: www.iasb.org

Copyright © 2010 IASCF®

Right of use

Although the International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IASC Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IASC Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IASC Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IASC Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IASC Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IASC Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IASC Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 7249
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

The IASC Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Spanish translation is copyright of the IASCF.



IASC Foundation
Education®

The IASB logo/the IASCF logo/‘Hexagon Device’, ‘IASC Foundation Education logo’, IASC Foundation, ‘eIFRS’, ‘IAS’, ‘IASB’, ‘IASC’, ‘IASCF’, ‘IASC Foundation Education’ ‘IAsS’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘International Accounting Standards’, ‘International Financial Reporting Standards’ and ‘SIC’ are Trade Marks of the IASC Foundation.

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

que incluye el texto completo de la
Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
de la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)*
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos prácticos

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@iasb.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Correo electrónico: iasb@iasb.org
Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 | Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org | Web: www.iasb.org

Copyright © 2010 IASCF®

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IASC.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IASC.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IASC, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IASC es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IASC sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IASC se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:
IASB Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 7249
Correo electrónico: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

La Fundación IASC, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Esta traducción al español del material de formación sobre la NIIF para las PYMES no ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la IASCF. Los derechos de autor de la traducción al español son de la IASCF.



IASB Foundation
Education®

El logo del IASB, el logo de la IASCF, el logo en forma de hexágono, el logo de IASC Foundation Education, así como las expresiones "IASB Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASB Foundation Education", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "Internacional Financial Reporting Standards" y "SIC" son marcas registradas por la Fundación IASC.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	5
Alcance de esta sección	5
Medición de los ingresos de actividades ordinarias	7
Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias	13
Venta de bienes	16
Prestación de servicios	21
Contratos de construcción	26
Método del porcentaje de terminación	35
Intereses, regalías y dividendos	44
Información a Revelar	47
Apéndice de la Sección 23 - Ejemplos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según los principios de la Sección 23	52
Venta de bienes	52
Prestación de servicios	55
Honorarios y comisiones por franquicia	56
Intereses, regalías y dividendos	58
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	59
Reconocimiento	59
Medición	60
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	61
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	62
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	68
Caso práctico 1	68
Respuesta al caso práctico 1	69
Caso práctico 2	72
Respuesta al caso práctico 2	73

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IASC y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en la contabilización e información financiera de los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la Sección 23: *Ingresos de actividades ordinarias* de la *NIIF para las PYMES*. Le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos a través de ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se requieren en la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar su habilidad en la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- Identificar en qué casos los ingresos de actividades ordinarias que surjan de transacciones y hechos específicos califican para ser reconocidos en estados financieros, de acuerdo con la Sección 23.
- Medir los ingresos de actividades ordinarias que surjan de la venta de bienes, la prestación de servicios, el intercambio de bienes o servicios, o el uso por parte de terceros de activos de la entidad que generen intereses, regalías o dividendos.
- Contabilizar los ingresos y los costos relacionados con los contratos de construcción.
- Presentar y revelar los ingresos y los contratos de construcción en los estados financieros.
- Demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización de los ingresos y los contratos de construcción.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 23 es especificar los requerimientos de información financiera para los ingresos de actividades ordinarias y los contratos de construcción.

Ingreso de actividades ordinarias 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 dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. El intercambio de bienes o servicios de naturaleza y valor similares no se considera una transacción que genere ingresos de actividades ordinarias. No obstante, se considera que los intercambios de elementos diferentes sí generan ingresos de actividades ordinarias.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. La Sección 23 identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También ofrece una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios para los ingresos de actividades ordinarias que surjan de la venta de bienes, la prestación de servicios, los contratos de construcción en los que la entidad es la contratista, y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que generen intereses, regalías o dividendos.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Principios generales para la medición de ingresos de actividades ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias deben medirse al valor razonable de la contraprestación por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo, y el acuerdo constituye efectivamente una transacción de financiación, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción de financiación surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. El interés se reconoce usando el método del interés efectivo.

Principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

El reconocimiento implica incorporar una partida que concuerde con la definición de ingresos de actividades ordinarias en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados si se adopta el enfoque de doble estado de resultados), siempre que cumpla con los siguientes criterios:

- que sea probable que la entidad obtenga algún beneficio económico futuro asociado con la partida de ingresos de actividades ordinarias, y
- que el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

La *NIF para las PYMES* proporciona una guía para reconocer las siguientes categorías específicas de ingresos de actividades ordinarias:

Venta de bienes

Los ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta de bienes se reconocerán cuando, además de los principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias (véase arriba), se cumplan todos los criterios siguientes:

- el vendedor ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- el vendedor 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 estos; y
- los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Prestación de servicios

Los ingresos de actividades ordinarias derivados de la prestación de servicios se reconocerán con referencia al grado de realización de dicha transacción al final del periodo sobre el que se informa (método de porcentaje de realización) siempre que, además de los principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, se cumplan estos dos criterios:

- que el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- que los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deberán ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Contratos de construcción

Al igual que en el caso de los ingresos de actividades ordinarias por servicios (véase arriba), cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocerán por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a menudo, denominado método del porcentaje de terminación).

Intereses, regalías y dividendos

En el caso de los intereses, las regalías y los dividendos, siempre que se cumplan los principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán de la siguiente manera:

- Intereses: según el método del interés efectivo.
- Regalías: según una base de acumulación de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.
- Dividendos: cuando se establezca el derecho del accionista a recibir el pago.

Identificación de la transacción

Normalmente, los criterios de reconocimiento se aplican por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tales criterios de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la esencia de la transacción. 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 de actividades ordinarias en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado. Estas ventas suelen conocerse como ventas de elementos múltiples. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Los requerimientos para la identificación de la transacción concuerdan con el concepto de contabilización de las transacciones de acuerdo con su realidad económica, y no según su forma legal (véase el párrafo 2.8).

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 23 *Ingresos de actividades ordinarias* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la *NIIF para las PYMES* también forman parte de los requerimientos. Estos términos están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 23. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IASC no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IASC aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

- 23.1 Esta Sección se aplicará al contabilizar **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
 - (b) La prestación de servicios.
 - (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
 - (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

Notas

Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias.

Ingreso de actividades ordinarias 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 dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Los ingresos de actividades ordinarias 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, regalías y alquileres. Las ganancias son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos, pero que no son ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 2.25(b)). Debajo, el ejemplo 1 sirve como una guía útil para diferenciar los ingresos de actividades ordinarias de las ganancias.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Los ingresos percibidos a partir de la disposición de propiedades, planta y equipo no deben clasificarse como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 17.28). La venta de propiedades, planta y equipo se presentará neta en el estado del resultado integral (es decir, la ganancia o la pérdida obtenida por disposición). La ganancia o pérdida no se presentará en los ingresos de actividades ordinarias. Es importante que los usuarios de los estados financieros, al evaluar el rendimiento financiero pasado y futuro de una entidad, consideren tales ganancias de manera separada de los ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta de bienes de la entidad. Esto se debe a que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes suelen repetirse de forma continuada y en importes comparables, mientras que la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo suele dar lugar a ingresos inusuales, no recurrentes.

Ejemplo: ingresos de actividades ordinarias

Ej 1 Una cadena de tiendas de bicicletas mantiene bicicletas para la venta o el alquiler a corto plazo. Las bicicletas que están disponibles para alquilar se utilizan durante dos a tres años y luego se venden en las tiendas como modelos de segunda mano.

En todas las tiendas se venden bicicletas nuevas y de segunda mano.

Las tiendas tienen tres fuentes de ingresos de actividades ordinarias: (i) la venta de bicicletas nuevas, (ii) la venta de bicicletas de segunda mano y (iii) el alquiler de bicicletas.

La venta de bicicletas de segunda mano no se considera disposición de propiedades, planta y equipo, aunque las tiendas las utilicen durante varios años en su negocio de alquiler. Las tiendas de bicicletas se dedican al negocio de vender bicicletas nuevas y de segunda mano. Vender bicicletas de segunda mano es parte de las actividades ordinarias y recurrentes de las tiendas, por lo que tales ventas representan ingresos de actividades ordinarias.

23.2 Los ingresos de actividades ordinarias u otros **ingresos** que surgen de algunas transacciones y sucesos se tratan en otras secciones de esta NIIF:

- (a) Acuerdos de arrendamiento (véase la Sección 20 *Arrendamientos*).
- (b) Dividendos y otros ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de la participación (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*).
- (c) Cambios en el **valor razonable** de **activos financieros** y **pasivos financieros**, o su disposición (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*).
- (d) Cambios en el valor razonable de **propiedades de inversión** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*).
- (e) **Reconocimiento** inicial y cambios en el valor razonable de los **activos biológicos** relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 *Actividades Especiales*).
- (f) Reconocimiento inicial de **productos agrícolas** (véase la Sección 34).

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

- 23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

Notas

Se considera valor razonable al importe por el que un activo podría ser intercambiado, un pasivo liquidado, o un instrumento de patrimonio concedido podría ser intercambiado, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Ejemplos: medición de los ingresos de actividades ordinarias

- Ej 2 **Un fabricante vende uno de sus productos a 500 u.m.⁽¹⁾ por unidad. Sin embargo, el fabricante les otorga a sus clientes un 20% de descuento en los pedidos de 100 unidades o más. Un cliente compra 100 unidades en un solo pedido.**

El fabricante debe medir los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes en 40.000 u.m., es decir, 100 unidades \times (500 u.m. de precio de lista menos un descuento por volumen de 100 u.m. (es decir, 20% \times 500 u.m.)).

- Ej 3 **Un fabricante vende uno de sus productos a 500 u.m. por unidad. Sin embargo, el fabricante les otorga a sus clientes un 20% de descuento en los pedidos de 100 unidades o más. Además, si el cliente compra 1.000 unidades o más en un periodo financiero anual sobre el que se informa, el minorista le otorga un descuento por volumen adicional del 10% sobre el precio de lista en todas las unidades que el cliente adquirió durante dicho año contable.**

Un cliente compra mensualmente 100 unidades del producto durante un periodo financiero anual.

El fabricante debe medir los ingresos de actividades ordinarias totales obtenido de la venta de bienes al cliente durante dicho periodo en 420.000 u.m., es decir, 1.200 unidades \times (500 u.m. de precio de lista menos un descuento por volumen de 150 u.m. (es decir, 30% \times 500 u.m.)).

La rebaja del precio comercial no se considera una transacción de financiación y es improbable que el valor temporal del dinero sea relevante. Por lo tanto, el fabricante debe reconocer el ingreso de actividades ordinarias por el importe pagado neto del total de la rebaja por volumen (es decir, sin descuentos).

- Ej 4 **Un fabricante vende a crédito uno de sus productos a 500 u.m. por unidad. Para fomentar el pago temprano, el minorista otorga a sus clientes un descuento por pago temprano del 10% si el cliente paga los bienes dentro de los 30 días posteriores a la compra. Los términos normales de crédito son 60 días.**

⁽¹⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u.m.).

El cliente 1 paga 40.500 u.m., dentro de los 30 días posteriores a la fecha de compra, para cancelar el monto adeudado correspondiente a 90 unidades compradas a la entidad.

El cliente 2 paga 45.000 u.m., dentro de los 60 días posteriores a la fecha de compra, para cancelar el monto adeudado correspondiente a 90 unidades compradas a la entidad.

El minorista debe medir los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes al cliente 1 en 40.500 u.m. (es decir, 90 unidades \times (500 u.m. de precio de lista menos el descuento por pago temprano del 10% \times 500 u.m.)), y los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes al cliente 2 en 45.000 u.m. (es decir, 90 unidades \times precio de lista de 500 u.m.).

Ej 5 Un minorista vende uno de sus productos a 500 u.m. por unidad. En una ocasión, el minorista intercambi6 10 unidades del producto como pago por 10 horas-hombre en concepto de servicios contables brindados por un socio de una firma de contabilidad internacional. Los servicios contables recibidos se ofrecen a los clientes de la firma de contabilidad a 500 u.m. por hora.

El minorista debe medir los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes en 5.000 u.m. (es decir, 10 horas-hombre \times 500 u.m. por hora (véanse también párrafos 23.6 y 23.7)).

23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor a6adido. En una relaci6n de agencia, una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisi6n. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

Notas

En una relaci6n de agencia, las entradas brutas de beneficios econ6micos incluyen los importes recibidos por cuenta del principal. Sin embargo, s6lo la parte de la entrada bruta que representa la comisi6n para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del agente.

Determinar si una entidad actúa como principal o como agente depende de distintos hechos y circunstancias y requiere de juicio profesional. Una entidad actúa como principal cuando est6 expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestaci6n de servicios.

Entre las caracteristicas que, solas o combinadas, indican que una entidad actúa como principal encontramos:

- (a) La entidad tiene la obligaci6n fundamental de proporcionar bienes o servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.
- (b) La entidad asume el riesgo de inventario antes o despu6s del pedido del cliente, tanto en el envió como en caso de devoluci6n.
- (c) La entidad puede, a discreci6n, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.
- (d) La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.

Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.

Ejemplos: transacciones con terceros

- Ej 6 Un fabricante vende bienes a sus clientes a través de un intermediario. El intermediario mantiene los bienes del fabricante en consignación. El intermediario puede devolver al fabricante los bienes que no se vendan. El fabricante solicita al intermediario que venda los bienes a 100 u.m. por unidad. El intermediario deduce una comisión fija de 10 u.m. por cada unidad vendida, y transfiere el saldo (90 u.m.) al fabricante. Si los bienes resultan defectuosos, los clientes deben devolverlos al fabricante para su reemplazo o arreglo.**

El fabricante actúa como principal de la venta a los clientes dado que está expuesto a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes (por ejemplo: obsolescencia de los inventarios, bienes defectuosos devueltos, establecimiento del precio de venta, etc.). El fabricante debe medir el ingreso de actividades ordinarias de la venta de bienes en 100 u.m. por cada unidad de bienes vendida por su agente (el intermediario). El fabricante debe reconocer el ingreso de actividades ordinarias por la venta en la fecha en que el intermediario venda los bienes a los clientes, ya que esa será la fecha en que se transfieran los riesgos y ventajas. El fabricante también debe considerar una provisión de garantía (pasivo) para el derecho limitado de devolución (véase la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*).

El intermediario actúa como agente para el fabricante. Por lo tanto, debe medir el ingreso de actividades ordinarias que resulte de la prestación de servicios (comisión por ventas) en 10 u.m. por cada unidad de bienes vendida. El fabricante debe reconocer un gasto correspondiente como comisión pagada.

- Ej 7 Un fabricante vende bienes a un intermediario a 90 u.m. El intermediario compra los bienes para revendérselos a otros. Sólo el intermediario tiene derecho a devolver las unidades defectuosas al fabricante. El intermediario desea contar con un margen de 10 u.m. sobre las ventas, por lo que las vende a sus clientes a 100 u.m. por unidad. Si los bienes resultan defectuosos, los clientes deben devolverlos al intermediario para su reemplazo o arreglo.**

El fabricante debe medir los ingresos de actividades ordinarias de la venta de bienes en 90 u.m. por cada unidad de bienes transferida al intermediario. El fabricante también debe considerar una provisión de garantía (pasivo) para el derecho limitado de devolución (véase la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*).

