

## NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 (revisada en 1993) *Ingresos de Actividades Ordinarias* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 18, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IFRS: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Correo electrónico: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

## NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### Historia de la NICSP

*Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.*

La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 9 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

### Tabla de párrafos modificados en la NICSP 9

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
2	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
9	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
10	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP

<b>Párrafo afectado</b>	<b>Cómo está afectado</b>	<b>Afectado por</b>
		noviembre de 2010
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
19	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
33	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
34	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
36	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
39	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
41A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
41B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
41C	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
42	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI1	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI12	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
Encabezamiento sobre GI29	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI32	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI33	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI34	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Julio de 2001

**NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON  
CONTRAPRESTACIÓN**

**ÍNDICE**

---

	Párrafo
Objetivo	
Alcance .....	1–10
Definiciones .....	11–13
Ingresos .....	12–13
Medición de los ingresos .....	14–17
Identificación de la transacción .....	18
Prestación de servicios .....	19–27
Venta de bienes .....	28–32
Intereses, regalías y dividendos .....	33–38
Información a revelar .....	39–40
Fecha de vigencia .....	41–42
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 18	

---

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, está contenida en el objetivo y en los párrafos 1 a 42. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 9 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

## Objetivo

El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASB define ingreso como “incremento en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio”. La definición de ingresos del IASB comprende tanto los ingresos como las ganancias. Esta norma utiliza el término “ingreso” (“revenue”), el cual comprende tanto ingresos como ganancias, en lugar del término ingreso (“income”). Ciertas partidas específicas que son reconocidas como ingresos se tratan en otras Normas y son excluidas del alcance de ésta. Por ejemplo, las ganancias que resulten de la venta de propiedades, planta y equipo se tratan específicamente en normas sobre propiedades, planta y equipo y no en ésta.

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones y eventos con contraprestación.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que (a) los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y (b) estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

## Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma en la contabilización de ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:**
  - (a) **la prestación de servicios;**
  - (b) **la venta de bienes; y**
  - (c) **el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.**
2. [Eliminado]
3. [Eliminado]
4. Esta Norma no trata los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación.
5. Las entidades del sector público pueden obtener ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

contraprestación. Una transacción con contraprestación es aquella en la que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio. Ejemplos de transacciones con contraprestación comprenden:

- (a) la compra o venta de bienes o servicios; o
  - (b) el alquiler de propiedades, planta y equipo, a tasas de mercado.
6. Para distinguir los ingresos con contraprestación de los que no lo son, debe tenerse en cuenta la esencia más que la forma de la transacción. Ejemplos de transacciones sin contraprestación son los ingresos que provienen del uso de los poderes soberanos (por ejemplo, impuestos directos o indirectos, sanciones, y multas), subvenciones y donaciones.
7. La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Ejemplos de servicios prestados por entidades del sector público por los cuales se reciben normalmente ingresos a cambio pueden incluir la provisión de vivienda, suministro de agua corriente, gestión de peaje de carreteras, y la gestión de pagos de transferencia. Algunos acuerdos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquellos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NICSP 11, *Contratos de Construcción*.
8. El término “bienes” incluye (a) los producidos por la entidad para ser vendidos, tales como publicaciones, y (b) los bienes comprados para la reventa, como las mercaderías o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.
9. El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:
- (a) intereses – cargos por el uso de efectivo o equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
  - (b) regalías – cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
  - (c) dividendos o distribuciones similares – distribuciones de resultados positivos (ahorro) a los poseedores de participaciones en el patrimonio de la entidad, en proporción al porcentaje que supongan sobre una clase particular del capital.

10. Esta Norma no trata los ingresos procedentes de:
- (a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NICSP 13, *Arrendamientos*);
  - (b) dividendos o distribuciones similares producto de inversiones que se contabilizan por el método de la participación (véase la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*);
  - (c) ganancias por la venta de propiedades, planta y equipo (las cuales son tratadas en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
  - (d) contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;
  - (e) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o derivados de su disposición (en la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* pueden encontrarse guías para el reconocimiento y medición de instrumentos financieros);
  - (f) cambios en el valor de otros activos corrientes;
  - (g) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura*);
  - (g) reconocimiento inicial del producto agrícola (véase la NICSP 27); y
  - (h) extracción de minerales en yacimientos.

