

## NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 (revisada en 1993), “Ingresos de Actividades de Ordinarias” publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee (IASC)). En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la International Federation of Accountants reproduce extractos de la NIC 18, con autorización del IASC.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1<sup>st</sup> Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” y “International Accounting Standards” son marcas comerciales de IASCF y no deben utilizarse sin la aprobación de la IASCF.

**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
Apéndice	
Comparación con la NIC 18	

---

*Las guías normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal, así como en el contexto del “Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.” No está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no significativas.*

## **Objetivo**

El Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), en el “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.” 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 neto y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio.” La definición de ingresos del IASC comprende tanto los ingresos como las ganancias. Esta norma utiliza el término “ingreso” (“revenue”), el cual comprende tanto ingresos, establecido según las NICSP, como ganancias, en lugar del término ingreso (“income”) establecidos por el IASC. Ciertas partidas específicas que son reconocidas como ingresos, se tratan en otras Normas y son excluidas del alcance la presente Norma. Por ejemplo, las ganancias que resulten de la venta de propiedades, planta y equipo se tratan específicamente en Normas sobre propiedades, planta o equipos y no en esta Norma.

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 los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos sean reconocidos. También proporciona guías prácticas para la aplicación de estos 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 los ingresos procedentes de las siguientes transacciones y eventos:**
  - (a) **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.**

2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.**
3. El “Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público” emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) explica que las Empresas Públicas (EP) aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Las EP están definidas en la NICSP 1, “Presentación de Estados Financieros.”
4. Esta Norma no trata de 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 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, plana 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 ser prestados dentro de un único periodo de tiempo o durante más de un periodo. 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 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 acuerdos 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 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 11, “Contratos de Construcción.”

8. El término “bienes” incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos, tales como publicaciones, y bienes comprados para la venta, 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, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
  - (b) Regalías (derechos de propiedad) — 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 equivalentes — distribuciones de resultados positivos a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.
10. Esta Norma no trata de los ingresos:
  - (a) tratados en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, incluyendo:
    - (i) contratos de arrendamiento financiero (véase la NICSP 13, “Arrendamientos”);
    - (ii) dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NICSP 7, “Contabilización de Inversiones en Asociadas”);
    - (iii) ganancias por la venta de propiedades, planta y equipo (las cuales son tratadas en la NICSP 17, “Propiedades, Planta y Equipo”);que provienen de contratos de seguro realizados por compañías aseguradoras;
  - (c) que provienen de cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o derivados de su disposición (guías para la contabilización de instrumentos financieros pueden encontrarse en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 39, “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición”);
  - (d) que provienen de cambios en el valor de otros activos corrientes;
  - (e) que provienen del incremento natural de rebaños, y productos agrícolas y forestales; y
  - (f) que provienen de la extracción de minerales en yacimientos.

## Definiciones

11. Los términos que siguen se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se les asigna:

**Transacciones con contraprestación** (Exchange transactions) son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o ha cancelado pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en 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 recibe valor de otra entidad sin recibir un valor aproximadamente igual directamente a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir un valor aproximadamente igual directamente a cambio.

**Ingreso** (Revenue) es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos/patrimonio netos, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

Términos definidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son usados en esta norma con el mismo significado que en aquellas, y están reproducidas en el glosario de términos definidos publicados por separado.

## 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 o 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 de flujos de efectivo se excluirán de los ingresos. De la misma forma, en una relación de custodia o comisión, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal y no suponen aumentos

en los activos/patrimonio netos de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. 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 flujos de efectivo procedentes de operaciones de financiación, principalmente los préstamos, no cumplen con la definición de ingresos porque implican un cambio del mismo importe tanto en los pasivos como en los activos y, por lo tanto, no tienen ningún impacto en los activos/patrimonio netos. Las entradas de financiación se reflejan directamente en el estado de situación financiera y se suman a los saldos de activo y pasivo.