El intermediario actúa como principal de la venta a los clientes dado que está expuesto a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes (por ejemplo: obsolescencia de los inventarios, bienes defectuosos devueltos, establecimiento del precio de venta, etc.). El intermediario debe medir los ingresos de actividades ordinarias de la venta de bienes en 100 u.m. por cada unidad de bienes vendida a sus clientes. Por cada unidad vendida, el intermediario debe reconocer un gasto de 90 u.m. por el costo de los bienes vendidos.

- Ej 8 Un minorista vende bienes a 100 u.m. por unidad, incluido el impuesto sobre las ventas de 10 u.m. (p. ej.: IVA) que recauda por cuenta del gobierno nacional.**

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

El minorista debe medir el ingreso de actividades ordinarias en 90 u.m. por cada unidad vendida (es decir, 100 u.m. del precio de lista menos 10 u.m. cobradas por cuenta del gobierno). El minorista actúa como agente en el cobro del IVA por cuenta del gobierno, por lo que el IVA no se incluye en los ingresos de actividades ordinarias.

- Ej 9 **Un expendedor de tabaco vende cigarrillos a 10 u.m. la unidad, incluido el impuesto al tabaco de 4 u.m. que recauda por cuenta del gobierno nacional. El impuesto al tabaco se paga al gobierno a fines del mes siguiente al mes en que se vendieron los cigarrillos. No obstante, si el cliente se atrasa, el expendedor de tabaco tiene derecho a reclamar al gobierno el impuesto al tabaco.**

El expendedor de tabaco debe medir el ingreso de actividades ordinarias en 6 u.m. por cada unidad vendida (es decir, 10 u.m. del precio de lista menos 4 u.m. cobradas por cuenta del gobierno).

- Ej 10 **Los hechos son los mismos que en el ejemplo 9. Sin embargo, en este ejemplo, el impuesto al tabaco de 4 u.m. depende de la cantidad de cigarrillos que el expendedor produzca durante el mes (es decir, el expendedor debe pagar el impuesto, independientemente de si los cigarrillos se venden). Además, si un cliente se atrasa, el expendedor de tabaco no puede reclamar el impuesto al gobierno.**

El expendedor debe medir los ingresos de actividades ordinarias en 10 u.m. por cada unidad vendida e incluir el impuesto en los resultados del periodo en el que se produce el cigarrillo. Según este ejemplo, el impuesto al tabaco es un impuesto a la producción.

Pago diferido

23.5 Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción de financiación, el valor razonable de la contraprestación es el **valor presente** de todos los cobros futuros determinados utilizando una **tasa de interés** imputada. Una transacción de financiación surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La tasa de interés imputada será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

- (a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar; o bien,
- (b) la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 23.28 y 23.29 y con la Sección 11.

Notas

El valor presente es la estimación actual del valor descontado presente de las futuras entradas netas de efectivo en el curso normal de la operación.

Si la tasa de interés implícita está determinada como la tasa de interés que iguala el importe nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos (según el párrafo 23.5(b), la que mejor se pueda

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

determinar), se deberá analizar la razonabilidad de la tasa de interés resultante. Si la tasa resulta inusualmente baja (teniendo en cuenta por ejemplo, el valor temporal del dinero y la solvencia crediticia del comprador), esto podría indicar que el precio de venta en efectivo actual para ese cliente en particular no ha sido debidamente identificado.

Ejemplos: pago diferido

Ej 11 **Una entidad vende bienes bajo condiciones que permiten al cliente pagar la contraprestación en plazos.**

La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias iguales al valor razonable de la contraprestación por recibir, en el momento de la venta. El valor razonable de la contraprestación por recibir equivale al valor presente de los pagos en plazos. Este se determina descontando los pagos en plazos por recibir a la tasa de interés implícita. El vendedor reconocerá el elemento de interés como un ingreso de actividades ordinarias por intereses usando el método de interés efectivo.

Ej 12 **El primer día de su periodo contable anual, una entidad vende inventarios por 2.000.000 u.m. con un crédito a dos años sin intereses cuando el precio de venta en efectivo actual de los bienes es de 1.652.893 u.m.**

Dado que existe una diferencia de 347.107 u.m. entre el precio en efectivo de 1.652.893 u.m. y el importe adeudado según el acuerdo de crédito a dos años sin intereses, tal acuerdo es de hecho una transacción de financiación, además de una venta de bienes. Asumiendo que la tasa de descuento implícita sea razonable (teniendo en cuenta, por ejemplo, el valor temporal del dinero y la posición crediticia del cliente), la entidad deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta de bienes el primer día del periodo anual sobre el que se informa en 1.652.893 u.m. Además, la entidad deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias por intereses de 165.289 u.m. y 181.818 u.m. respectivamente en el periodo anual sobre el que se informa y en el siguiente, calculándolos según el método del interés efectivo, como se muestra debajo.

Usando una hoja de cálculo o una calculadora financiera, la tasa de interés implícita se calcula a un 10% anual (es decir, la tasa que iguala el importe nominal (2.000.000 u.m.), debidamente descontado, pagadera a dos años, al precio de venta en efectivo actual de los bienes (1.652.893 u.m.)).

El ingreso de actividades ordinarias que surge de la venta de bienes equivale al precio de venta actual en efectivo de 1.652.893 u.m. (es decir, el valor presente del pago futuro).

El ingreso de actividades ordinarias por intereses para el año de la venta es de 165.289 u.m. Cálculo: Valor presente de 1.652.893 u.m. \times 10% (tasa de interés implícita).

El ingreso de actividades ordinarias por intereses para el próximo año es de 181.818 u.m. Cálculo: (Valor presente de 1.652.893 u.m. + 165.289 u.m. de intereses acumulados) \times 10% (tasa de interés implícita).

Ej 13 **El primer día del periodo anual sobre el que se informa, una entidad vendió inventarios por 2.000.000 u.m. con un crédito a dos años sin intereses. La entidad y sus competidores suelen aceptar de sus clientes pagos diferidos sin intereses, por lo que no hay transacciones recientes en efectivo que la entidad pueda utilizar para calcular con precisión el precio de venta en efectivo. La entidad calcula que el cliente podría obtener financiación de otras fuentes a una tasa de interés anual del 10%.**

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

La entidad deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta de bienes el primer día del periodo anual sobre el que se informa en 1.652.893 u.m. Además, la entidad deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias por intereses de 165.289 u.m. y 181.818 u.m. respectivamente en el periodo anual sobre el que se informa y en el siguiente.

La tasa de interés implícita es del 10% anual (es decir, la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar).

El ingreso de actividades ordinarias que surge de la venta de bienes se mide al valor presente de todos los cobros futuros determinado mediante la tasa de interés implícita (10%); es decir, pago futuro de 2.000.000 u.m. $\times 1 \div (1,1)^2 = 1.652.893$ u.m.

El ingreso de actividades ordinarias por intereses para el año de la venta es de 165.289 u.m. Cálculo: Valor presente de 1.652.893 u.m. $\times 10\%$ (tasa de interés implícita).

El ingreso de actividades ordinarias por intereses para el próximo año es de 181.818 u.m. Cálculo: (Valor presente de 1.652.893 u.m. + 165.289 u.m. de intereses acumulados) $\times 10\%$ (tasa de interés implícita).

Intercambios de bienes o servicios

- 23.6 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:
- (a) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o
 - (b) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza diferente, pero la transacción carezca de carácter comercial.

Notas

Algunos ejemplos de bienes que se intercambian o permutan por otros de naturaleza y valor similares incluyen materias primas cotizadas, como el aceite o la leche, de los que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos, de manera oportuna, en un determinado lugar.

- 23.7 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción de carácter comercial. En ese caso, la entidad medirá la transacción:
- (a) al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalente al efectivo transferido;
 - (b) si el importe según (a) no se puede medir con fiabilidad, entonces por el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalente al efectivo transferido; o
 - (c) si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable ni de los activos recibidos ni de los activos entregados, entonces por el **importe en libros** de los activos entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalente al efectivo transferido.

Ejemplo: ingresos de actividades ordinarias a cambio de bienes y servicios

- Ej 14 **El 1 de enero de 20X1, un comerciante de oro que recientemente había adquirido un avión ejecutivo consiguió los derechos de aterrizaje en el aeropuerto local a cambio de 100 onzas de oro. En ese momento, el oro cotizaba a 1.000 u.m. por onza.**

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

El intercambio de oro por derechos de aterrizaje es un intercambio de bienes de naturaleza diferente. El comerciante de oro debe medir los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes (oro) en 100.000 u.m. (se considera que éste es el valor razonable de los derechos de aterrizaje -contraprestación- recibidos, véase el párrafo 23.3). En este caso, el valor razonable de la contraprestación recibida en la transacción de intercambio puede medirse con mayor facilidad tomando como referencia el valor razonable del oro, una materia prima cotizada en el mercado activo.

Cálculo: 100 onzas de oro × 1.000 u.m. por onza = 100.000 u.m..

Ejemplos: ningún ingreso de actividades ordinarias en el intercambio de bienes y servicios

- Ej 15 **El 1 de enero de 20X1, para cumplir con el pedido urgente de un cliente, el minorista de combustible X recibió del minorista Y 180.000 litros de combustible en la ciudad A, a cambio de 180.000 litros de su combustible en la ciudad B. El costo del combustible es de 1 u.m. por litro.**

El minorista X no reconocerá ningún ingreso de actividades ordinarias por el intercambio de combustible con el minorista Y, ya que se trata de un intercambio de bienes o servicios similares.

El minorista X reconocerá un ingreso de actividades ordinarias cuando venda a sus clientes el combustible recibido en la transacción de intercambio.

- Ej 16 **Una entidad que opera en la industria de las telecomunicaciones posee una red transmisora de señal digital. La red incluye cables de fibra óptica. La entidad a menudo celebra contratos de servicio de permuta de capacidades con terceros que poseen redes similares en otros lugares. De acuerdo con uno de estos contratos, la entidad debe ceder capacidad en su red por un valor de 1 millón de u.m. durante un periodo de 10 años a un tercero que opera en la misma línea de negocio, a cambio del uso de una determinada capacidad de la red de este tercero.**

Según esta información, pareciera que se realiza un intercambio entre la capacidad de una red y la capacidad de otra, de naturaleza y valor similares. Por lo tanto, ni la entidad ni el tercero en cuestión deberán reconocer ingreso de actividades ordinarias (ni costo asociado) alguno por la transmisión de los servicios brindados (es decir, por la capacidad otorgada o recibida).

Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

- 23.8 Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los

componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción. **[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplo 8].**

Ejemplos: identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

- Ej 17 Una empresa concesionaria de automóviles vende coches nuevos a sus clientes. Además, como parte de una oferta por tiempo limitado y sin cargo adicional, el concesionario ofrece servicios de mantenimiento del coche durante tres años, a partir de la fecha de compra del vehículo. Generalmente, el concesionario cobra un precio adicional por los servicios de mantenimiento. Los clientes pueden comprar por separado el coche y los servicios de mantenimiento.**

El concesionario genera así una venta con dos elementos identificables por separado. En una misma transacción, el concesionario:

- vende un bien, el coche nuevo, y
- se compromete a brindar servicios de mantenimiento durante tres años.

El concesionario debe distribuir el valor razonable de la contraprestación recibida (el importe recibido del cliente) entre los componentes identificables por separado de la transacción. Dado que los dos elementos se venden por separado, es posible distribuir la contraprestación proporcionalmente según el valor razonable que cada elemento tiene si se los vende por separado.

Además, se deben aplicar criterios de reconocimiento a los componentes de la transacción identificados por separado (respecto de la venta del coche, véanse los párrafos 23.10 al 23.13 y, para servicios de mantenimiento, los párrafos 23.14 al 23.16).

- Ej 18 Una empresa de seguridad celebró un contrato con un cliente según el cual le proporciona un sistema de alarma contra robos (instalación incluida), se responsabiliza por el mantenimiento del sistema durante tres años a partir de la fecha de instalación y garantiza al cliente una respuesta armada si la alarma se activara. El cliente está obligado por contrato a pagar a la empresa de seguridad 20.000 u.m., sin intereses, tres años después de la instalación de la alarma contra robos.**

La empresa de seguridad siempre instala los sistemas de alarma contra robos que vende. No instala sistemas de alarma de otras empresas.

La empresa de seguridad ha generado una venta con elementos múltiples. La transacción de venta tiene varios componentes:

- venta de un bien, con instalación incluida: sistema de alarma contra robos;
- prestación de servicios de mantenimiento del sistema de alarma;
- prestación de servicios de respuesta armada; y

- un componente de financiación relacionado con el pago por la venta y el mantenimiento del sistema de alarma contra robos, y por los servicios de respuesta armada brindados al cliente (véase el párrafo 23.5).

La empresa de seguridad debe distribuir el valor razonable de la contraprestación por cobrar del cliente entre los componentes de la transacción identificados por separado. Además, se deben aplicar criterios de reconocimiento en los componentes de la transacción identificados por separado (respecto de la venta del bien, véanse los párrafos 23.10 al 23.13, para la prestación de servicios, los párrafos 23.14 al 23.16 y, para la transacción de financiación, los párrafos 23.28 al 23.29 (a)).

En este caso, la instalación no se considera un componente separado de la transacción porque el cliente no podría comprar el sistema sin la instalación, y la entidad no ofrece los servicios de instalación a menos que se compre su sistema. Si la instalación es adicional a la venta de bienes, cualquier comisión relacionada con la instalación deberá reconocerse en el momento de la venta (véase el Apéndice de la Sección 23, ejemplos 2 y 14). Un vendedor normalmente reconocerá el ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes cuando el comprador acepte la entrega y se hayan completado la instalación y la inspección, ya que, generalmente, ese es el momento en que se transfieren los principales riesgos y ventajas de la propiedad de los bienes (véase el párrafo 23.10).

- Ej 19 Un fabricante de yates de lujo vende un yate a un banco por 1.000.000 u.m. y, en el mismo acto, firma un acuerdo para recomprárselo al banco por 1.080.000 u.m. un año más tarde.**

El día en que se produjo la transacción, el valor razonable del yate era de 2.000.000 u.m., y la tasa de interés incremental del endeudamiento del fabricante se aproximaba al 8% anual.

El banco no tiene derecho a vender el yate.

El fabricante del yate no podrá reconocer los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta del yate. La esencia de ambas transacciones, tomadas como un todo, puede considerarse como que el fabricante obtuvo del banco un préstamo de 1.000.000 u.m., cuyo pago está garantizado por el yate del fabricante (activo de inventario). Por consiguiente, el fabricante debe reconocer 1.000.000 u.m. que recibió del banco como un pasivo asegurado y conservar el yate dentro de sus inventarios.

De acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, se deben reconocer 80.000 u.m. (el excedente del precio de recompra de 1.080.000 u.m. respecto del precio de venta de 1.000.000 u.m.) como costos financieros durante el período del préstamo, y según el método del interés efectivo.