## Definiciones

11. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

**Transacciones con contraprestación (Exchange transactions)** son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.

**Valor razonable (Fair value)** es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

**Transacciones sin contraprestación (Non-exchange transactions)** son transacciones que no son transacciones con contraprestación. En una transacción sin contraprestación, una entidad, o bien recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente



**igual a cambio, o bien entrega valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.**

**Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.**

### **Ingresos**

12. Los ingresos comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicios recibidos y por recibir, por parte de la entidad por su cuenta propia. Las cantidades recibidas como agente del gobierno u otra organización gubernamental o por cuenta de terceros; por ejemplo la recaudación de los pagos de teléfono y electricidad por la oficina de correos por cuenta de entidades que realicen estos servicios, no son beneficios económicos o potencial de servicio que fluyen a la entidad y no resultan en un incremento del activo o una disminución del pasivo. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos. De la misma forma, en una relación de agencia, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal que no suponen aumentos en los activos netos/patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. Por el contrario, ingresos son los importes de toda comisión recibida o por recibir por la recaudación o gestión de las entradas de flujos de efectivo brutas.
13. Las entradas de financiación, principalmente los préstamos, no cumplen con la definición de ingresos porque (a) implican un cambio del mismo importe tanto en los pasivos como en los activos y, (b) no tienen ningún impacto en los activos netos/patrimonio. Las entradas de financiación se reflejan directamente en el estado de situación financiera y se suman a los saldos de activos y pasivos.

### **Medición de los ingresos**

14. **La medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, derivada de los mismos.**
15. El importe de los ingresos derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el comprador o el usuario del activo o el servicio. Se medirán al valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.
16. En la mayoría de los casos, la contraprestación revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo y el ingreso se mide por la cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo se difiera en el

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

tiempo, el valor razonable de la contraprestación puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, una entidad puede proporcionar un crédito libre de intereses al comprador o acordar la recepción de un efecto comercial cargando una tasa de interés menor que la del mercado como contraprestación de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación es la que mejor se pueda determinar de:

- (a) o bien, la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta; o
- (b) o bien, la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contraprestación se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 33 y 34.

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

### **Identificación de la transacción**

18. Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la esencia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, esa cantidad es diferida y reconocida como un ingreso durante el

periodo en el que se realiza el servicio. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación en dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas estén ligadas de manera que el efecto no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, realizar un acuerdo separado para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

### **Prestación de servicios**

19. **Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad<sup>1</sup>, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse considerando el grado de terminación de la prestación en la fecha de presentación. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) **el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**
  - (b) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;**
  - (c) **el grado de terminación de la transacción, en la fecha de presentación, pueda ser medido con fiabilidad; y**
  - (d) **los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.**
20. El reconocimiento de los ingresos por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos se reconocen en los periodos sobre los que se informa en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. Por ejemplo, una entidad que proporcione servicios de tasación de la propiedad debería reconocer los ingresos cuando se completen las valoraciones individuales. El reconocimiento de los ingresos con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NICSP 11 también exige la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al

---

<sup>1</sup> La información será fiable si está libre de errores materiales o sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

21. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca del cobro de importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe originalmente reconocido como ingreso.
22. Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:
  - (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
  - (b) la contraprestación a satisfacer; y
  - (c) la forma y 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 de ingresos a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el resultado de la prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

23. El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Una entidad usará el método que mida con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:
  - (a) la inspección de los trabajos ejecutados;
  - (b) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
  - (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación. Sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyen entre los costos incurridos hasta la fecha. Sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluirán en la estimación de los costos totales de la operación.

Los pagos a cuenta y los anticipos recibidos de los clientes a menudo no reflejan los servicios ejecutados.

24. A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, en un plazo especificado, los ingresos se

reconocerán de forma lineal en ese plazo, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

25. **Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**
26. Durante los primeros momentos de una transacción, se da a menudo el caso de que el resultado de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos sólo en la medida de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el resultado de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá resultado positivo (ahorro) del periodo alguno procedente de la misma.
27. Cuando (a) el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y (b) no sea probable que se recuperen los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos y los costos incurridos se reconocerán como un gasto. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del resultado del contrato, se procederá a reconocer los ingresos derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 19, en lugar de lo establecido en el párrafo 25.