### Medición de los Ingresos

14. **La medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, 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 contrapartida, 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 contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, 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 contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituya efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada será, la que más claramente se determine entre las dos siguientes:
  - (a) o bien, la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
  - (b) o bien, la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

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

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

### **Identificación de la transacción**

18. Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de 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, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

### **Prestación de servicios**

19. **Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha sobre la que se informa. 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 sobre la que se informa, 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 terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. 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 exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos. Los requisitos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.
21. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios o potencial de servicio asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos.
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, también es necesario que la entidad tenga un efectivo sistema interno de información presupuestaria y financiera. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

23. El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Dependiendo de la naturaleza de la operación, los métodos pueden incluir:
- (a) la inspección de los trabajos ejecutados;
  - (b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
  - (c) La proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación. Sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha. Solo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluirán en la estimación de los costos totales de la operación.
- Ni los pagos a cuenta, ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado.
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 podrán reconocer 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 deben ser reconocidos como tales, sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**
26. Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos sólo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá resultado alguno procedente de la misma.
27. Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como un gasto. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace 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 y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) **la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
  - (b) **la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
  - (c) **El importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**
  - (d) **sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción;**
  - (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 riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:
- (a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
  - (b) cuando la recepción de los ingresos 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, tiene el derecho de rescindir la operación y la entidad tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.
31. Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos. 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 una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.
32. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios o potencial de servicio asociados con la transacción. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contrapartida 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 de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos.

### **Intereses, Regalías y Dividendos**

33. **Los ingresos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos usando los tratamientos contables establecidos en el párrafo 34 siempre que:**
- (a) **sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción;**
  - (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 en cuanto sean acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan, y**
  - (c) **los dividendos o sus equivalentes 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.
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 solo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos de las acciones procedan de resultados positivos netos obtenidos antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos 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 como ingresos del periodo, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo del título.
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 sustancia 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 o potencial de servicio asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos de actividades ordinarias.

**Información a Revelar**

39. **Una entidad debería revelar:**
- (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) **venta de bienes;**
    - (iii) **intereses**
    - (iv) **regalías; y**
    - (v) **dividendos o sus equivalentes; 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 para la revelación de información sobre cualquier activo y pasivo de tipo contingente pueden encontrarse en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 37, "Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos 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. **Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran los periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada.**
42. Cuando una entidad adopta la contabilidad sobre la base contable de acumulación (o devengo), según lo definido por las Normas Internacionales del Sector Público, a los fines de presentación de la información financiera, con posterioridad a esta fecha de vigencia, este Norma se aplica a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los períodos que comiencen en o después de la fecha de adopción.

## Apéndice

*Este apéndice es únicamente ilustrativo y no forma parte de la Norma. El propósito de este Apéndice es ilustrar la aplicación de las reglas contenidas en la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado. Los ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción, sin una discusión global de todos los factores relevantes que pudieran influir en el reconocimiento de los ingresos. Generalmente, en los ejemplos se asume que el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad, que es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y que los costos incurridos o por incurrir pueden ser objeto de medición fiable. Los ejemplos no modifican ni prevalecen sobre la Norma.*

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. Estos ingresos 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.

La aplicación de criterios de reconocimiento a las transacciones particulares puede verse afectada por:

- (a) las leyes de los diferentes países, los cuales pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas que implica la propiedad. Por tanto, los ejemplos de esta sección del Apéndice deben 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 en un momento preciso en el que la entidad receptora puede reconocer ingresos).