- Ej 20 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 19. No obstante, en este caso, el fabricante tiene la opción (no la obligación) de recomprar el yate al banco por 1.080.000 u.m., un año después de la venta.**

Dado que el valor razonable del yate es notablemente superior al precio de ejercicio de la opción de recompra, es improbable que el fabricante desaproveche la opción. Por lo tanto, la esencia de ambas transacciones, tomadas como un todo, puede considerarse como que el fabricante obtuvo del banco un préstamo de 1.000.000 u.m., cuyo pago está garantizado por el yate del fabricante (activo de inventario). Por consiguiente, el fabricante debe

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

reconocer 1.000.000 u.m. que recibió del banco como un pasivo asegurado y conservar el yate dentro de sus inventarios.

De acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, se deben reconocer 80.000 u.m. (el excedente del precio de recompra de 1.080.000 u.m. respecto del precio de venta de 1.000.000 u.m.) como costos financieros durante el período del préstamo, y según el método del interés efectivo.

23.9 A veces, como parte de una transacción de venta, una entidad concede a su cliente un premio por fidelización que éste puede canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos. En este caso, de acuerdo con el párrafo 23.8, la entidad contabilizará los créditos-premio como un componente identificable de forma separada de la transacción de ventas inicial. La entidad distribuirá el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por la venta inicial entre los créditos-premio y otros componentes de la venta. La contraprestación distribuida entre los créditos-premio se medirá tomando como referencia su valor razonable, es decir, según el importe por el que los créditos-premio podrían venderse por separado.

[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplo 13].

Ejemplos: premios de fidelización de clientes

Ej 21 Un minorista de comestibles que regenta una tienda de provisiones gestiona un programa de fidelización de clientes. Concede puntos a los miembros del programa cuando gastan una cantidad determinada en provisiones. Los miembros del programa pueden canjear los puntos por más provisiones. Los puntos no tienen una fecha de caducidad.

Al otorgarles créditos-premio a sus clientes, el minorista de comestibles genera ventas de múltiples elementos.

El minorista de comestibles debe contabilizar los créditos-premio como un componente identificable por separado de la transacción de venta en la que se concedan (la "venta inicial"). El valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir con respecto a la venta inicial deberá distribuirse entre los créditos-premio y los bienes proporcionados al cliente en la venta inicial. La contraprestación distribuida entre los créditos-premio debe medirse tomando como referencia su valor razonable (es decir, según el importe por el que los créditos-premio podrían venderse por separado).

De acuerdo con los requerimientos de los párrafos 23.10 al 23.13, el minorista de comestibles debe reconocer la contraprestación asignada a los créditos-premio como ingreso de actividades ordinarias cuando éstos sean canjeados, y él cumpla con su obligación de suministrar los premios. El importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos deberá basarse en el número de créditos-premio que se hayan canjeado a cambio de los premios, tomados en relación con el número total de rescates esperados.

Venta de bienes

Notas

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes es determinar cuándo deben ser reconocidos. El párrafo

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

23.10 especifica las condiciones que deben reunirse para que se reconozcan los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes. Los párrafos 23.11 al 23.13 incluyen guías obligatorias para la aplicación de las condiciones especificadas.

La legislación de los diferentes países puede ocasionar que los criterios de reconocimiento incluidos en el párrafo 23.10 se cumplan en distintos momentos y, por lo tanto, el calendario de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias puede variar entre los diferentes países. Sin embargo, esto no significa que se apliquen diferentes criterios de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en los diferentes países. En particular, las leyes pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas de la propiedad. Por ejemplo, en ciertas jurisdicciones, para los pedidos por correo, el vendedor debe ofrecer a los clientes un "periodo de reflexión", otorgándoles el derecho incondicional de cancelar el contrato (p. ej.: en las ventas de bienes pedidos por correo, el periodo de reflexión puede durar hasta el séptimo día laboral posterior a la recepción de los bienes). Por lo tanto, los ejemplos de este módulo deben ser entendidos en el contexto de las leyes, relacionadas con la venta de bienes en el país donde tiene lugar la transacción.

23.10 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes. **[Referencia: párrafos 23.11 al 23.13].**
- (b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
- (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (d) Sea **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplos 1, 6 y 7].

Notas

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad (véase el párrafo 23.10(d)). 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 surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya reconocido como ingreso de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable es reconocida como gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

En la Sección 11 *Instrumentos financieros básicos* se detallan los requerimientos para el deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos según el costo o el costo amortizado.

Ejemplos: ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes

- Ej 22 Una entidad fabrica equipos hechos a medida (es decir, personalizados) para la industria del plástico (clientes). Los equipos se fabrican por piezas. Las piezas se ensamblan e instalan en las fábricas de los clientes. La titularidad legal se transfiere cuando el cliente acepta la entrega y la instalación e inspección se han completado. Los clientes pagan los equipos en el momento de aceptar la entrega.**

La entidad ofrece a sus clientes una garantía estándar de dos años contra defectos de fabricación.

En este ejemplo, el cliente controló el equipo y aceptó la entrega.

La entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias una vez que el cliente haya aceptado la entrega (es decir, luego de la inspección), se hayan transferido los riesgos y ventajas de la propiedad y se hayan reunido los demás factores detallados en el párrafo 23.10.

Nota: De acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la entidad deberá incluir una provisión (pasivo) para su obligación de garantía.

- Ej 23 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 22.**

Durante el año posterior a la venta, el cliente advierte un defecto de fabricación en el equipo que le compró a la entidad. Cumpliendo con la garantía, la entidad responde a su obligación contractual reemplazando la pieza defectuosa del equipo del cliente.

El ingreso de actividades ordinarias no se ajusta a causa del desembolso realizado para cumplir con la obligación de garantía. La obligación de garantía se contabiliza de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

- Ej 24 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 22. No obstante, en este caso, el cliente no quedó conforme con el equipo instalado y, por consiguiente, no aceptó la entrega.**

La entidad no puede reconocer el ingreso de actividades ordinarias porque los riesgos y ventajas de la propiedad no se han transferido al cliente (es decir, los factores detallados en el párrafo 23.10 no se han cumplido). El equipamiento permanece como parte del inventario (activo) de la entidad, y se deberá evaluar el deterioro de su valor según los párrafos 27.2 y 27.3.

Nota: En esta ocasión, no se ha producido la venta, por lo que la entidad no deberá reconocer una provisión de garantía (pasivo), a menos que se trate de un contrato oneroso.

- Ej 25 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 22, aunque en este caso la venta se realizó en condiciones normales de crédito, es decir, a 60 días.**

Al aceptar la entrega, el cliente se hallaba en una buena situación financiera. Sin embargo, un mes después de la entrega, el negocio del cliente fue destruido por una catástrofe natural. Siendo realista, la entidad sólo espera recibir un 20% del precio de venta al momento de la liquidación del cliente.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

La entidad reconoció ingresos de actividades ordinarias (y una cuenta comercial por cobrar) cuando el cliente aceptó la entrega (es decir, luego de la inspección), se transfirieron los riesgos y ventajas de la propiedad y se reunieron los demás factores detallados en el párrafo 23.10.

La cuenta comercial por cobrar se analiza para determinar deterioro del valor, de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* (véanse los párrafos 11.21 al 11.25). Los ingresos de actividades ordinarias no se ven afectados por el deterioro del valor.

23.11 La evaluación de cuándo ha transferido una entidad al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a 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, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes. **[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplos 5, 8 y 10].**

23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:

- (a) Cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, no cubierta por las condiciones normales de garantía.
- (b) Cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes.

[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplo 9].

- (c) Cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.

[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplo 2].

- (d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplo 3].

Ejemplo: el vendedor conserva los riesgos significativos de la propiedad

Ej 26 Una entidad acepta un pedido de un cliente para la fabricación de un producto que nunca antes se había fabricado (p. ej.: una nave espacial que supera ampliamente la tecnología vigente). La entidad garantiza un nivel específico de rendimiento del producto (p. ej.: la nave espacial es capaz de aterrizar en Marte y regresar a la Tierra). Sólo se sabrá si se ha alcanzado el nivel de rendimiento garantizado luego de que el producto haya sido utilizado como desea el cliente (es decir, luego de que

la nave espacial regrese de su primer viaje a Marte). Si la nave no completa con éxito su viaje inaugural, la entidad está obligada a reembolsar al cliente el precio de compra.

La titularidad legal se transfiere en el momento de la entrega.

Debido a las incertidumbres respecto de si el producto podrá alcanzar el nivel de rendimiento garantizado, los riesgos y ventajas de la propiedad no se transfieren hasta que el viaje inaugural se haya completado con éxito (es decir, la entidad conserva los principales riesgos de la propiedad ya que es muy posible que no pueda alcanzarse el nivel de rendimiento garantizado).

23.13 Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Ejemplo: el vendedor no conserva riesgos significativos de la propiedad

Ej 27 **Un fabricante de máquinas expendedoras vende 10 máquinas a crédito a un parque de diversiones. El plazo de pago vence a los tres meses de la entrega. Para todas las ventas realizadas a crédito, el fabricante incluye en el contrato una cláusula mediante la cual la titularidad legal se transfiere recién al recibirse la contraprestación, no al momento de la entrega.**

La retención de la titularidad puede indicar que los riesgos y ventajas de la propiedad no se han transferido al comprador, aunque este traspaso no es una condición obligatoria para el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias. Siempre que se reúnan los otros criterios de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias del párrafo 23.10, y mientras no existan motivos para creer que el parque de diversiones no cumplirá con el pago, los ingresos de actividades ordinarias podrán reconocerse si, además de la titularidad legal, el fabricante sólo conserva los derechos que le permiten recuperar las máquinas expendedoras si el parque de diversiones no cumpliera con el pago. En otras palabras, el fabricante transfiere prácticamente todos los riesgos y ventajas de la propiedad al parque de diversiones en el momento de la entrega de las máquinas expendedoras. La retención temporaria de la titularidad legal en este caso no tiene importancia.

Ej 28 **Un minorista ofrece a sus clientes el derecho perpetuo de devolución sobre las linternas que vende. Los clientes pueden devolver las linternas por cualquier motivo y en cualquier momento y obtener un reembolso del dinero, presentando solamente un recibo válido. Los datos históricos constantes indican que se reembolsa aproximadamente un 1% de las ventas. El minorista espera que esta tasa de reembolsos no se modifique en el futuro.**

El minorista conserva sólo un nivel insignificante y cuantificable de los riesgos y ventajas de la propiedad. Si se cumplen los demás criterios de reconocimiento del párrafo 23.10, se

deberán reconocer los ingresos de actividades ordinarias en el momento de la venta. La posibilidad de la existencia de devoluciones afecta la medición del importe del ingreso de actividades ordinarias que debe reconocerse en la venta de cada linterna (es decir, en este caso, el ingreso de actividades ordinarias debe registrarse al 99% del precio de venta en efectivo).

Notas: Si, en un periodo contable posterior, las devoluciones reales son superiores o inferiores al 1% (el cálculo original), la revisión del cálculo aproximado deberá contabilizarse de forma prospectiva (es decir, un cambio en el cálculo aproximado de acuerdo con la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*).

Prestación de servicios

Notas

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios es determinar cuándo deben ser reconocidos. El párrafo 23.14 especifica las condiciones que deben cumplirse para que los ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios sean reconocidos usando el método del porcentaje de terminación si el resultado de la transacción puede calcularse con precisión. Los párrafos 23.15 y 23.21 al 23.27 proporcionan una guía obligatoria para la aplicación del método del porcentaje de terminación. El párrafo 23.16 especifica cómo deben reconocerse los ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios si el resultado de la transacción no puede calcularse con precisión.

23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del **periodo sobre el que se informa** (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

[Referencia: Apéndice de la Sección 23, párrafo 23.A1 y ejemplos 14 al 20].

Notas

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad (véase el párrafo 23.14(b)). No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, 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.

Una entidad es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras acordar lo siguiente:

- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
- (b) la contraprestación del intercambio; y
- (c) la forma y los plazos de 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 de actividades ordinarias 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.

Ejemplos: prestación de servicios

- Ej 29 Un ingeniero de calibración celebró un contrato para calibrar la máquina de un fabricante en intervalos de seis meses durante un plazo de dos años, que finaliza el 31 de diciembre de 20X2.**

El 1 de enero de 20X1, el fabricante pagó al ingeniero de calibración 10.000 u.m. Cada calibración le cuesta al ingeniero aproximadamente 1.000 u.m.

El ingeniero deberá reconocer 2.500 u.m. de ingresos de actividades ordinarias por los servicios de calibración prestados, cuando realice tales servicios en junio de 20X1, diciembre de 20X1, junio de 20X2 y diciembre de 20X2. Los servicios de calibración se realizan en una cantidad predeterminada de actos (cuatro calibraciones), y en momentos determinados (intervalos de seis meses a partir del 1 de enero de 20X1). Por lo tanto, el importe recibido el 1 de enero de 20X1 (10.000 u.m.) será reconocido inicialmente por el ingeniero como un pasivo.

- Ej 30 Una entidad brinda servicios de mantenimiento a un tercero a través de un contrato y a un precio establecido en 100.000 u.m. Originalmente, la entidad calculó los costos totales para este contrato en 60.000 u.m. Al final del periodo sobre el que se informa (20X1), la entidad ha incurrido en un gasto de 50.000 u.m., y espera gastar 15.000 u.m. más para completar los servicios de mantenimiento.**

La entidad determina el grado de realización del contrato con referencia a la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados (véase el párrafo 23.22(a)).

Hacia final de 20X1, el contrato se ha completado en un 76,923%. Cálculo: 50.000 u.m. de costos incurridos ÷ 65.000 u.m. de costos totales estimados para el contrato. Por consiguiente, en 20X1 la entidad debe reconocer ingresos de actividades ordinarias por 76.923 u.m. Cálculo: 76,923% × 100.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias totales esperados. Además, la entidad debe reconocer costos por 50.000 u.m.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

Ejemplos: servicios prestados mediante una cantidad indeterminada de actos

Ej 31 Una empresa de seguridad celebra un contrato para proveer de respuestas armadas a propietarios de viviendas cuando sus sistemas de alarma se activen. El periodo contable de la empresa finaliza el 30 de junio.

El 1 de enero de 20X1 un propietario pagó a la empresa 10.000 u.m. A cambio de la comisión fija, la empresa está obligada contractualmente a brindar sus servicios de respuesta armada a dicho propietario durante dos años.

La empresa de seguridad deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación del servicio de respuesta armada según un criterio lineal durante el periodo de dos años (es decir, $417 \text{ u.m. por mes} = 10.000 \text{ u.m. de ingresos de actividades ordinarias} \div 24 \text{ meses}$). Las intervenciones sólo ocurrirán cuando la alarma se active durante el periodo contractual de dos años. No se puede determinar la frecuencia y el momento en que ocurrirán las intervenciones.