### **Venta de bienes**

28. **Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
  - (a) **la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
  - (b) **la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
  - (c) **el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**
  - (d) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción; y**
  - (e) **los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.**
29. El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un

examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

30. Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos. Una entidad puede retener, de forma significativa, un riesgo de la propiedad de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad, son los siguientes:
- (a) cuando la entidad retiene una obligación derivada del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
  - (b) cuando la recepción de los ingresos de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos derivados de la venta posterior de los bienes (por ejemplo, cuando por una operación gubernamental de edición de libros se distribuye material escolar a los colegios para la venta o para que sean devueltos);
  - (c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y
  - (d) cuando el comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato de venta, tiene el derecho de rescindir la compra y la entidad tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución.
31. Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad, puede ser la venta, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca un pasivo por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa y otros factores relevantes.

32. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, el ingreso puede depender de la habilidad de otra entidad para suministrar bienes como parte del contrato y, si existen dudas de que esto ocurra, el reconocimiento puede retrasarse hasta que haya ocurrido. Cuando los bienes hayan sido suministrados, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca del cobro de importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe originalmente reconocido como ingreso.

### **Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares**

33. **Los ingresos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares deben ser reconocidos usando los tratamientos contables establecidos en el párrafo 34 siempre que:**
- (a) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción; y**
  - (b) **el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.**
34. **Los ingresos deben reconocerse utilizando los siguientes tratamientos contables:**
- (a) **los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;**
  - (b) **las regalías deben reconocerse cuando se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la esencia del acuerdo en que se basan, y**
  - (c) **los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.**
35. El rendimiento efectivo de un activo es la tasa de interés que iguala el flujo descontado de cobros futuros, esperados a lo largo de la vida del mismo, con el valor inicial del activo en libros. Los ingresos por intereses incluyen la imputación en el tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor inicial del título de deuda en libros y el importe que se obtendrá a su vencimiento.

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

36. Cuando se hayan acumulado (o devengado) intereses antes de la adquisición de una inversión, el cobro posterior de los mismos se distribuirá entre los periodos pre y post adquisición; reconociéndose como ingresos sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos o distribuciones similares de los títulos de patrimonio procedan de resultados positivos (ahorro) netos obtenidos antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos o distribuciones similares se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil realizar esta asignación, excepto que se emplee un criterio arbitrario; se procederá a reconocer los dividendos o distribuciones similares como ingresos, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo de los títulos.
37. Las regalías, como las del petróleo, se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la esencia del señalado acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.
38. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca del cobro de importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe originalmente reconocido como ingreso.

### **Información a revelar**

39. **Una entidad revelará:**
  - (a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas con la prestación de servicios;**
  - (b) **la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:**
    - (i) **la prestación de servicios;**
    - (ii) **la venta de bienes;**
    - (iii) **intereses;**
    - (iv) **regalías; y**
    - (v) **dividendos o distribuciones similares; y**



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

40. Las guías sobre la información a revelar sobre cualquier activo y pasivo de tipo contingente pueden encontrarse en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Los activos contingentes y pasivos contingentes pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

### **Fecha de vigencia**

41. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.**
- 41A. **La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015, modificó el párrafo 42. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará para dicho periodo.**
- 41B. **La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, emitida en enero de 2015, modificó el párrafo 10(b). Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NICSP 37.**
- 41C. **Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados por el documento *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**
42. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

## **Fundamentos de las conclusiones**

*Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 9, pero no son parte de la misma.*