### **Prestación de servicios**

#### 1. *Vivienda*

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

#### 2. *Transporte escolar*

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

3. *Gestión de peaje de carreteras*  
 Los ingresos de la gestión de peaje de carreteras se reconocen cuando se devengan, en función de la utilización de las carreteras.
4. *Procesos judiciales*  
 Los ingresos de procesos judiciales pueden reconocerse, bien en referencia al estado de conclusión del proceso, o bien en función de los períodos durante los cuales los tribunales están en sesión.
5. *Gestión de instalaciones, activos y servicios*  
 Los ingresos de la gestión de instalaciones, activos y servicios se reconocen sobre el término del contrato cuando la gestión de los servicios sea dada.
6. *Investigación tecnológica y científica*  
 Los ingresos de clientes de contratos para investigación tecnológica y científica se reconocen según el estado de terminación de los proyectos individuales.
7. *Honorarios por instalaciones*  
 Los honorarios por instalaciones se reconocen como ingresos por referencia al estado de terminación de la instalación, a menos que vayan asociados, como obligaciones menores, a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando el artículo se vende.
8. *Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos*  
 Cuando, en el precio de venta de un producto, se incluya un importe específico por servicios subsiguientes (por ejemplo, ayuda post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con una porción razonable de devoluciones por tales servicios.
9. *Comisiones de agentes de seguros*  
 Las comisiones de agentes de seguros, ya sean recibidas o por recibir, que no precisan por parte de éstos la prestación de servicios adicionales, se reconocerán en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. No obstante, cuando es probable que el agente sea requerido para proporcionar servicios adicionales durante la vida de la póliza, la comisión, o la parte de la misma, se difiere y reconoce como ingreso a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

10. *Comisiones por servicios financieros*

El reconocimiento de ingresos por comisiones derivadas de servicios financieros depende de las finalidades por las cuales se evalúan tales comisiones, así como de la base de contabilización del instrumento financiero asociado a las mismas. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia de los servicios suministrados. Por tanto, es necesario distinguir entre las comisiones que son parte integrante del rendimiento efectivo de un instrumento financiero, las comisiones que se acumulan (o devengan) a medida que se suministran los servicios y aquellas otras que se ganan tras la ejecución de un acto significativo.

(a) *Comisiones que son parte integrante del rendimiento efectivo de un instrumento financiero.*

Tales comisiones se tratarán, generalmente, como un ajuste al rendimiento efectivo. No obstante, cuando el instrumento financiero, en un momento posterior a su reconocimiento inicial, se tenga de medir según su valor razonable, las comisiones se reconocerán como ingresos en el mismo momento que el instrumento sea reconocido inicialmente.

(b) *Comisiones acumuladas (o devengadas) a medida que se suministran los servicios.*(i) *Comisiones cargadas por el servicio de préstamo*

Las comisiones cargadas a otra entidad por el servicio de préstamo se reconocerán como ingresos a medida que los servicios se suministran. Si la entidad vende un préstamo pero retiene el servicio del mismo, cobrando una comisión que es menor que la habitual por tal servicio, parte del precio de venta del préstamo se diferirá y reconocerá como ingreso a medida que tal servicio se va suministrando.

(ii) *Comisiones de compromiso por conceder o comprar un préstamo*

Si es improbable que se produzca el contrato de préstamo, la comisión de compromiso se reconoce como ingreso del periodo, tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso.

(c) *Comisiones acumuladas (o devengadas) por la ejecución de un acto concreto significativo, que es más importante que ningún otro acto del contrato.*

Las comisiones correspondientes se reconocerán como ingresos cuando el acto significativo ha tenido lugar.

11. *Honorarios de admisión*

Los ingresos por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales, se reconocerán a medida que dichos actos van teniendo lugar. Cuando se vende una suscripción para varios eventos, la cuota se distribuirá entre los mismos utilizando una forma de reparto que refleje la porción del servicio que se ha ejecutado en cada uno de ellos.

12. *Honorarios por enseñanza.*

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

13. *Iniciación, alta y cuota de pertenencia*

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 los servicios o publicaciones suministradas durante el periodo de pertenencia, o a comprar bienes o servicios a precios menores que los que se cargan a no miembros, la cuota se reconocerá utilizando un criterio que refleje el calendario, naturaleza y valor de los servicios suministrados.

14. *Honorarios por franquicias o concesiones*

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, además de permitir compartir los procedimientos de actuación que implica la propia franquicia. 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 al franquiciado. 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 traspase la titularidad de los mismos.

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

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

prestación. Cuando ocurra que la cuota separada por servicios continuados no cubra el costo de la prestación de los servicios, junto con un 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 reconocerlo a medida que se van prestando los servicios comprometidos.