Por lo tanto, el ingreso de actividades ordinarias deberá reconocerse de la siguiente manera:

Año finalizado en junio de 20X1: $10.000 \text{ u.m.} \times 6 \div 24 \text{ meses} = 2.500 \text{ u.m.}$

Año finalizado en junio de 20X2: $10.000 \text{ u.m.} \times 12 \div 24 \text{ meses} = 5.000 \text{ u.m.}$

Año finalizado en junio de 20X3: $10.000 \text{ u.m.} \times 6 \div 24 \text{ meses} = 2.500 \text{ u.m.}$

Ej 32 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 29.

(Un ingeniero de calibración celebró un contrato para calibrar la máquina de un fabricante en intervalos de seis meses durante un plazo de dos años, que finaliza el 31 de diciembre de 20X2.

El 1 de enero de 20X1, el fabricante pagó al ingeniero de calibración 10.000 u.m. Cada calibración le cuesta al ingeniero aproximadamente 1.000 u.m.).

Los servicios de calibración se realizan en una cantidad predeterminada de actos (cuatro calibraciones), y en momentos determinados (intervalos de seis meses a partir del 1 de enero de 20X1); es decir que los requerimientos del párrafo 23.15 no se aplican a esta transacción.

Ej 33 Una concesionaria de vehículos firma un contrato para realizar el mantenimiento del vehículo nuevo de un cliente durante tres años.

El 1 de enero de 20X1, un cliente pagó a la concesionaria 10.000 u.m. La experiencia demuestra que para la concesionaria el costo de mantenimiento de vehículos nuevos del modelo que posee el cliente es en promedio de 1.000 u.m. para el primer año, de 1.000 u.m. durante el segundo año, y de 3.000 u.m. el tercer año.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

El mecánico deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la prestación de servicios de mantenimiento del vehículo de esta manera: 2.000 u.m. en 20X1, 2.000 u.m. en 20X2 y 6.000 u.m. en 20X3. Si bien los servicios de mantenimiento del vehículo se realizan mediante una cantidad indeterminada de actos y durante un periodo determinado de tiempo, la experiencia demuestra que en cada uno de los años 1 y 2 se realizará un 20% del trabajo, mientras que el 60% restante se realizará durante el año 3. Esta proporción representa bien el grado de realización del trabajo y refleja la expectativa de contar con un margen bruto constante mientras dure el contrato.

- Ej 34 **Dos empresas de investigación (A y B) compiten en la creación de un compuesto para un laboratorio farmacéutico. De acuerdo con los acuerdos contractuales, A y B intentarán crear el compuesto en forma simultánea. El fabricante pagará 1.000.000 u.m. a la empresa de investigación que le entregue primero un compuesto completo que reúna las especificaciones preestablecidas. La otra empresa de investigación no recibirá nada.**

Cuando el laboratorio farmacéutico aceptó el compuesto creado por A, la empresa B abandonó el trabajo desarrollado hasta el momento.

La presentación del compuesto creado según las especificaciones establecidas antes que la empresa competidora representa una acción específica que es más significativa que cualquier otra. Por consiguiente, las empresas de investigación postergarán el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el laboratorio farmacéutico acepte el compuesto.

Una vez que el laboratorio farmacéutico acepte el compuesto, A reconocerá 1.000.000 u.m. en ingresos de actividades ordinarias.

B no registrará ningún ingreso de actividades ordinarias, dado que no recibirá ningún beneficio económico como resultado de los servicios brindados al laboratorio farmacéutico.

- 23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Notas

A menudo, durante las primeras etapas de una transacción, el resultado no puede calcularse con precisión. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias solo 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.

Ejemplos: resultado de una transacción por servicios que no puede calcularse con precisión

- Ej 35 **Una firma de abogados es contratada para representar a un grupo de ex empleados en una demanda colectiva contra una compañía minera. La firma de abogados recibirá honorarios por los servicios legales provistos equivalentes al 20% del total**

de la reparación por daños asignada por el tribunal (u otro acuerdo extrajudicial). Si se pierde el juicio, la firma de abogados no recibirá nada.

Cuando el resultado del juicio no puede calcularse con precisión, la firma de abogados no puede reconocer ningún ingreso de actividades ordinarias, dado que los gastos reconocidos tal vez no puedan recuperarse.

Cuando el resultado del juicio puede calcularse con precisión, la firma de abogados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias según el método del porcentaje de terminación.

- Ej 36 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 35. No obstante, en este ejemplo, independientemente del resultado del juicio, la firma de abogados recibirá una remuneración según el tiempo que haya dedicado a seguir el caso (es decir, X horas dedicadas × 100 u.m. por hora). En el periodo actual sobre el que se informa, la firma de abogados dedicó 120 horas a la causa.**

En este caso, el resultado de la transacción no depende del resultado del juicio (es decir, el cliente pagará independientemente del resultado).

La firma de abogados deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias teniendo en cuenta las horas reales trabajadas (es decir, 120 horas × 100 u.m. por hora = 12.000 u.m.).

- Ej 37 Dos empresas de consultoría (A y B) compiten por asesorar a una empresa de juegos de azar en una licitación para obtener una licencia de casino que otorgará el gobierno X durante un difícil proceso de licitación. Según los acuerdos contractuales, tanto A como B prepararán diferentes propuestas de licitación para que la empresa de juegos de azar las analice. La empresa de juegos de azar elegirá una de las propuestas desarrolladas por A y por B para presentarla como su propuesta durante el difícil proceso de selección.**

La empresa de consultoría cuya propuesta sea elegida para ser presentada por la empresa de juegos de azar ante el gobierno X recibirá una comisión por sus servicios, según una tarifa por hora predeterminada. La empresa de consultoría que no sea elegida no recibirá nada.

Las empresas de consultoría suelen facturar a sus clientes según una tarifa por hora que debe pagarse independientemente de si los clientes aplican o no su asesoramiento.

La empresa de juegos de azar selecciona la propuesta de A y la presenta al gobierno X durante el proceso de licitación para la licencia de casino.

Cuando la selección de una de las propuestas de licitación por parte de la empresa de juegos de azar no puede calcularse con precisión, las empresas de consultoría no pueden reconocer ningún ingreso de actividades ordinarias, dado que los gastos reconocidos no son recuperables.

Cuando el resultado de la selección puede calcularse con precisión, la empresa de consultoría cuya propuesta se espera que sea seleccionada debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias según el método del porcentaje de terminación. La otra empresa de consultoría deberá seguir postergando el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

En este caso, el resultado de la transacción podrá calcularse con suficiente precisión sólo cuando la empresa de juegos de azar anuncie cuál ha sido la propuesta seleccionada (es decir, cuando la empresa elija la propuesta de A).

Contratos de construcción

Notas

Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. Generalmente, los contratos de construcción se establecen por un periodo superior a un año. Sin embargo, es posible que contratos de menor duración también entren en esta definición.

Esta sección especifica la contabilización de contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas. Además, los requerimientos establecidos en esta sección abarcan la contabilización tanto de los ingresos de actividades ordinarias como de los costos asociados con los contratos de construcción.

Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina caen, normalmente, en diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. En particular, determinar cuándo el resultado del contrato puede calcularse con precisión (véase el párrafo 23.17), y determinar el grado de terminación de la actividad contractual.

Los párrafos 23.18 al 23.20 representan una guía sobre la segmentación de contratos en diversos contratos de construcción, y sobre la combinación de contratos en un único contrato de construcción.

Los párrafos 23.21 al 23.27 ofrecen una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación en la contabilización de un contrato de construcción en los estados financieros de un contratista. Si la totalidad del contrato entra en un único periodo contable, la entidad no necesitará distribuir los ingresos de actividades ordinarias y los costos entre diferentes periodos. Dado que el contrato comienza y termina en el mismo periodo, todos los ingresos de actividades ordinarias y los costos se reconocerán en el mismo periodo contable (véase el ejemplo 38).

La guía que se ofrece para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias provenientes de la prestación de servicios (p. ej.: párrafo 23.14) también es útil para la contabilización de contratos de construcción.

Ilustración

Un contrato establecido entre un proveedor y un cliente para la producción de ciertos bienes durante un periodo de tiempo no reúne las condiciones de un contrato de construcción. Por ejemplo, no se considera contrato de construcción al contrato a largo plazo celebrado entre un fabricante y un mayorista, mediante el cual el fabricante provee

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

al mayorista con 10.000 teteras durante el término del contrato, y según las especificaciones predeterminadas por el mayorista. Se trata simplemente de un contrato para la producción de bienes.

El contrato no puede considerarse un contrato de construcción para la construcción de una combinación de activos, ya que las teteras no están estrechamente interrelacionadas ni son interdependientes en lo que respecta a su diseño, tecnología, funcionamiento ni propósito final de uso.

La fabricación y la venta de una sola tetera no podría considerarse un contrato de construcción individual, ya que no existe ninguna negociación importante específica respecto de su construcción ya que el proveedor vende 10.000 teteras al mayorista. Además, la producción total y la entrega de una sola tetera seguramente corresponderán a un único periodo contable.

23.17 Cuando el resultado de un **contrato de construcción** pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones. Los párrafos 23.21 al 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

[Referencia: párrafo 23.25 (el resultado del contrato no puede calcularse con precisión)].

[Referencia: párrafo 23.26 (es probable que los costos totales del contrato superen a los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato)].

Notas

Ingresos de actividades ordinarias del contrato

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato incluyen el monto inicial de los ingresos de actividades ordinarias establecidos en el contrato, además de variaciones en el trabajo, las reclamaciones y los pagos de incentivo establecidos, en la medida en que sea probable que generen ingresos de actividades ordinarias y puedan medirse con precisión. Es probable que los ingresos de actividades ordinarias surjan de:

- una variación, cuando sea probable que el cliente apruebe dicha variación.
- una reclamación, cuando las negociaciones hayan avanzado tanto que sea probable que el cliente acepte la reclamación.
- un pago de incentivos, cuando se haya avanzado lo suficiente en el contrato como para que sea probable que los estándares de rendimiento especificados puedan alcanzarse o incluso superarse.

Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato.

Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede surgir, por ejemplo, por demoras ocasionadas por el cliente, errores en las especificaciones o el diseño, o por disputas en las variaciones referentes al trabajo contratado.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en un plazo menor que el previsto. Los pagos de incentivos se incluyen en los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando se ha avanzado lo suficiente en el contrato como para que sea probable que los estándares de rendimiento especificados se alcancen o incluso se superen, y que el importe del pago de incentivos pueda medirse con precisión.

Costos del contrato

Los costos del contrato incluyen costos directamente relacionados con el contrato específico, costos atribuibles a la actividad contractual general y que pueden asignarse al contrato, y otros costos que pueden cargarse específicamente al cliente según las condiciones del contrato.

Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:

- (a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- (b) costos de los materiales usados en la construcción;
- (c) depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
- (d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
- (e) costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
- (f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- (g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluidos los costos esperados de las garantías; y
- (h) reclamaciones de terceros.

Algunos costos pueden ser atribuibles a la actividad contractual en general (p. ej.: costos indirectos de la construcción), y pueden ser imputados a cada contrato específico.

Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción. Entre tales costos a excluir se encuentran:

- (a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- (b) los costos de venta;
- (c) los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y
- (d) la depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

Los costos e ingresos de actividades ordinarias contractuales estimados a menudo deben revisarse, a medida que ocurren ciertos sucesos y se resuelven las

incertidumbres (véase el párrafo 23.21). La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente. Los cambios en las estimaciones contables se contabilizan de acuerdo con la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*.

[Los siguientes ejemplos ilustran el párrafo 23.17. Es necesario ilustrar los cálculos básicos del grado de terminación dentro de los ejemplos. Los párrafos 23.21 al 23.27 sirven de guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación. Además, para una mejor comprensión de los cálculos implicados, se deberá hacer referencia a estos párrafos y a los ejemplos correspondientes incluidos en este material de formación].

Ejemplos: contratos de construcción

- Ej 38 De acuerdo con un contrato de construcción, un contratista acepta un precio fijo de 2.000 u.m. para remodelar la cocina de un apartamento residencial. El cálculo inicial del contratista en cuanto a costos del contrato al 1 de febrero de 20X1, la fecha en que se celebra el contrato, es de 1.200 u.m.**

El periodo contable del contratista finaliza el 31 de diciembre. El contratista cobrará el precio fijado en el contrato al finalizar la remodelación.

La remodelación concluyó el 31 de julio de 20X1, a un costo de 1.250 u.m. (es decir, los costos reales incurridos durante el contrato hasta el 31 de julio de 20X1 son 1.250 u.m.).

Si bien este contrato coincide con la definición de un contrato de construcción, la construcción se ubica dentro de un solo periodo contable (asumiendo que la entidad no elabora estados financieros intermedios). Por lo tanto, no es necesario distribuir los costos ni los ingresos de actividades ordinarias contractuales en diferentes periodos contables ya que el grado de realización es del 0% al comienzo del periodo contable, y del 100% al momento de la finalización.

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato de 2.000 u.m., y los costos del contrato de 1.250 u.m. se registran en 20X1.

- Ej 39 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 38. Sin embargo, en este caso el periodo contable del contratista finaliza el 30 de junio.**

Al 30 de junio de 20X1, los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado a la fecha ascienden a 800 u.m., y el contratista estima que los costos necesarios para completar el contrato equivalen a 400 u.m. (es decir, los costos totales del contrato serán de 1.200 u.m.).

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato en los que se ha incurrido por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre la última estimación de los costos totales del contrato (véase el párrafo 23.22).

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Dado que la construcción se ubica en dos periodos contables, se deben realizar cálculos del grado de realización para distribuir los ingresos de actividades ordinarias del contrato entre ambos periodos.

El contratista calcula el grado de realización de la siguiente manera:

Grado de realización = $\text{costos incurridos en relación con el trabajo realizado a la fecha} \div \text{costos totales estimados}$.

Grado de realización al 30 de junio de 20X1 = 66,67% (es decir, $800 \text{ u.m.} \div 1.200 \text{ u.m.} = 66,67\%$).

Para el año que finalizó el 30 de junio de 20X1, el contratista deberá reconocer por este contrato ingresos de actividades ordinarias por 1.333 u.m. ($= 2.000 \text{ u.m.} \times 66,67\%$), y costos por 800 u.m.

Para el año que finalizó el 30 de junio de 20X2, el contratista deberá reconocer por este contrato ingresos de actividades ordinarias por 667 u.m. (es decir, $2.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 1.333 \text{ u.m.}$ reconocidas en periodos anteriores), y costos por 450 u.m. (es decir, $1.250 \text{ u.m.} \text{ menos } 800 \text{ u.m.}$ reconocidas en periodos anteriores).

Ej 40 De acuerdo con un contrato de construcción, un contratista acuerda recibir de su cliente un 40% de rentabilidad fija sobre los costos del contrato directos. El cálculo inicial del contratista en cuanto a costos del contrato al 1 de enero de 20X1, la fecha en que se celebra el contrato, es de 2.000 u.m. (lo que se considera como costos directos). Por lo tanto, los ingresos de actividades ordinarias que se esperan por este contrato equivalen a 2.800 u.m. El contrato debería durar dos años.