### **Revisión de la NICSP 9 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de 2016**

BC1. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

## **Guía de implementación**

*Esta guía acompaña a la NICSP 9, pero no es parte de la misma.*

- GI1. Las entidades del sector público obtienen ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de las que no son. Esta Norma sólo trata los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación. Los ingresos de transacciones con contraprestación se derivan de:
- (a) la venta de bienes o provisión de servicios a terceras partes;
  - (b) la venta de bienes o provisión de servicios a otros organismos gubernamentales; y
  - (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.
- GI2. La aplicación de los criterios de reconocimiento a las transacciones particulares puede verse afectada por:
- (a) las leyes de los diferentes países, que pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad. Por tanto, los ejemplos de esta sección de la guía de implementación deben de ser entendidos en el contexto de las leyes en el país donde tiene lugar la transacción; y
  - (b) la naturaleza de la relación (contractual o de otro tipo) entre la entidad pagadora y la entidad receptora del ingreso (es decir, las entidades pueden acordar momentos precisos en los que la entidad receptora puede reconocer ingresos).

### **Prestación de servicios**

#### *Vivienda*

- GI3. Los ingresos por alquiler de la provisión de vivienda se reconocen como un ingreso obtenido de acuerdo con los términos del acuerdo de alquiler.

#### *Transporte escolar*

- GI4. Los ingresos de los billetes de los pasajeros para la provisión de transporte escolar se reconocen cuando se realiza el transporte.

#### *Gestión de peaje de carreteras*

- GI5. Los ingresos de la gestión de peaje de carreteras se reconocen cuando se devengan, en función de la utilización de las carreteras.

#### *Procesos judiciales*

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

GI6. Los ingresos de procesos judiciales pueden reconocerse, bien en referencia al estado de conclusión del proceso, o bien en función de los periodos durante los cuales los tribunales están en sesión.

### *Gestión de instalaciones, activos o servicios*

GI7. Los ingresos de la gestión de instalaciones, activos o servicios se reconocen durante el plazo del contrato en la medida que se preste la gestión de los servicios.

### *Investigación tecnológica y científica*

GI8. Los ingresos de clientes de contratos para investigación tecnológica y científica se reconocen según el estado de terminación de los proyectos individuales.

### *Honorarios por instalaciones*

GI9. Los honorarios por instalaciones se reconocen como ingresos por referencia al estado de terminación de la instalación, a menos que vayan asociados a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando los artículos se venden.

### *Honorarios de servicio incluidos en el precio del producto*

GI10. Cuando, en el precio de venta de un producto, se incluya un importe específico por servicios subsiguientes (por ejemplo, ayuda post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con un rendimiento razonable por tales servicios.

### *Comisiones de agentes de seguros*

GI11. Las comisiones de agentes de seguros, ya sean recibidas o por recibir, que no precisan por parte de éstos la prestación de servicios adicionales, se reconocerán como ingreso en la fecha del comienzo efectivo o de renovación de las pólizas correspondientes. No obstante, cuando es probable que el agente sea requerido para proporcionar servicios adicionales durante la vida de la póliza, la comisión, o la parte de la misma, se difiere y reconoce como ingreso a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

### *Comisiones por servicios financieros*

GI12. El reconocimiento de ingresos por comisiones derivadas de servicios financieros depende de (a) las finalidades por las cuales se evalúan tales comisiones y (b) de la base contable del instrumento financiero asociado a las mismas. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no

ser indicativa de la naturaleza y esencia de los servicios prestados. Por ello, es necesario distinguir entre comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero, comisiones acumuladas (o devengadas) a medida que se suministran los servicios, y comisiones acumuladas (o devengadas) por la ejecución de un acto significativo.

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

Estas comisiones generalmente se tratan como un ajuste de la tasa de interés efectiva. Sin embargo, cuando el instrumento financiero se mida al valor razonable con el cambio en éste reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, las comisiones se contabilizarán como ingreso en el momento en que el instrumento se reconozca inicialmente.

- (i) *Comisiones de creación o apertura recibidas por la entidad en relación con la creación o adquisición de un activo financiero que quede fuera del alcance de la NICSP 29 se clasificarán como un activo financiero “al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro)”*

Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías colaterales y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de la generación de una implicación con el instrumento financiero resultante y, junto con los costos de transacción relacionados (como se definen en la NICSP 29), se difieren y reconocen como un ajuste de la tasa de interés efectiva.

