

## Sección 23

### **Ingresos de Actividades Ordinarias**

#### **Alcance de esta sección**

---

- 23.1 Esta Sección se aplicará al contabilizar **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
  - (b) La prestación de servicios.
  - (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
  - (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.
- 23.2 Los ingresos de actividades ordinarias u otros **ingresos** que surgen de algunas transacciones y sucesos se tratan en otras secciones de esta NIIF:
- (a) Acuerdos de arrendamiento (véase la Sección 20 *Arrendamientos*).
  - (b) Dividendos y otros ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de la participación (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*).
  - (c) Cambios en el **valor razonable** de **activos financieros** y **pasivos financieros**, o su disposición (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*).
  - (d) Cambios en el valor razonable de **propiedades de inversión** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*).
  - (e) **Reconocimiento** inicial y cambios en el valor razonable de los **activos biológicos** relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 *Actividades Especiales*).
  - (f) Reconocimiento inicial de **productos agrícolas** (véase la Sección 34).

#### **Medición de los ingresos de actividades ordinarias**

---

- 23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.
- 23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

## Pago diferido

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

- (a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o
- (b) la tasa de interés que iguala el importe nominal del instrumento con el precio de venta en efectivo actual de los bienes o servicios.

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

## Intercambios de bienes o servicios

23.6 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:

- (a) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o
- (b) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza diferente, pero la transacción carezca de carácter comercial.

23.7 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción de carácter comercial. En ese caso, la entidad medirá la transacción:

- (a) al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (b) si el importe según (a), no se puede medir con fiabilidad, entonces por el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (c) si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable ni de los activos recibidos ni de los activos entregados, entonces por el valor de los activos entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo equivalentes al efectivo transferidos.

## Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

---

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

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

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

## Ventas de bienes

---

- 23.10 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:
- (a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
  - (b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
  - (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
  - (d) Sea **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.
  - (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.
- 23.11 La evaluación de cuándo ha transferido una entidad al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.

- 23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:
- Cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía.
  - Cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes.
  - Cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.
  - Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.
- 23.13 Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

## Prestación de servicios

---

- 23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del **periodo sobre el que se informa** (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:
- El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
  - Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
  - El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
  - Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

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

- 23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a

menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

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

## **Contratos de construcción**

---

- 23.17 Cuando el resultado de un **contrato de construcción** pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones. Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.
- 23.18 Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia económica de éstos.
- 23.19 Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:
- (a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
  - (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
  - (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.
- 23.20 Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:
- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
  - (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
  - (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

## **Método del porcentaje de terminación**

---

- 23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos 23.14 a 23.16) y por contratos de construcción (véanse los párrafos 23.17 a 23.20). Una entidad examinará y,

cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

- 23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:
- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
  - (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
  - (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

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

- 23.23 Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen.
- 23.24 Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.
- 23.25 Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse con suficiente fiabilidad:
- (a) una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y
  - (b) la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.
- 23.26 Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso (véase la Sección 21).
- 23.27 Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

## **Intereses, regalías y dividendos**

---

- 23.28 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando:
- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y
  - (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

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

## **Información a revelar**

---

### **Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias**

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

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

- 23.31 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias de contratos reconocidos en el periodo.
  - (b) Los métodos utilizados para determinar los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo.
  - (c) Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.

23.32 Una entidad presentará:

- (a) Los importes brutos debidos por los clientes por contratos ejecutados, como un activo.
- (b) Los importes brutos debidos a los clientes por contratos ejecutados, como un pasivo.



## **Apéndice a la Sección 23**

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

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

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

#### **Venta de bienes**

---

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

#### **Ejemplo 1 Ventas del tipo “facturación sin entrega”, en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación**

- 23A.3 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador adquiere la titularidad, siempre que:
- (a) sea probable que se efectuará la entrega;
  - (b) la partida esté disponible, identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;
  - (c) el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y
  - (d) se apliquen las condiciones usuales de pago.

No se reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando exista simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

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

- 23A.4 El vendedor normalmente reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador acepte la entrega, y se hayan completado la instalación e inspección. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá inmediatamente, tras la aceptación del comprador de la entrega, cuando:
- (a) el proceso de instalación sea simple, por ejemplo la instalación de un receptor de televisión probado en la fábrica, que solo requiere ser desempaquetado y conectado a la red y a la antena, o

- (b) la inspección se ejecute solo con el propósito de determinar los precios finales del contrato, como por ejemplo en los cargamentos de mineral de hierro, azúcar o habas de soja.

**Ejemplo 3 Ventas de bienes sujetas a condición: en la aprobación cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución**

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

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

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

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

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

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

- 23A.8 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias de estas ventas cuando se entregan los bienes. Sin embargo, cuando la experiencia indica que la mayoría de estas ventas llegan a buen fin, los ingresos de actividades ordinarias pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.