El periodo contable del contratista finaliza el 31 de diciembre.

Al 31 de diciembre de 20X1 se ha incurrido en costos del contrato por 1.045 u.m. El contratista espera que los costos del contrato totales asciendan a 1.900 u.m. (considerados todos costos directos).

Al 31 de diciembre de 20X2, los costos reales equivalen a 2.000 u.m. Sin embargo, sólo 1.800 u.m. reúnen los criterios estipulados en el contrato para ser considerados costos directos al determinar el 40% de rentabilidad fija.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo.

Grado de realización al 31 de diciembre de 20X1 = 55% (es decir, $1.045 \text{ u.m.} \div 1.900 \text{ u.m.} = 55\%$).

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1, el contratista deberá reconocer por este contrato ingresos de actividades ordinarias por 1.463 u.m. (es decir, $1.900 \text{ u.m.} \times (100\% + 40\%) \times 55\%$), y costos por 1.045 u.m. Método rápido para medir los ingresos de actividades ordinarias en un contrato de margen sobre el costo: sumar el margen acordado a los costos especificados (en este ejemplo, $1.045 \text{ u.m.} + 40\% \times 1.045 \text{ u.m.} = 1.463 \text{ u.m.}$).

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2, el contratista deberá reconocer por este contrato ingresos de actividades ordinarias por 1.057 u.m. (es decir, 1.800 u.m. \times (100% + 40%) menos 1.463 u.m.), y costos por 955 u.m. (es decir, 2.000 u.m. menos 1.045 u.m.). Método rápido: 1.800 u.m. + 40% \times 1.800 u.m. menos 1.463 u.m. reconocidas en 20X1 = 1.057 u.m.

Ej 41 Un contratista celebra un contrato de construcción el 1 de enero de 20X1. El contratista acuerda un precio fijo de 9.000 u.m. para la construcción de un puente. El cálculo inicial del contratista sobre los costos del contrato es de 8.000 u.m. El contratista estima que tomará tres años construir el puente.

El periodo contable del contratista finaliza el 31 de diciembre.

Al final del primer año del contrato (31 de diciembre de 20X1), el cálculo del contratista sobre los costos del contrato totales ha aumentado a 8.050 u.m.

En 20X2, el cliente y el contratista acuerdan una variación que aumenta los ingresos de actividades ordinarias del contrato por 200 u.m., y costos del contrato adicionales estimados en 150 u.m. Al final de 20X2, los costos incurridos incluyen 100 u.m. de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en 20X3 en la terminación del proyecto.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	20X3	20X2	20X1
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación	200	200	
Total ingresos de actividades ordinarias	9.200	9.200	9.000
Costos incurridos a la fecha	8.200	6.168	2.093
Costos estimados para terminar	-	2.032	5.957
Costos estimados totales	8.200	8.200	8.050

El contratista calcula el grado de realización de la siguiente manera:

	20X3	20X2	20X1
	u.m.	u.m.	u.m.
Costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha	8.200	6.068(a)	2.093
Grado de realización	100%	74%(b)	26%(c)

(a) 6.168 u.m. de costos incurridos menos 100 u.m. de costos correspondientes a 20X3 = 6.068 u.m.

(b) 6.068 u.m. de costos del contrato \div 8.200 u.m. de costos totales estimados del contrato = 74% completado.

(c) 2.093 u.m. de costos del contrato \div 8.050 u.m. de costos totales estimados del contrato = 26% completado.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos se reconocen en los resultados de la siguiente manera:

	<i>Acumulado</i>	<i>Reconocido en</i>	<i>Reconocido en el</i>
	<i>u.m.</i>	<i>años anteriores</i>	<i>periodo actual</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
20X1			
Ingreso de actividades ordinarias (26% de 9.000 u.m.)	2.340	–	2.340
Gastos (26% de 8.050 u.m.)	2.093	–	2.093
Ganancia	247	–	247
20X2			
Ingreso de actividades ordinarias (74% de 9.200 u.m.)	6.808	2.340	4.468
Gastos (74% de 8.200 u.m.)	6.068	2.093	3.975
Ganancia	740	247	493
20X3			
Ingreso de actividades ordinarias (100% de 9.200 u.m.)	9.200	6.808	2.392
Gastos	8.200	6.068	2.132
Ganancia	1.000	740	260

23.18 Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. No obstante, ante ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato **[Referencia: párrafo 23.19]** o a un grupo de contratos **[Referencia: párrafo 23.20]** para reflejar los aspectos fundamentales de un contrato o un grupo de contratos.

Notas

Los requerimientos de los párrafos 23.18 al 23.20 sobre la combinación y la segmentación de contratos apuntan a reflejar los aspectos fundamentales del acuerdo, en lugar de su forma legal o contractual. Cuando se cumplen los criterios del párrafo 23.19, es necesaria la segregación del contrato único (no es opcional). De igual manera, es necesaria la combinación de un grupo de contratos si se reúnen los criterios establecidos en 23.20.

A veces es necesario separar un contrato único en sus componentes identificables por separado y aplicar a cada uno de ellos los requerimientos de esta sección. Por el contrario, puede haber situaciones en las que un grupo de contratos independientes deba considerarse como un único contrato porque, en esencia, representan a uno solo. Para determinar si hay que combinar o segregar contratos, la entidad debe evaluar si un contrato (o un componente de un contrato) se negoció independientemente de otros contratos (o componentes) relacionados, o si todos los contratos (o componentes) se negociaron juntos, como un paquete. Para realizar esta valoración, deben aplicarse los criterios de los párrafos 23.19 y 23.20.

Es importante combinar o segregar los contratos correctamente, dado que esto tendrá un impacto importante en la distribución de las ganancias y los ingresos de actividades ordinarias entre los periodos contables.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

- 23.19 Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:
- (a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
 - (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
 - (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

Ejemplo: contratos de construcción que cubren diversos activos

- Ej 42 **Una autoridad de transporte otorgó a una entidad un contrato por 5.000.000 u.m. (precio fijo) para construir 1.000 kilómetros de carretera y un estadio deportivo. La entidad presentó ofertas por separado para la construcción de la carretera y del estadio. Estas ofertas fueron analizadas en dos competitivos procesos de licitación independientes.**

La construcción de cada activo debe considerarse como un contrato de construcción independiente, dado que se cumple con los criterios especificados en el párrafo 23.19:

- (a) se presentaron propuestas diferentes para la construcción de la carretera y del estadio;
- (b) se realizaron negociaciones por separado para la carretera y para el estadio, y la entidad y la autoridad de transporte pudieron aceptar una oferta y rechazaron otra; las ofertas se presentaron por separado, por lo que la adjudicación fue por separado también; y
- (c) para elaborar ofertas por separado, la entidad tiene que haber sido capaz de dividir los costos, lo que permite identificar los costos y los ingresos de actividades ordinarias de cada activo. El contrato de precio fijo de 5.000.000 u.m. equivale a la suma de estos precios.

- 23.20 Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:
- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
 - (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
 - (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

Ejemplos: grupo de contratos de construcción

- Ej 43 **Se contrata a una entidad para diseñar y construir una vía de ferrocarril que atravesará cinco plantaciones madereras y se conectará con el sistema ferroviario nacional próximo (el proyecto). La especificación para el diseño es la de optimizar la eficacia en el transporte de madera desde las plantaciones hasta el sistema ferroviario nacional. La extensión de las vías en cada plantación puede variar y no tiene que ser necesariamente proporcional al tamaño de la plantación.**

Para asegurar el proyecto, la entidad negoció en conjunto con todos los productores. Sin embargo, una vez que los productores accedieron a firmar el contrato para que la entidad realizara el proyecto, se celebraron contratos por separado con cada uno de ellos. Cada productor está contractualmente obligado a pagar a la entidad 100.000 u.m. por el diseño y la construcción del segmento de vías que pasará por sus tierras.

La entidad debe considerar al grupo de contratos firmados con los cinco productores como un único contrato de construcción:

- (a) el grupo de cinco contratos se negoció como un único paquete para el diseño y la construcción de una vía de ferrocarril que uniera eficazmente las cinco plantaciones;
 - (b) los contratos están tan interrelacionados que son, de hecho, parte de un único proyecto con un margen de ganancia general; las vías se diseñarán y construirán para lograr una eficacia global entre las cinco plantaciones. Los costos en los que se incurrirá en cada plantación no influyen sobre los 100.000 u.m. (importe fijo) que cada productor debe pagar a la entidad; y
 - (c) los contratos se llevan a cabo simultáneamente o en una secuencia continua. La construcción de una vía de ferrocarril que atravesará cinco plantaciones deberá diseñarse en forma simultánea, y construirse de esta forma o de manera continua.
- Ej 44 **Una autoridad de transporte otorgó a una entidad un contrato de precio fijo de 5.000.000 u.m. para construir 1.000 kilómetros de carretera, incluido un puente. Según lo exigido por la autoridad de transporte, la entidad presentó una única oferta para la construcción de la carretera y del puente. La autoridad de transporte analizó las ofertas recibidas durante un único y competitivo proceso de licitación, y le concedió a la entidad el proyecto para la construcción de la carretera y el puente.**

La construcción de la carretera y el puente no puede considerarse como contratos de construcción separados, dado que no se reúnen los criterios del párrafo 23.19. No se presentaron propuestas separadas para la construcción de la carretera y del puente. Además, las ofertas para la construcción de la carretera y el puente fueron consideradas como un proyecto único. La construcción de la carretera y el puente tampoco estuvo sujeta a negociaciones independientes; y ni la entidad ni la autoridad de transporte podían aceptar o rechazar la oferta por una parte del proyecto (la carretera o el puente) sin aceptar o rechazar la otra.

Además, la construcción de la carretera y el puente debe considerarse como un único contrato, porque se cumplen los criterios del párrafo 23.20 acerca de la combinación de contratos individuales:

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

- (a) los dos componentes (es decir, la construcción de la carretera y la del puente) se negocian como un único paquete;
- (b) los componentes están muy interrelacionados porque se negocian juntos; el puente se construye sobre una parte de la carretera, por lo que no puede otorgarse al contratista un componente sin el otro; y
- (c) se espera que los contratos se realicen en simultáneo o de forma continua, ya que el puente no podrá utilizarse en su totalidad sin la carretera, y viceversa. Además, como el puente es parte de la carretera, ésta no podrá completarse sin que se complete el puente.

Por lo tanto, incluso si estos activos se hubieran acordado en contratos por separado, igualmente sería necesario combinarlos.

Método del porcentaje de terminación

23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos 23.14 al 23.16) y por contratos de construcción (véanse los párrafos 23.17 al 23.20). Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

Notas

La medición de los ingresos de actividades ordinarias y los costos procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. En especial, dentro de un contrato de construcción, el cálculo de los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato a menudo debe revisarse, a medida que ocurren ciertos hechos y se resuelven las incertidumbres. Por ejemplo, el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo al otro si el contratista y el cliente acuerdan variaciones o reclamaciones, o a causa de sanciones al contratista por demoras en la terminación del contrato. De manera similar, los costos proyectados pueden aumentar o disminuir según cambien las circunstancias. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

Al finalizar cada periodo sobre el que se informa, la entidad debe revisar sus cálculos de los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato, y modificarlos si fuera necesario. El método del porcentaje de terminación se aplica sobre una base acumulativa, por lo que las revisiones se consideran como cambios en los cálculos, lo que significa que los periodos anteriores no se ajustan (véase la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*).

Las estimaciones revisadas se usan en la determinación del porcentaje de terminación y de los importes de ingresos de actividades ordinarias y gastos para su reconocimiento en resultados, tanto en el periodo en el que tiene lugar el cambio, como en los periodos subsiguientes. Por ejemplo, en un proyecto de cuatro años, si los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato se revisan en el año 2, no se realizan ajustes en los ingresos de actividades ordinarias ni en los gastos reconocidos en el año 1. El cambio se reflejará en los años 2, 3 y 4.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Notas

Los ejemplos anteriores tienen en cuenta el impacto sobre los resultados de los contratos de construcción. Esta nota considera el impacto sobre el estado de situación financiera (balance).

Por cada contrato de construcción vigente a la fecha de los estados financieros, se muestra el importe bruto adeudado por los clientes como un activo en el estado de situación financiera por un importe neto equivalente a:

- (a) el total de los costos incurridos durante el contrato más la ganancia reconocida acumulada (o menos la pérdida reconocida acumulada); menos
- (b) las certificaciones (es decir, cantidades realmente facturadas a clientes por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido o no pagadas por el cliente).

El importe bruto adeudado por los clientes se revela por separado de los inventarios a los que se aplica la Sección 13.

Si las certificaciones superan el total de costos incurridos más la ganancia reconocida acumulada (o menos la pérdida reconocida acumulada), el saldo será un saldo de crédito neto, lo que aparecerá como un pasivo en el estado de situación financiera conocido como "importe bruto adeudado a los clientes". Este saldo negativo no deberá compensarse con saldos positivos de otros contratos.

La sección no especifica la clasificación que deba darse al activo ni al pasivo por los importes adeudados a los clientes o por los clientes.

Las certificaciones que no hayan sido pagadas por el cliente a la fecha de los estados financieros se incluyen en las cuentas comerciales por cobrar (separadas del importe adeudado por los clientes o a los clientes).

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ejemplos: grado de terminación

Ej 45 **Un contratista de la construcción ha conseguido un contrato de precio fijo de 100.000 u.m. para la construcción de un edificio (el proyecto).**

El contratista calcula que los costos totales del contrato son de 60.000 u.m. Demorará dos años en construir el edificio.

Al finalizar el primer año del proyecto (31 de diciembre de 20X1):

- **el contratista ha incurrido en gastos por 20.000 u.m. dentro del contrato, incluidos 2.000 u.m. en cemento, que se almacena fuera de la obra.**
- **un inspector independiente certificó que se ha completado un 28% del trabajo del contrato.**
- **el lugar se despejó (lo que, según lo estipulado en el contrato, representa el 10% del proyecto total), se colocaron los cimientos (equivalente al 5% del proyecto total) y se levantaron las paredes del edificio (según lo acordado, equivalente al 14% del proyecto total).**

El contratista determina que el grado de terminación del contrato de construcción puede medirse con mayor precisión tomando como referencia la proporción que los costos incurridos a la fecha por el trabajo realizado suponen sobre los costos totales estimados.⁽²⁾

Al 31 de diciembre de 20X1, el grado de terminación del contrato es del 30%. Cálculo: (20.000 u.m. de costos incurridos menos 2.000 u.m. de costos relacionados con actividades futuras) ÷ 60.000 u.m. del total estimado de costos del contrato = 30%.

Ej 46 **Los datos son los mismos que los del ejemplo 45. Sin embargo, en este caso, el contratista determina que el grado de terminación del contrato de construcción podrá medirse con mayor precisión tomando como referencia inspecciones independientes del trabajo realizado.**

Al 31 de diciembre de 20X1, el grado de terminación del contrato es del 28%, según un inspector independiente.