- (ii) *Comisiones por compromiso recibidas por la entidad con motivo de la iniciación o apertura del préstamo cuando el compromiso del préstamo queda fuera del alcance de la NICSP 29*

Si es probable que la entidad lleve a cabo un acuerdo de préstamo específico y el compromiso de préstamo no queda dentro del alcance de la NICSP 29, la comisión por compromiso recibida se considerará como una compensación por una implicación en curso en la adquisición de un instrumento financiero y, junto con los costos de transacción relacionados (como se definen en la NICSP 29), se difiere y reconoce como un ajuste en la tasa de interés efectiva. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

como un ingreso en el momento de la extinción. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 29 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

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

Estas comisiones son una parte integrante de la generación de una implicación con un pasivo financiero. Cuando un pasivo financiero no se clasifique como “al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)” las comisiones de creación o apertura recibidas se incluirán, con los correspondientes costos de transacción en que se haya incurrido (como se definen en la NICSP 29), en el importe en libros inicial del pasivo financiero y se reconocerán como un ajuste en la tasa de interés efectiva. Una entidad distinguirá entre las comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero y las que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

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

(i) *Comisiones cargadas por el servicio de un préstamo*

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

(ii) *Comisiones de compromiso por conceder o comprar un préstamo cuando el compromiso de préstamo está fuera del alcance de la NICSP 29*

Si es improbable que se vaya a producir un acuerdo específico de préstamo y el compromiso de préstamo está fuera del alcance de la NICSP 29, la comisión de compromiso se reconocerá como un ingreso tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 29 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

(iii) *Comisiones de gestión de la inversión*

Las comisiones cargadas por gestionar las inversiones se reconocerán como ingreso a medida que se presten los servicios.

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Los costos incrementales que son directamente atribuibles a garantizar un contrato de gestión de inversión se reconocerán como un activo si pueden ser identificados separadamente y medidos con fiabilidad y si es probable que sean recuperados. Como en la NICSP 29, un costo incremental es aquel en que no se hubiese incurrido si la entidad no hubiese garantizado el contrato de gestión de la inversión. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse de la prestación de servicios de gestión de la inversión, y se amortiza a medida que la entidad reconoce el ingreso relacionado. Si la entidad tiene una cartera de contratos de gestión de inversión, puede evaluar su recuperabilidad con criterios de cartera.

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

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

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

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

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

#### (ii) *Comisión de intermediación, por mediar en un préstamo entre un prestatario y un inversor*

La comisión se reconocerá como ingreso cuando se haya llegado al acuerdo de préstamo entre las partes.

#### (iii) *Comisión por sindicación de préstamos*

Una comisión de sindicación recibida por una entidad que interviene para llegar al acuerdo de préstamo y que no conserva una parte del préstamo para sí (o conserva una parte a la misma la tasa de interés efectiva para un riesgo comparable como otros participantes), es una compensación por el servicio de

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

sindicación. Esta comisión se reconocerá como ingreso cuando la labor de sindicación haya terminado.

### *Honorarios de admisión*

GI13. Los ingresos por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales, se reconocerán cuando el evento tenga lugar. Cuando se vende una suscripción para varios eventos, la cuota se distribuirá entre los mismos utilizando una forma de reparto que refleje la porción del servicio que se ha ejecutado en cada uno de ellos.

### *Honorarios por enseñanza*

GI14. El ingreso debe reconocerse repartiéndolo a lo largo de todo el periodo que cubra la docencia acordada.

### *Iniciación, ingreso y cuota de pertenencia*

GI15. El reconocimiento de los ingresos procedentes de estas fuentes dependerá de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota permite sólo la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconocerá como ingreso siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir servicios o publicaciones durante el periodo de pertenencia, o a comprar bienes o servicios a precios menores que los que se cargan a no miembros, la cuota se reconocerá utilizando un criterio que refleje el calendario, naturaleza y valor de los servicios suministrados.

### *Honorarios por franquicia o concesiones*

GI16. Los honorarios por franquicia o concesiones pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, así como equipo y otros activos tangibles, y la aplicación práctica de conocimientos. De acuerdo con ello, los honorarios por franquicia o concesiones se reconocerán como ingresos utilizando una base que refleje el propósito para el que tales honorarios fueron cargados. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos los honorarios por franquicia o concesiones:

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

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

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

Los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, ya sean parte de los honorarios iniciales o de una cuota separada, se reconocerán como ingresos a medida que se lleve a cabo su prestación.



## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Cuando la cuota separada no cubra el costo de la prestación de los servicios de forma continuada, junto con un rendimiento razonable, se diferirá una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de rendimiento por tales servicios, y se procederá a reconocer el ingreso a medida que se presten los servicios.

(c) **Honorarios periódicos por franquicia o concesiones**

Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos a medida que los citados servicios se van prestando o conforme se usan los derechos correspondientes.

(d) **Operaciones en comisión**

En una franquicia, pueden tener lugar operaciones entre las partes implicadas que, en esencia, supongan que el franquiciador actúa como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar los suministros para el franquiciado, incluyendo la entrega de los mismos, todo ello sin cargo para éste. Tales transacciones no darán lugar al reconocimiento de ingresos.

### *Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente*

GI17. Los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente se reconocerán como ingresos por referencia al estado de terminación del desarrollo correspondiente, teniendo en cuenta que pueden cubrir también servicios de apoyo posteriores a la entrega de la aplicación.

### **Venta de bienes**

*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*

GI18. Los ingresos se reconocerán cuando el comprador adquiera la titularidad, siempre que:

- (a) *sea probable que se efectuará la entrega;*
- (b) *la partida está disponible, perfectamente identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;*
- (c) *el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y*
- (d) *se apliquen las condiciones usuales de pago.*

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

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

### GI19. *Envío de bienes sujeto a condiciones determinadas*

#### (a) **Instalación e inspección**

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

- (i) el proceso de instalación es simple, por su naturaleza; o
- (ii) la inspección se ejecuta sólo con el propósito de determinar los precios finales del contrato.

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

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

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

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

#### (d) **Ventas cobradas a la entrega**

El ingreso se reconocerá cuando se hace la entrega y se recibe el cobro por parte del vendedor o su agente.

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

GI20. El ingreso de tales ventas se reconocerá cuando los bienes sean entregados. No obstante, si la experiencia indica que la mayoría de esas ventas llegan a buen fin, los ingresos pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.

## INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

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

GI21. Los ingresos se reconocerán cuando los bienes se entregan efectivamente al comprador.

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

GI22. Es preciso analizar las condiciones del contrato para concluir si, en esencia, el vendedor ha transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador, y por tanto si se puede reconocer el ingreso. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las ventajas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es acuerdo financiero y no dará lugar a ingresos.

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

GI23. Los ingresos por tales ventas se reconocerán, generalmente, cuando los riesgos y las ventajas de la propiedad se han transferido. No obstante, cuando el comprador está actuando sustancialmente como un agente, la operación se tratará como si fuera una venta en consignación.

*Suscripciones a publicaciones y otras partidas similares*

GI24. Cuando las partidas implicadas tienen un valor similar en cada intervalo de tiempo, los ingresos se reconocerán linealmente durante el periodo que cubre la suscripción. Cuando los valores de las partidas varíen según el periodo, los ingresos se reconocerán sobre la base del valor de las ventas de los artículos entregados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

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

GI25. Los ingresos imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocen en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, utilizando una tasa de interés imputada. El componente de interés se reconocerá a medida que se acumula (o devenga), tomando como base la proporción de tiempo transcurrido, y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