(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 a reconocimiento de ingresos.

15. *Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente.*

Los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente se reconocerán como ingresos 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**

16. Ventas del tipo “facturación sin entrega,” en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación.

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

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

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

17. *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 derivado se reconoce inmediatamente, tras la mera aceptación del comprador, cuando:
- (i) el proceso de instalación es, 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 toma productos del vendedor para venderlos por sí mismo*
- El ingreso es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el receptor 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.
18. *Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan sólo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos.*
- El ingreso de tales ventas se reconocerá cuando los bienes sean entregados. No obstante, si la experiencia indica que la mayoría de esas ventas llegan a buen fin, los ingresos pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.
19. *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.*
- Los ingresos se reconocerán cuando los bienes se entregan efectivamente al comprador.

20. *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 sobre los bienes en poder del comprador, o el comprador tiene una opción de venta que le permite exigir la recompra de los bienes por parte del vendedor.*

Es preciso analizar las condiciones del contrato para concluir si, en sustancia, el vendedor ha transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador, y por tanto si se puede reconocer la venta. Cuando el vendedor retiene los riesgos y ventajas de la propiedad, incluso si la titularidad legal ha sido transferida, la transacción es una operación financiera y no dará lugar a reconocimiento de ingresos por venta.

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

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.

22. *Suscripciones a publicaciones y otras partidas similares.*

Cuando las partidas implicadas tienen un valor similar en cada intervalo de tiempo, los ingresos se reconocerán linealmente sobre el intervalo de tiempo 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.

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

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 contrapartida, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, utilizando una tasa de interés imputada. El componente de interés se reconocerá a medida que se va ganando, tomando como base la proporción de tiempo transcurrido, y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

24. *Ventas de bienes inmuebles.*

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 otro activo productivo cuya construcción no ha sido terminada.

En algunos casos, los bienes inmuebles pueden venderse con un cierto grado de participación continua o compromiso del vendedor tras la venta, de manera que los riesgos y ventajas de la propiedad no han sido transferidos aún. Son ejemplos de estas situaciones los acuerdos de venta con recompra posterior, que incluyan opciones de venta o de compra, así como los contratos donde el vendedor garantice la ocupación de los inmuebles por un periodo de tiempo específico, o garantice el rendimiento de la inversión del comprador durante un periodo de tiempo prefijado. En tales casos, la naturaleza y extensión de la participación continua del vendedor tras la venta determinará el tratamiento contable de la transacción. Un arrendamiento financiero u otro acuerdo de participación en las ganancias pueden contabilizarse como una venta, o como una operación financiera. Si se contabiliza como una venta, la participación continua o compromiso del vendedor puede diferir el reconocimiento de los ingresos.

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 vendedor para completar los pagos restantes, los ingresos se reconocen sólo en la medida de los cobros que se han ido recibiendo.

### **Intereses, Regalías y Dividendos**

#### *25. Cuotas por licencias y regalías.*

Las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos de la entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), se reconocerán normalmente de acuerdo con la sustancia de los acuerdos respectivos. 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.

La concesión de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, en el seno de un contrato no revocable que permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente, sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar, es en esencia

una venta. Un ejemplo es el acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos se reconocen como tales en el momento de la venta.

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

### **Comparación con la NIC 18**

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 9, “Ingresos de Transacciones con Contraprestación” ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18, “Ingresos.” 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 el momento de la emisión de esta Norma el Comité del Sector Público no ha considerado la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41, “Agricultura,” a las entidades del sector público, por lo tanto, la NICSP 9 no refleja las enmiendas realizadas en la NIC 18 como consecuencia de la emisión de la Norma Internacional de Contabilidad 41.
- En la NICSP 9 se ha incluido un comentario adicional a los de la NIC 18 para aclarar la aplicabilidad de la Norma 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. Los ejemplos más significativos son los términos “entidad,” “estado de situación financiera,” y “activos/patrimonio netos.” Los términos equivalentes en la NIC 18 son “empresa,” “balance” y “patrimonio neto.”