Ej 47 **Los hechos son los mismos que en el ejemplo 45 anterior. No obstante, en este caso, el contratista determina que el grado de terminación del contrato de construcción podrá medirse con mayor precisión tomando como referencia la finalización de una parte física del trabajo realizado.**

Al 31 de diciembre de 20X1, el grado de terminación del contrato es del 29%. Cálculo: 10% (despejar el lugar) + 5% (colocar cimientos) + 14% (construcción de las paredes).

23.23 Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen.

⁽²⁾ Los ejemplos 46 y 47 ilustran otros métodos para determinar el grado de terminación. La entidad debe usar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo realizado (véase el párrafo 23.22).

Notas

Cuando el contratista determina el grado de terminación del contrato calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen respecto de la última estimación del total de costos del contrato, la totalidad de los costos del contrato se cargan a gastos dentro del periodo en que se incurrieron; a menos que dichos costos estén relacionados con actividades futuras del contrato (p. ej.: materia prima comprada para ser usada más adelante, o pagos adelantados hechos a subcontratistas por trabajos por realizar dentro del subcontrato). Los costos que correspondan a actividades futuras podrán trasladarse como un activo por separado (p. ej., la materia prima) dentro del estado de situación financiera, siempre que sea probable recuperarlos dentro del contrato.

Ejemplos de circunstancias en las que la recuperabilidad de los costos del contrato incurridos puede no ser probable y en los que los costos del contrato pueden requerir reconocerse de inmediato como un gasto, se dan en aquellos contratos donde:

- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento (es decir, que su validez está seriamente cuestionada);
- (b) la terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
- (c) están implicadas propiedades que serán probablemente anuladas o expropiadas;
- (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
- (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.

Ejemplos: reconocimiento de costos en un contrato de construcción

Ej 48 Un contratista de la construcción ha conseguido un contrato de precio fijo de 100.000 u.m. para la construcción de un edificio (el proyecto).

El cálculo inicial del contratista del total de costos del contrato es de 60.000 u.m. Demorará dos años en construir el edificio.

Al finalizar el primer año del proyecto (31 de diciembre de 20X1), el contratista ha incurrido en costos por 20.000 u.m. dentro del contrato, incluidas 2.000 u.m. en cemento, que se almacena fuera de la obra. El cálculo del total de costos del contrato de la entidad no se ha modificado.

El contratista determina el grado de realización del contrato de construcción con referencia a la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados.

Al 31 de diciembre de 20X1, el contrato se ha completado en un 30%. Cálculo:
(20.000 u.m. de costos incurridos menos 2.000 u.m. de costos relacionados con actividades futuras) ÷ 60.000 u.m. de total estimado de costos del contrato = 30%.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

En 20X1, el contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por 30.000 u.m. (es decir, $30\% \times 100.000$ u.m. de ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato) y 18.000 u.m. (es decir, 20.000 u.m. menos 2.000 u.m.) respectivamente. Esto significa que la ganancia durante 20X1 es de 12.000 u.m. (30.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato menos 18.000 u.m. de gastos del contrato).

Las 2.000 u.m. en cemento que se almacena fuera de la obra deberían incluirse en el estado de situación financiera como un activo (inventario) y, suponiendo que no se hubieran hecho certificaciones, debería incluirse para este contrato un importe de 30.000 u.m. dentro de "importe bruto adeudado por clientes por trabajo contractual", de la siguiente manera:

- (a) total de costos incurridos más ganancia reconocida acumulada (es decir, 18.000 u.m. –no se incluye el inventario de cemento- + 12.000 u.m.); menos
- (b) certificaciones (cero).

Ej 49 Los datos son los mismos que los del ejemplo 48. Sin embargo, en este caso, el contratista determina el grado de terminación del contrato de construcción tomando como referencia inspecciones independientes del trabajo realizado. A fines de 20X1, se certificó que el proyecto se había completado en un 28%.

En 20X1, el contratista deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias por 28.000 u.m. (es decir, $28\% \times 100.000$ u.m. de ingresos de actividades ordinarias totales del contrato). Una forma de contabilizar los costos del contrato es reconocerlos como un gasto dentro de los resultados de los periodos contables en los que se realizó el trabajo con el que estén relacionados.⁽³⁾ Si utiliza este método, en 20X1, el contratista debería reconocer gastos del contrato por 18.000 u.m. en los resultados (es decir, 20.000 u.m. menos 2.000 u.m. de inventario de cemento). Esto significa que la ganancia durante 20X1 es de 10.000 u.m. (28.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato menos 18.000 u.m. de gastos del contrato).

Suponiendo que no haya certificaciones, se incluirá para este contrato un importe de 28.000 u.m. dentro de "importe bruto adeudado por clientes por trabajo contractual", de la siguiente manera:

- (a) costos totales incurridos más ganancia reconocida acumulada (es decir, 18.000 u.m. + 10.000 u.m.); menos
- (b) certificaciones (cero).

Ej 50 Los datos son los mismos que los del ejemplo 48. Sin embargo, en este caso, el contratista determina el grado de terminación del contrato de construcción tomando como referencia inspecciones independientes del trabajo realizado. A fines de 20X1, se certificó que el proyecto se había completado en un 32%. Además, en este caso, hacia fines de 20X1, hay certificaciones por 30.000 u.m., y el cliente ha pagado 20.000 u.m. de estas certificaciones.

⁽³⁾ El método usado en este ejemplo (y en los demás ejemplos de este módulo en los que no se determina el grado de terminación tomando como referencia la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado a la fecha suponen sobre los costos totales estimados) coincide con los requerimientos del párrafo 26 de la NIC 11, *Contratos de Construcción*, de las NIIF completas emitidas el 9 de julio de 2009.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

En 20X1, el contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por 32.000 u.m. (es decir, 32% de 100.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato) y 18.000 u.m. (es decir, 20.000 u.m. menos 2.000 u.m. de inventario de cemento) respectivamente. Esto significa que la ganancia de 20X1 es de 14.000 u.m. (es decir, 32.000 u.m. menos 18.000 u.m.).

En el estado de situación financiera de la entidad se incluyen 2.000 u.m. (del cemento que se almacena fuera de la obra) en los inventarios y el "importe bruto adeudado por clientes por trabajo contractual" de 2.000 u.m. para este contrato se determina de esta manera:

- (a) costos totales incurridos más ganancia reconocida acumulada (es decir, 18.000 u.m. + 14.000 u.m.); menos
- (b) certificaciones (30.000 u.m.).

10.000 u.m. figurarán como cuentas comerciales por cobrar (un activo por separado) por las certificaciones aún no liquidadas por el cliente (es decir, 30.000 u.m. de certificaciones menos 20.000 u.m. recibidas del cliente).

23.24 Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

23.25 Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse con suficiente fiabilidad:

- (a) una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y
- (b) la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.

Ejemplo: el resultado no puede calcularse con precisión

Ej 51 Un contratista de la construcción acuerda un contrato de precio fijo de 100.000 u.m. para construir un edificio con un diseño que nunca antes se ha hecho, utilizando materiales nunca antes usados en la construcción de un edificio (el proyecto).

El contratista comenzó la construcción del edificio en 20X1, y considera que necesitará al menos cinco años para completarla. En 20X1, el contratista incurrió en costos del contrato por 5.000 u.m. para el proyecto.

A fines de 20X1, el contratista no puede calcular el resultado del contrato con precisión suficiente como para calcular el porcentaje de terminación del proyecto (es decir, a causa de las incertidumbres generadas por el nuevo diseño y los nuevos materiales, la entidad no puede calcular con suficiente precisión los costos totales esperados del contrato). Es muy probable que el cliente fije el precio del contrato.

A finales de 20X1, el contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias sólo en la medida que se corresponda con los costos del contrato incurridos recuperables (es decir, 5.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato y 5.000 u.m. de gastos).

23.26 Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso (véase la Sección 21).

Ejemplo: pérdida esperada en un contrato de construcción

Ej 52 **Un contratista de la construcción ha conseguido un contrato de precio fijo de 100.000 u.m. para la construcción de un edificio (el proyecto).**

La estimación inicial que el contratista hace de los costos totales del contrato es de 60.000 u.m.

Al finalizar el primer año del proyecto (20X1), el contratista ha incurrido en 90.000 u.m. de costos del contrato, y tiene previsto incurrir en costos adicionales por 30.000 u.m. para completarlo.

El contratista determina el grado de realización del contrato de construcción con referencia a la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados.

Hacia final de 20X1, el contrato se ha completado en un 75%. Cálculo: 90.000 u.m. de costos incurridos ÷ 120.000 u.m. de costos totales estimados para el contrato. Por consiguiente, en 20X1 el contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias por 75.000 u.m. (es decir, 75% de 100.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato). Además, el contratista debe reconocer costos del contrato por 90.000 u.m. y un gasto adicional, como provisión por la pérdida adicional esperada al completar el contrato, de 5.000 u.m. (es decir, el importe por el cual los costos estimados para completar el contrato (30.000 u.m.) superan los ingresos de actividades ordinarias del contrato esperados en un futuro (25.000 u.m.)).

En otras palabras, la pérdida total esperada (20.000 u.m.) en el contrato oneroso debe contabilizarse en 20X1 (cuando el contrato adquiera carácter de oneroso).

Nota: Suponiendo que no haya certificaciones, se incluirá para este contrato un importe de 70.000 u.m. dentro de "importe bruto adeudado por clientes" (un activo en el estado de situación financiera del contratista), de la siguiente manera:

- (a) costos totales incurridos menos pérdida reconocida acumulada (es decir, 90.000 u.m. menos 20.000 u.m.); menos
- (b) certificaciones (cero).

23.27 Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

Ejemplo: cobrabilidad de los importes reconocidos

Ej 53 En 20X1, un contratista completó la construcción de un edificio para un cliente. El contratista reconoció el contrato de precio fijo de 100.000 u.m. en los ingresos de actividades ordinarias en el periodo de dos años de construcción, usando el método del porcentaje de terminación.

En 20X2, cuando el cliente le debía al contratista 100.000 u.m. por la construcción del edificio, su negocio fue destruido por un tsunami. Al final de 20X2, el liquidador del cliente informó a los acreedores que recibirían, en concepto de cancelación total y final de la deuda, un dividendo de liquidación equivalente al 10% del importe que el cliente les adeudaba.

El contratista reconoció 100.000 u.m. en los ingresos de actividades ordinarias en el periodo de dos años de construcción, usando el método del porcentaje de terminación. En 20X2, cuando la cobrabilidad del importe ya no sea probable, el contratista debe reconocer un gasto de 90.000 u.m. (es decir, 90% de la deuda de 100.000 u.m.). El gasto no debe incluirse como una reversión de los ingresos de actividades ordinarias del contrato. Véanse los párrafos 11.21 y 11.22 para conocer más detalles sobre el deterioro de valor de las cuentas comerciales por cobrar.

Ejemplos: contabilización de contratos de construcción de principio a fin

Los siguientes ejemplos ilustran la contabilización de un contrato de construcción, desde su comienzo hasta su terminación.

Ej 54 El 1 de enero de 20X1, un contratista celebra un contrato de construcción que incluye un precio fijo de 12.000 u.m. para construir un puente.

El cálculo inicial del contratista de los costos del contrato es de 8.000 u.m. durante el periodo de construcción de tres años.

El periodo contable del contratista finaliza el 31 de diciembre.

Al 31 de diciembre de 20X1, el cálculo del total de costos del contrato del contratista sigue siendo 8.000 u.m. No obstante, hacia fines de 20X2, el cálculo del contratista aumentó a 10.000 u.m., sin incluir la variación que aparece debajo.

En 20X2, el cliente y el contratista acuerdan una variación que aumenta los ingresos de actividades ordinarias del contrato por 200 u.m., y los costos del contrato adicionales calculados en 150 u.m.

Los costos acumulados reales incurridos al final de 20X1, 20X2 y 20X3 (finalización del contrato), incluidos los costos de la variación, son de 3.000 u.m., 7.105 u.m. y 10.050 u.m., respectivamente.

Al final de 20X1, 20X2 y 20X3, el cliente pagó al contratista certificaciones de 5.000 u.m., 3.000 u.m. y 4.200 u.m., respectivamente.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias acordados al inicio del contrato	12.000	12.000	12.000
Importe de la modificación	200	200	
Total ingresos de actividades ordinarias	12.200	12.200	12.000
Costos incurridos a la fecha	10.050	7.105	3.000
Costos estimados para terminar	-	3.045	5.000
Costos estimados totales	10.050	10.150	8.000
Total ganancia estimada	2.150	2.050	4.000

El contratista calcula el grado de realización de la siguiente manera:

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha	10.050	7.105	3.000
Grado de realización	100%	70% (a)	37,5% (b)

Los ingresos de actividades ordinarias, los gastos y las ganancias se reconocen en la determinación de los resultados de la siguiente manera:

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	3.660 (c)	4.040 (d)	4.500 (e)
Gastos	(2.945) (f)	(4.105) (g)	(3.000)
Ganancia (pérdida)	715	(65)	1.500

(a) $7.105 \text{ u.m.} \div 10.150 \text{ u.m.} = 0,7$

(b) $3.000 \text{ u.m.} \div 8.000 \text{ u.m.} = 0,375$

(c) $12.200 \text{ u.m. menos } (4.500 \text{ u.m.} + 4.040 \text{ u.m.}) = 3.660 \text{ u.m.}$

(d) $70\% \times 12.200 \text{ u.m. menos } 4.500 \text{ u.m.} = 4.040 \text{ u.m.}$

(e) $37,5\% \times 12.000 \text{ u.m.} = 4.500 \text{ u.m.}$

(f) $10.050 \text{ u.m. menos } 7.105 \text{ u.m.} = 2.945 \text{ u.m.}$

(g) $7.105 \text{ u.m. menos } 3.000 \text{ u.m.} = 4.105 \text{ u.m.}$

El activo o (pasivo) que debe presentarse en el estado de situación financiera del contratista al finalizar cada año es:

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Costos incurridos totales hasta la fecha	10.050	7.105	3.000
Ganancias acumuladas hasta la fecha	2.150	1.435	1.500
Total de certificaciones hasta la fecha	(12.200)	(8.000)	(5.000)
Importe bruto adeudado (al) por el cliente por trabajo realizado según un contrato	0	540	(500)

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ej 55 Los datos son los mismos que los del ejemplo 54. Sin embargo, en este caso, el contratista determina el grado de terminación del contrato de construcción tomando como referencia inspecciones independientes del trabajo realizado.

Al final de 20X1, se certificó que el proyecto se había completado en un 40%, y hacia fines de 20X2, que se había completado en un 65%.