*Ventas de bienes inmuebles*

- GI26. Los ingresos se reconocerán, normalmente, cuando la titularidad legal pasa al comprador. No obstante, algunas jurisdicciones reconocen derechos del comprador sobre el bien incluso antes de que se le traspase la propiedad, en cuyo caso los riesgos y ventajas de la propiedad han de considerarse transferidos en ese momento. En tales casos, suponiendo que al vendedor no le quedan actuaciones sustanciales para completar su compromiso, puede ser apropiado reconocer el ingreso. En otro caso, si el vendedor está obligado a realizar actuaciones sustanciales tras el traspaso de los derechos o la titularidad al comprador, el ingreso no se reconocerá hasta que tales actos se han ejecutado. Un ejemplo es el edificio u otra instalación cuya construcción no ha sido terminada.
- GI27. En algunos casos, los bienes inmuebles pueden venderse con un cierto grado de participación continua del vendedor tras la venta, de manera que los riesgos y ventajas de la propiedad no han sido transferidos. Son ejemplos de estas situaciones (a) los acuerdos de venta con recompra posterior, que incluyan opciones de venta o de compra y (b) los contratos donde el vendedor garantice la ocupación de los inmuebles por un periodo de tiempo específico, o garantice el rendimiento de la inversión del comprador durante un periodo de tiempo prefijado. En tales casos, la naturaleza y extensión de la participación continua del vendedor tras la venta determinará el tratamiento contable de la transacción. La transacción puede ser contabilizada como una venta, o como una operación financiera, un arrendamiento financiero u otro acuerdo de participación en las ganancias. Si se contabiliza como una venta, la participación continuada del vendedor puede diferir el reconocimiento de los ingresos.
- GI28. El vendedor debe, asimismo, considerar los medios de pago y la evidencia que tenga sobre el compromiso del comprador para completar los pagos. Por ejemplo, cuando la suma de los cobros recibidos y la entrada inicial, o los cobros periódicos recibidos del comprador, no suministran evidencia suficiente sobre el compromiso del comprador para completar los pagos restantes, los ingresos se reconocerán sólo en la medida de los cobros que se han ido recibiendo.

**Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares**

*Cuotas por licencias y regalías*

- GI29. Las cuotas y regalías pagadas por el uso de los activos de una entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), se reconocerán normalmente de acuerdo con la esencia de los acuerdos respectivos. A efectos prácticos, esto puede llevarse a cabo sobre una base lineal de imputación, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo

cuando una entidad a quien se ha dado licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

- GI30. La concesión de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, en el seno de un contrato no revocable que permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente, sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar, es en esencia una venta. Un ejemplo es un 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 la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos se reconocen como tales en el momento de la venta.
- GI31. En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En tales casos, el ingreso correspondiente se reconocerá sólo cuando es probable que se reciban los importes de las cuotas o regalías, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.

### **Reconocimiento y medición**

*Determinación de si una entidad está actuando como principal o como agente (modificación de 2010)*

- GI32. El párrafo 12 establece que “en una relación de agencia, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o de potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal que no suponen aumentos en los activos netos/patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. Por el contrario, ingresos son los importes de toda comisión recibida o por recibir por la recaudación o gestión de las entradas de flujos de efectivo brutas”. Para determinar si una entidad actúa como principal o como agente se requiere juicio y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes.
- GI33. Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Características que indican que una entidad actúa como principal incluyen:
- (a) la entidad tiene la responsabilidad principal de proporcionar los bienes o servicios al cliente o del cumplimiento de la orden, por ejemplo siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios ordenados o comprados por el cliente;
  - (b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes o después de la orden del cliente, durante el envío o la devolución;

#### INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

- (c) la entidad tiene libertad para establecer los precios, directa o indirectamente, por ejemplo, proporcionando bienes o servicios adicionales; y
- (d) la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe a cobrar de éste.

GI34. 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. Una característica que indica que una entidad actúa como agente es que el importe que la entidad gana está determinado con anterioridad, siendo una cantidad fija por transacción o un porcentaje establecido del importe facturado al cliente.

### **Comparación con la NIC 18**

La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*. Las principales diferencias entre la NICSP 9 y la NIC 18 son las siguientes:

- El título de la NICSP 9 difiere del de la NIC 18 y esta diferencia aclara que la NICSP 9 no aborda los ingresos procedentes de las transacciones sin contraprestación.
- La definición de “ingreso” adoptada en la NICSP 9 es similar a la definición adoptada en la NIC 18. La principal diferencia es que la definición en la NIC 18 únicamente se refiere a actividades ordinarias.
- En la NICSP 9 se ha incluido un comentario adicional a los de la NIC 18 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.
- La NICSP 9 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 18. El ejemplo más significativo es el uso del término “activos netos/patrimonio” en la NICSP 9. El término equivalente en la NIC 18 es “patrimonio”.