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

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

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

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

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

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

**Ejemplo 10 Suscripciones a publicaciones y otros artículos similares**

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

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

- 23A.13 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias atribuibles al precio de venta, excluyendo los intereses, en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, a la tasa de interés imputada. El vendedor reconocerá el elemento de interés como un ingreso de actividades ordinarias usando el método de interés efectivo.

**Ejemplo 12 Acuerdos para la construcción de inmuebles**

- 23A.14 Una entidad que emprenda la construcción de inmuebles, directamente o a través de subcontratistas, y que realice un acuerdo con uno o varios compradores antes de terminar la construcción, contabilizará el acuerdo como una venta de servicios usando el método del porcentaje de terminación solo si:
- (a) el comprador puede especificar los principales elementos estructurales del diseño del inmueble antes de que comience la construcción y/o puede

especificar los principales cambios estructurales una vez que la construcción está en proceso (si ejerce o no esa capacidad), o

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

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

### **Ejemplo 13 Venta con un premio de fidelización de clientes**

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

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

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

## **Prestación de servicios**

---

### **Ejemplo 14 Honorarios por instalaciones**

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

### **Ejemplo 15 Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos.**

23A.19 Cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores (por ejemplo, asistencia post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), el vendedor diferirá ese importe y lo reconocerá como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con una porción razonable de beneficio por tales servicios.

### **Ejemplo 16 Comisiones de publicidad**

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

### **Ejemplo 17 Comisiones de agentes de seguros**

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

### **Ejemplo 18 Honorarios de admisión**

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

### **Ejemplo 19 Honorarios por enseñanza**

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

### **Ejemplo 20 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia**

- 23A.24 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias depende de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota solo permite la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconoce como ingreso de actividades ordinarias, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministrados durante el periodo de pertenencia, o para comprar bienes o servicios a precios menores de los que se cargan a quienes no son miembros, la cuota se reconoce sobre una base que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados.

## **Honorarios y comisiones por franquicia**

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

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

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

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

- 23A.27 El franquiciador reconocerá los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, si son o no parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, como ingresos de actividades ordinarias a medida que se lleva a cabo su prestación del servicio. Cuando la cuota separada no cubra el costo de la prestación de los servicios de forma continuada, junto con un beneficio razonable, una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de beneficio por tales servicios se diferirá y reconocerá a medida que se van prestando los servicios.
- 23A.28 El contrato de franquicia puede prever para el franquiciador suministrar equipo, inventarios u otros activos tangibles, a un precio menor del que se carga a terceros, o a un precio que no proporcione un margen razonable de beneficio sobre esas ventas. En estas circunstancias, parte del honorario inicial, suficiente para cubrir los costos estimados en exceso de ese precio y para proporcionar un margen razonable de beneficio sobre esas ventas, se diferirá y reconocerá a lo largo del periodo en que los bienes se tengan probablemente que vender al franquiciado. El saldo de una cuota inicial se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias cuando se hayan ejecutado todos los servicios iniciales y se hayan sustancialmente realizado otras obligaciones que se requieren al franquiciador (tales como asistencia en la elección de emplazamiento, formación del personal, financiación y publicidad).
- 23A.29 Los servicios iniciales y otras obligaciones derivadas de un contrato de franquicia sobre un área pueden depender del número de establecimientos individuales que se hayan abierto en el área. En este caso, las cuotas atribuibles a los servicios iniciales se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias en proporción al número de establecimientos en los que se han terminado sustancialmente los servicios iniciales.
- 23A.30 Si el pago de la cuota inicial se reparte en plazos a lo largo de un periodo de tiempo, y existe una incertidumbre significativa sobre la total recuperabilidad, tal cuota se reconocerá como ingreso a medida que se van recibiendo los plazos.

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

- 23A.31 Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que los servicios se van prestando o se usan los derechos.

### **Ejemplo 24 Honorarios y comisiones por franquicia: Operaciones en comisión**

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

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

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

## **Intereses, regalías y dividendos**

---

### **Ejemplo 26 Cuotas por licencias y regalías**

- 23A.34 El propietario de la licencia reconoce las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos de una entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), de acuerdo con la sustancia del acuerdo respectivo. Por razones prácticas, puede hacerse linealmente, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo cuando una entidad a quien se ha dado una licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.
- 23A.35 Una asignación de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, según un contrato no revocable que permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar es en esencia una venta. Un ejemplo es el acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos de actividades ordinarias de la cuota de taquilla. En estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen como tales en el momento de la venta.
- 23A.36 En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En estos casos, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá solo cuando sea probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.