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Grado de terminación (según lo certificado)	100%	65%	40%

Los ingresos de actividades ordinarias, los gastos y las ganancias se reconocen en los resultados de la siguiente manera:

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	4.270 (a)	3.130 (b)	4.800 (c)
Gastos	(2.945) (d)	(4.105) (e)	(3.000)
Ganancia (pérdida)	1.325	(975)	1.800

(a) $12.200 \text{ u.m. menos } (4.800 \text{ u.m.} + 3.130 \text{ u.m.}) = 4.270 \text{ u.m.}$

(b) $65\% \times 12.200 \text{ u.m. menos } 4.800 \text{ u.m.} = 3.130 \text{ u.m.}$

(c) $40\% \times 12.000 \text{ u.m.} = 4.800 \text{ u.m.}$

(d) $10.050 \text{ u.m. menos } (7.105 \text{ u.m.}) = 2.945 \text{ u.m.}$

(e) $7.105 \text{ u.m. menos } 3.000 \text{ u.m.} = 4.105 \text{ u.m.}$

El activo (o pasivo) que debe presentarse en el estado de situación financiera del contratista al finalizar cada año es:

	20X3	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Costos incurridos totales hasta la fecha	10.050	7.105	3.000
Ganancias acumuladas hasta la fecha	2.150	825	1.800
Total de certificaciones hasta la fecha	(12.200)	(8.000)	(5.000)
Importe bruto adeudado (al) por el cliente por trabajo realizado según un contrato	0	(70)	(200)

Intereses, regalías y dividendos

23.28 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando:

- sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y
- el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

- 23.29 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:
- Los intereses se reconocerán utilizando el **método del interés efectivo** como se describe en los párrafos 11.15 al 11.20.
 - Las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente. **[Referencia: Apéndice de la Sección 23, ejemplo 26].**
 - Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Ejemplos: intereses, regalías y dividendos

Ej 56 Véanse los ejemplos 12 y 13 en relación con los bienes vendidos a crédito.

En dichas transacciones, los ingresos de actividades ordinarias se distribuyen entre ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta de bienes e ingresos de actividades ordinarias por intereses por el elemento de financiación.

Ej 57 Una entidad [Inversor] invierte 100.000 u.m. en obligaciones emitidas por una importante sociedad local [Emisor]. El contrato por obligaciones exige al Emisor que, al cumplirse seis años del préstamo, pague al Inversor 134.010 u.m. para rescatar las obligaciones (es decir, 100.000 u.m. como repago del capital y 34.010 u.m. de "prima"). La obligación tiene un cupón cero (está "libre de intereses").

En esencia, la prima por el rescate es la devolución al inversor de los intereses por los seis años, pagados en su totalidad al vencimiento. La amortización de la prima de rescate es el ingreso. El inversor debe reconocer ingresos por intereses por 5.000 u.m. en el año 1, por 5.250 u.m. en el año 2, por 5.513 u.m. en el año 3, por 5.788 u.m. en el año 4, por 6.078 u.m. en el año 5, y por 6.381 u.m. en el año 6.

El costo amortizado (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*) exige que la acumulación de la prima de 34.010 u.m. sea reconocida durante el período de vigencia de la obligación, usando el método del interés efectivo.

Usando una hoja de cálculo o una calculadora financiera, la tasa de interés efectivo sobre esta obligación es del 5% anual (es decir, el valor presente de un único pago de 134.010 u.m. al finalizar los seis años a un 5% es de 100.000 u.m.). La prima de 34.010 u.m. se amortizaría de la siguiente manera:

	<i>Amortización de la prima (5% x activo)</i>	<i>Activo</i>
		100.000
Año 1	5.000	105.000
Año 2	5.250	110.250
Año 3	5.513	115.763
Año 4	5.788	121.551
Año 5	6.078	127.629
Año 6	6.381	134.010
Total	34.010	

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ej 58 La entidad A posee el 2% del capital de acciones ordinarias de la entidad B.

El 18 de diciembre de 20X4, la dirección de la entidad B propuso un dividendo de 1.000.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. La entidad A no está autorizada a recibir el dividendo de 20.000 u.m. hasta que los accionistas lo aprueben, el 28 de febrero de 20X5.

El 28 de febrero de 20X5, los accionistas de la entidad B ratificaron el dividendo, durante su reunión general anual. El dividendo se pagará el 20 de mayo de 20X5 a los accionistas registrados como propietarios de las acciones ordinarias de la entidad B el 28 de febrero de 20X5.

Los periodos contables de ambas entidades cierran en diciembre.

Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, la entidad A no deber reconocer ingresos de actividades ordinarias por dividendos por el dividendo propuesto el 18 de diciembre de 20X4. La entidad A no está autorizada a recibir el dividendo de 20.000 u.m. hasta que los accionistas lo aprueben, el 28 de febrero de 20X5.

Ej 59 Los datos son los mismos que los del ejemplo 58, salvo que el periodo contable de la entidad A cierra en marzo.

Para el año finalizado el 31 de marzo de 20X5, la entidad A debe reconocer ingresos de actividades ordinarias por dividendos por 20.000 u.m., correspondientes al dividendo propuesto el 18 de diciembre de 20X4. La entidad A está autorizada a recibir el dividendo final cuando los accionistas lo aprueben, el 28 de febrero de 20X5. En su estado de situación financiera, al 31 de marzo de 20X5, la entidad A debe reconocer una cuenta por cobrar por el dividendo que se pagará el 20 de mayo de 20X5.

Ej 60 Una empresa de TI crea programas para el tratamiento de datos fiscales. Los clientes compran una licencia por un año que les permite utilizar el programa durante un año fiscal, con la posibilidad de renovarlo si lo desean. Si lo renueva, el cliente recibirá un programa actualizado, que ha sido revisado para adaptarlo a los cambios en la legislación impositiva para el siguiente año fiscal. La empresa de TI no tiene ninguna otra obligación después de la venta de la licencia. Sin actualizaciones, el programa será útil durante sólo un año fiscal, debido a los cambios anuales en la legislación impositiva.

Dado que la empresa de TI no tiene más obligaciones luego de la venta, la cuota por licencia anual podrá reconocerse en los ingresos de actividades ordinarias inmediatamente después de la venta de la licencia (incluso si esta fecha es anterior al comienzo del periodo de licencia), siempre que se reúnan las condiciones del párrafo 23.10 respecto del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta de bienes.

Nota: Si los clientes son capaces de renovar la licencia por un precio inferior al de mercado por uno o más periodos (es decir, a un precio inferior al pagado el año 1), tal vez una porción de los ingresos de actividades ordinarias del año 1 deba diferirse a lo largo del que se espera que sea el periodo de renovación con tasas de interés inferiores a las de mercado (véase el párrafo 23.9).

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ej 61 Una empresa de TI crea programas para el tratamiento de datos fiscales. Los clientes compran una licencia que les permite utilizar el programa durante 10 años a partir de la fecha de compra. Mientras dura la licencia, el cliente tiene derecho a recibir todas las actualizaciones del programa sin costo alguno. El programa se actualiza anualmente para incorporar cualquier posible cambio en la legislación impositiva, y también siempre que la empresa de TI lanza una versión mejorada del producto. La empresa de TI también brinda soporte técnico gratuito para todos los clientes que tengan problemas al usar el programa.

Dado que, luego de la venta, la empresa de TI tiene la obligación permanente de realizar actualizaciones y brindar soporte técnico, parte o la totalidad de los ingresos de actividades ordinarias deberá distribuirse durante el periodo de licencia de 10 años para poder reconocerlos en el periodo en que se proporcionen actualizaciones y soporte técnico a los usuarios con licencia.

La medida en que se difieran los ingresos de actividades ordinarias dependerá de las condiciones de la licencia (p. ej., según la importancia de las actualizaciones y el soporte técnico en relación con el programa informático provisto el día 1 del acuerdo de licencia).

Nota: El acuerdo se considera una venta de múltiples elementos, una venta de bienes (programa informático) y servicios (servicios de actualización y de soporte técnico). El párrafo 23.8 sirve de guía para determinar los componentes identificables por separado de una única transacción.

Información a Revelar

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

23.30 Una entidad revelará:

- (a) Las **políticas contables** adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios.
- (b) El importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo, que mostrará de forma separada, como mínimo, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
 - (i) La venta de bienes.
 - (ii) La prestación de servicios.
 - (iii) Intereses.
 - (iv) Regalías.
 - (v) Dividendos.
 - (vi) Comisiones.
 - (vii) Subvenciones del gobierno.
 - (viii) Cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Notas

Si una entidad tiene políticas diferentes para distintos tipos de transacciones de ingresos de actividades ordinarias, se deberá revelar la política correspondiente a cada tipo de material de transacción.

Ejemplo: información general a revelar

Ej 62 Una entidad puede revelar información general sobre los ingresos de actividades ordinarias de la siguiente manera:

Nota 1: Políticas contables

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, neta de descuentos e impuestos asociados con la venta.

Los ingresos de actividades ordinarias por la venta de muebles se reconocerán cuando los bienes se entreguen al cliente y se haya realizado la instalación correspondiente.

Los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos para el diseño de edificios se reconocen según el método del porcentaje de terminación. El grado de terminación debe medirse por las horas de trabajo acumuladas hasta la fecha como un porcentaje del total estimado de horas de trabajo para cada contrato.

Los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos de construcción se reconocen según el método del porcentaje de terminación. El grado de terminación se mide por los costos del contrato incurridos hasta la fecha como un porcentaje del total estimado de costos para cada contrato.

Si el resultado de un contrato de construcción no puede calcularse con precisión, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen en relación con los costos incurridos del contrato que probablemente puedan recuperarse.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocen inmediatamente como un gasto.

Nota 5: Ingresos de actividades ordinarias

Ingresos de actividades ordinarias reconocidos durante el año:

	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Venta de muebles	700.000	500.000
Prestación de servicios de diseño de edificios	100.000	80.000
Contratos de construcción	3.000.000	2.900.000
	3.800.000	3.480.000

Los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos de construcción incluyen 300.000 u.m. (20X1: 0 u.m.) reconocidas a cambio de 1.000 horas de servicios legales.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción

23.31 Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias de contratos reconocidos en el periodo.
- (b) Los métodos utilizados para determinar los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo.
- (c) Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.

23.32 Una entidad presentará:

- (a) Los importes brutos adeudados por los clientes por trabajo realizado según un contrato, como un activo.
- (b) Los importes brutos adeudados a los clientes por trabajo realizado según un contrato, como un pasivo.

Ejemplo: información a revelar sobre contratos de construcción

Ej 63 Un contratista ha acabado su primer año de actividad. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

El estado de los cinco contratos en curso, al final del periodo sobre el que se informa, es el siguiente:

	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias del Contrato (reconocidos según el párrafo 23.17)	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato (reconocidos según el párrafo 23.17)	(110)	(450)	(350)	(250)	(55)	(1.215)
Pérdidas esperadas (reconocidas según el párrafo 23.26)	-	-	-	(40)	(30)	(70)
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420
Costos del contrato reconocidos como gastos del contrato en el periodo, de acuerdo con el párrafo 23.17	(110)	(450)	(350)	(250)	(55)	(1.215)
Costos relacionados con la actividad futura, reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 23.23	-	60	100	-	45	205
Ingresos del contrato (ver arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones	100	520	380	180	55	1.235
Ingresos no certificados	45	-	-	20	-	65
Anticipos	-	80	20	-	25	125

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Extracto del estado consolidado de situación financiera del grupo de la PYME al 31 de diciembre de 20X1:

	Notas	20X1 u.m.	20X0 u.m.
Activos			
Importe bruto adeudado por clientes por trabajo realizado según un contrato	4	45	–
Gastos pagados por anticipado		205	
Pasivos			
Anticipos de los clientes		125	–
Importe bruto adeudado a clientes por trabajo realizado según un contrato	4	50	–

Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1

Nota 1: Políticas contables

Ingresos de actividades ordinarias surgidos de contratos de construcción

Los ingresos de actividades ordinarias derivados de los contratos de construcción se reconocen de acuerdo con el método del porcentaje de realización, medido tomando como referencia el porcentaje de costos del contrato incurridos a la fecha en relación con el costo estimado del contrato para cada contrato.

Si el resultado de un contrato de construcción no puede calcularse con precisión, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen en relación con los costos incurridos del contrato que probablemente puedan recuperarse.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocen inmediatamente como un gasto.

Nota 2: Ingresos de actividades ordinarias

	20X1 u.m.	20X0 u.m.
Los ingresos de actividades ordinarias incluyen:		
Ingresos de actividades ordinarias del contrato	1.300	–
...		

Extracto de las notas a los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1

Nota 4: Importe adeudado por los (a los) clientes

	20X1		20X0 u.m.
	Activo u.m.	Pasivo u.m.	
Suma de costos del contrato incurridos y resultados reconocidos	1.045	185	–
Certificaciones	(1.000)	(135)	–
Importe adeudado por los (a los) clientes	45	(50)	–

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Cálculos que no se incluyen en la información a revelar:

Nota: Los siguientes cálculos ilustran sólo el funcionamiento; no son parte de la información real a revelar en los estados financieros.

<i>Contrato</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>Total</i>
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	250	100	1.420
Menos los reconocidos como un activo separado	–	(60)	(100)	–	(45)	(205)
	110	450	350	250	55	1.215
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	520	380	160	25	1.230
Certificaciones	(100)	(520)	(380)	(180)	(55)	(1.235)
Adeudado por los clientes	45	–	–	–	–	45
Adeudado a los clientes	–	–	–	(20)	(30)	(50)

Apéndice de la Sección 23

Ejemplos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según los principios de la Sección 23

Este Apéndice acompaña a la Sección 23 pero no forma parte de ella. Proporciona una guía para la aplicación de los requerimientos de la Sección 23 al reconocer ingresos de actividades ordinarias.

23A.1 Los siguientes ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción y no son una discusión global de todos los factores relevantes que pueden influir en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Los ejemplos generalmente asumen que el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con fiabilidad, que es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos y que los costos incurridos o por incurrir pueden ser objeto de medición fiable.

Venta de bienes

23A.2 Las leyes de los diferentes países pueden causar que los criterios de reconocimiento de la Sección 23 se cumplan en diferentes momentos. En particular, las leyes pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas de la propiedad. Por tanto, los ejemplos de este Apéndice deben ser entendidos en el contexto de las leyes, relacionadas con la venta de bienes en el país donde tiene lugar la transacción.

Ejemplo 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

23A.3 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) sea probable que se efectúe la entrega;
- (b) la partida esté disponible, 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 el ingreso de actividades ordinarias cuando exista simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

Ejemplo 2 Ventas de bienes sujetas a condición: instalación e inspección

23A.4 El vendedor normalmente reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador acepte la entrega, y se hayan completado la instalación e inspección. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá inmediatamente, tras la aceptación del comprador de la entrega, cuando:

- (a) el proceso de instalación sea simple, por ejemplo la instalación de un receptor de televisión probado en la fábrica, que solo requiere ser desempaquetado y conectado a la red y a la antena, o
- (b) la inspección se ejecute solo con el propósito de determinar los precios finales del contrato, como por ejemplo en los cargamentos de mineral de hierro, azúcar o habas de soja.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ejemplo 3 Ventas de bienes sujetas a condición: que se aprueba cuando el comprador haya negociado un derecho limitado de devolución

23A.5 Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador haya aceptado formalmente el envío o los bienes hayan sido entregados y el plazo para su devolución haya transcurrido.

Ejemplo 4 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas en consignación bajo las cuales un receptor (comprador) se compromete a vender los bienes por cuenta del consignador (vendedor)

23A.6 El consignador reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando los bienes son vendidos por el receptor a un tercero.

Ejemplo 5 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas cobradas a la entrega

23A.7 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando se hace la entrega, y el vendedor o su agente recibe el efectivo.

Ejemplo 6 Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan solo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos

23A.8 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias de estas ventas cuando se entregan los bienes. Sin embargo, cuando la experiencia indica que la mayoría de estas 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.

Ejemplo 7 Órdenes cuyos pagos (o pagos parciales) se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, que no están todavía en inventario, por ejemplo, los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al comprador por un tercero

23A.9 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se entregan al comprador.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ejemplo 8 Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las permutas), en los cuales el vendedor simultáneamente acuerda recomprar los mismos bienes en una fecha posterior, o cuando el vendedor tiene una opción de compra para recomprar, o el comprador tiene una opción de venta para requerir la recompra, por el vendedor, de los bienes

23A.10 Para un contrato de venta y recompra de un activo que no sea un activo financiero, el vendedor debe analizar las condiciones del contrato para determinar si, en esencia, se han transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador. Si se han transferido, el vendedor reconoce un ingreso de actividades ordinarias. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las ventajas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es una operación financiera y no dará lugar a ingresos de actividades ordinarias. A los contratos de venta y recompra de un activo financiero se les aplican las disposiciones para la baja en cuentas de la Sección 11.

Ejemplo 9 Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

23A.11 El vendedor generalmente reconoce los ingresos de actividades ordinarias por estas ventas cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad se han transferido. Sin embargo, cuando el comprador está actuando sustancialmente como un agente, la venta se tratará como si fuera una venta en consignación.

Ejemplo 10 Suscripciones a publicaciones y otros artículos similares

23A.12 Cuando las partidas involucradas tengan un valor similar en cada intervalo de tiempo, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias linealmente sobre el periodo en el que se envíen los artículos. Cuando los valores de los artículos varíen de periodo a periodo, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias sobre la base del valor de las ventas de los artículos enviados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

Ejemplo 11 Ventas a plazos donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos

23A.13 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias atribuibles al precio de venta, excluyendo los intereses, 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, a la tasa de interés imputada. El vendedor reconocerá el elemento de interés como un ingreso de actividades ordinarias usando el método de interés efectivo.

Ejemplo 12 Acuerdos para la construcción de inmuebles

23A.14 Una entidad que emprenda la construcción de inmuebles, directamente o a través de subcontratistas, y que realice un acuerdo con uno o varios compradores antes de terminar la construcción, contabilizará el acuerdo como una venta de servicios usando el método del porcentaje de terminación solo si:

- (a) el comprador puede especificar los principales elementos estructurales del diseño del inmueble antes de que comience la construcción y/o puede especificar los principales cambios estructurales una vez que la construcción está en proceso (si ejerce o no esa capacidad), o

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

- (b) el comprador adquiere y suministra materiales de construcción, y la entidad solo proporciona los servicios de construcción.

23A.15 Si se requiere que la entidad proporcione servicios junto con los materiales de construcción para llevar a cabo su obligación contractual de entregar el inmueble al comprador, el acuerdo se contabilizará como una venta de bienes. En este caso, el comprador no obtendrá el control ni los riesgos y ventajas significativos de la propiedad de la obra en proceso en su estado actual a medida que la construcción progrese. En lugar de ello, la transferencia solo se producirá con la entrega del inmueble terminado al comprador.

Ejemplo 13 Venta con un premio de fidelización de clientes

23A.16 Una entidad vende el producto A por 100 u.m. Los compradores del producto A obtienen un crédito-premio que les permite adquirir el producto B por 10 u.m. El precio de venta normal del producto B es 18 u.m. La entidad estima que el 40% de los compradores del producto A usarán su premio para adquirir el producto B a 10 u.m. El precio de venta normal del producto A, después de tener en cuenta los descuentos que normalmente se ofrecen, pero que durante esta promoción no están disponibles, es de 95 u.m.

23A.17 El valor razonable del crédito-premio es: $40\% \times [18 \text{ u.m.} - 10 \text{ u.m.}] = 3,20 \text{ u.m.}$ La entidad distribuye el ingreso de actividades ordinarias total de 100 u.m. entre el producto A y el crédito-premio tomando como referencia los valores razonables relativos de 95 u.m. y 3,20 u.m., respectivamente. Por lo tanto:

- (a) El ingreso de actividades ordinarias del producto A es igual a $100 \text{ u.m.} \times [95 \text{ u.m.} / (95 \text{ u.m.} + 3,20 \text{ u.m.})] = 96,74 \text{ u.m.}$
- (b) El ingreso de actividades ordinarias del producto B es igual a $100 \text{ u.m.} \times [3,20 \text{ u.m.} / (95 \text{ u.m.} + 3,20 \text{ u.m.})] = 3,26 \text{ u.m.}$

Prestación de servicios

Ejemplo 14 Honorarios por instalaciones

23A.18 El vendedor reconoce los honorarios por instalaciones como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de la instalación, a menos que vayan asociados a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando se venden los bienes.

Ejemplo 15 Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos

23A.19 Cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores (por ejemplo, asistencia post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), el vendedor diferirá ese importe y lo 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.

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

Ejemplo 16 Comisiones de publicidad

23A.20 Las comisiones de los medios publicitarios se reconocen a medida que los anuncios comerciales o la publicidad relacionados aparezcan ante el público. Las comisiones de producción se reconocerán por referencia al grado de terminación del proyecto.

Ejemplo 17 Comisiones de agentes de seguros

23A.21 Las comisiones de agentes de seguros, recibidas o por recibir, que no requieran al agente la prestación de servicios adicionales, se reconocen como ingreso de actividades ordinarias por el agente en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. Sin embargo, cuando sea probable que se requiera que el agente proporcione servicios adicionales durante la vida de la póliza, el agente diferirá la comisión, o parte de la misma, y la reconocerá como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo en el que la póliza esté vigente.

Ejemplo 18 Honorarios de admisión

23A.22 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales a medida que dichos actos van teniendo lugar. Cuando se venda una suscripción para varios eventos, el vendedor distribuirá la cuota entre cada evento sobre una base que refleje la medida en que los servicios que se están ejecutando en cada evento.

Ejemplo 19 Honorarios por enseñanza

23A.23 El vendedor reconocerá el ingreso de actividades ordinarias a lo largo de todo el periodo cubierto por la instrucción.

Ejemplo 20 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia

23A.24 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias depende de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota solo permite 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 reconoce como ingreso de actividades ordinarias, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministrados durante el periodo de pertenencia, o para comprar bienes o servicios a precios menores de los que se cargan a quienes no son miembros, la cuota se reconoce sobre una base que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados.

Honorarios y comisiones por franquicia

23A.25 Los honorarios o comisiones por franquicia pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, equipo y otros activos tangibles, así como conocimiento. Por consiguiente, los honorarios o comisiones por franquicia se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias sobre una base que refleje el propósito para el que se cargaron los honorarios. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos de actividades ordinarias los honorarios por franquicia.

Ejemplo 21 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de equipo y otros activos tangibles

23A.26 El franquiciador reconocerá el valor razonable de los activos vendidos como ingreso de actividades ordinarias cuando se entreguen los elementos o se traspase su titularidad.

Ejemplo 22 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de servicios iniciales y posteriores

23A.27 El franquiciador reconocerá los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, si son o no parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, como ingresos de actividades ordinarias a medida que se lleva a cabo su prestación del servicio. Cuando la cuota separada no cubra el costo de la prestación de los servicios de forma continuada, junto con un beneficio razonable, 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 se diferirá y reconocerá a medida que se van prestando los servicios.

23A.28 El contrato de franquicia puede prever para el franquiciador suministrar equipo, inventarios u otros activos tangibles, a un precio menor del que se carga a terceros, o a un precio que no proporcione un margen razonable de beneficio sobre esas ventas. En estas circunstancias, parte del honorario inicial, suficiente para cubrir los costos estimados en exceso de ese precio y para proporcionar un margen razonable de beneficio sobre esas ventas, se diferirá y reconocerá a lo largo del periodo en que los bienes se tengan probablemente que vender al franquiciado. El saldo de una cuota inicial se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias cuando se hayan ejecutado todos los servicios iniciales y se hayan sustancialmente realizado otras obligaciones que se requieren al franquiciador (tales como asistencia en la elección de emplazamiento, formación del personal, financiación y publicidad).

23A.29 Los servicios iniciales y otras obligaciones derivadas de un contrato de franquicia sobre un área pueden depender del número de establecimientos individuales que se hayan abierto en el área. En este caso, las cuotas atribuibles 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.

23A.30 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.

Ejemplo 23 Honorarios y comisiones por franquicia: Honorarios periódicos por franquicia

23A.31 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 servicios se van prestando o se usan los derechos.

Ejemplo 24 Honorarios y comisiones por franquicia: Operaciones en comisión

23A.32 Pueden tener lugar transacciones entre el franquiciador y el franquiciado que, en esencia, involucren que el franquiciador actúe como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar suministros y disponer su entrega al franquiciado, sin beneficio. Estas transacciones no darán lugar a ingresos de actividades ordinarias.

Ejemplo 25 Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente

23A.33 Los diseñadores de aplicaciones informáticas reconocerán los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación del desarrollo, incluyendo la terminación de servicios de asistencia proporcionados con posterioridad a la entrega de la aplicación.

Intereses, regalías y dividendos

Ejemplo 26 Cuotas por licencias y regalías

23A.34 El propietario de la licencia reconoce las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos de una entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), de acuerdo con la sustancia del acuerdo respectivo. Por razones prácticas, puede hacerse linealmente, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo cuando una entidad a quien se ha dado una licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

23A.35 Una asignación de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, según 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 estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen como tales en el momento de la venta.

23A.36 En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En estos casos, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá sólo cuando sea probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información sobre juicios profesionales esenciales y causas clave de incertidumbre en la estimación son útiles para evaluar la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

Reconocimiento

A veces se requiere un buen juicio profesional para identificar la transacción de ingresos de actividades ordinarias a la que deben aplicarse los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo:

- Ante una venta de múltiples elementos, se deberá identificar la transacción de ingresos de actividades ordinarias para que los criterios de reconocimiento puedan aplicarse independientemente a cada componente identificable por separado de la venta de múltiples elementos para reflejar la esencia de la transacción (p. ej.: en esencia, la entidad está vendiendo varios bienes y servicios). Véanse los ejemplos 1 al 3, que ilustran los requerimientos del párrafo 23.8.
- A veces se necesita un juicio profesional importante para determinar si dos o más transacciones están ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones (véase el párrafo 23.8); p. ej.: si la venta de bienes sujeta a un acuerdo de recompra es la venta de bienes con una consecuente recompra de bienes, o una transacción de financiación en la que los bienes se consideran garantías para el préstamo (véase el Apéndice de la Sección 23, ejemplo 8).
- A veces, cuando un contrato de construcción abarca diversos activos, es necesario un juicio profesional importante para determinar si cada activo es considerado como un contrato de construcción por separado (véanse los párrafos 23.18 y 23.19).
- De vez en cuando, se necesita un juicio profesional importante para determinar si un grupo de contratos, ya sea con un solo cliente o con varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción (véanse los párrafos 23.18 y 23.20).
- A veces se necesita un juicio profesional importante para determinar si una entidad actúa como agente o como principal, especialmente si la entidad está expuesta a algunos, y no a la totalidad, de los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios (véase el ejemplo 24 en el Apéndice de la Sección 23, y los ejemplos 1 al 4, que ilustran los requerimientos del párrafo 23.4).
- A veces se necesita un juicio profesional importante para determinar si las ventas de activos son parte de las actividades ordinarias de la entidad y, en consecuencia, generan ingresos de actividades ordinarias en lugar de otro tipo de ingresos (véase el ejemplo 1, donde se ilustran los requerimientos del párrafo 23.1).

Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias

El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. En algunos casos se necesita un juicio profesional importante para determinar cuándo se cumplen los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo:

- Puede necesitarse un juicio profesional importante para determinar si se ha producido una venta de bienes cuando se hayan transferido al cliente algunos, no la totalidad, de los riesgos y ventajas de la propiedad. Por ejemplo, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad puede ocurrir en un momento diferente al de la transferencia de la titularidad legal o la posesión. Además, las leyes de los diferentes países pueden causar que los criterios de reconocimiento se cumplan en diferentes momentos. En particular, las leyes pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas de la propiedad.
- Se puede necesitar un juicio profesional importante para determinar si es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción de venta lleguen 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 un permiso para que la contraprestación sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso.
- Puede ser necesario un juicio profesional importante para determinar si se puede calcular con precisión el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios (incluidos los servicios de construcción).
- Puede ser necesaria la aplicación de un juicio profesional importante para determinar si, considerando la esencia del acuerdo, es más apropiado reconocer ingresos de actividades ordinarias por regalías utilizando otro criterio sistemático y racional, en lugar de acumular regalías conforme a las condiciones del acuerdo relevante.

Medición

Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

En muchos casos es fácil medir los ingresos de actividades ordinarias; la contraprestación revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y los ingresos de actividades ordinarias se miden por la cantidad de efectivo, o equivalentes al efectivo, recibidos. No obstante, en algunos casos es necesario un juicio profesional importante. Por ejemplo:

- Cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo es diferida, deberá descontarse la contraprestación si el efecto del descuento es relevante. Deberá aplicarse el juicio profesional al determinar la tasa de interés implícita.
- Cuando ocurren transacciones de venta de múltiples elementos, los criterios de reconocimiento quizá deban aplicarse por separado a cada componente de la venta de múltiples elementos. Deberá aplicarse el juicio profesional al distribuir el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir a los componentes de la venta de múltiples elementos.
- Cuando se venden bienes o se prestan servicios a cambio de bienes diferentes, puede necesitarse el juicio profesional para determinar el valor razonable de los activos intercambiados.
- En los contratos de servicios o de construcción que abarcan varios periodos contables, a menudo se necesitan importantes cálculos y juicios profesionales para determinar los costos futuros que generará la transacción.

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Venta de bienes, prestación de servicios, intereses, dividendos y regalías

Las NIIF completas (véase la NIC 18 *Ingreso de actividades ordinarias*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 23 *Ingresos de actividades ordinarias*) publicadas al 9 de julio de 2009 comparten los mismos principios para la contabilización y la presentación de ingresos de actividades ordinarias. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios. A su vez, los requerimientos de información a revelar de la Sección 23 son menos detallados que los que figuran en la NIC 18.

Contratos de construcción

Las NIIF completas (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 23 *Ingresos de actividades ordinarias*) publicadas el 9 de julio de 2009, comparten los mismos principios para la contabilización y la presentación de contratos de construcción. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios. A su vez, los requerimientos de información a revelar de la Sección 23 son menos detallados que los que figuran en la NIC 11.