

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION  
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 17**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

PEDRO LEYTON RODRIGUEZ  
Secretario General  
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MÓNICA PÉREZ ZÚÑIGA  
Presidenta Nacional  
Colegio de Contadores de Chile A.G.

## **MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 17**

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

### **Capítulo 23 relacionado con Sección 23 de EPYM**

#### **Ingresos Ordinarios**

##### **Objetivo**

El objetivo de la Sección 23 es especificar los requerimientos de información financiera para los ingresos de actividades ordinarias y los contratos de construcción.

##### **Alcance de esta sección**

Esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
- (b) La prestación de servicios.
- (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
- (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

##### **Notas**

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

Ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Los ingresos de actividades ordinarias propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres. Las ganancias son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos, pero que no son ingresos de actividades ordinarias.

Los ingresos percibidos a partir de la disposición de propiedades, planta y equipo no deben clasificarse como ingresos de actividades ordinarias. La venta de propiedades, planta y equipo se presentará neta en el estado del resultado integral (es decir, la ganancia o la pérdida obtenida por disposición). La ganancia o pérdida no se presentará en los ingresos de actividades ordinarias. Es importante que los usuarios de los estados financieros, al evaluar el rendimiento financiero pasado y futuro de una entidad, consideren tales ganancias de manera separada de los ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta de bienes de la entidad. Esto se debe a que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes

suelen repetirse de forma continuada y en montos comparables, mientras que la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo suele dar lugar a ingresos inusuales, no recurrentes.

### **Ejemplo: ingresos de actividades ordinarias**

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

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

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

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

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

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 monto de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

#### **Nota**

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

### **Ejemplos: medición de los ingresos de actividades ordinarias**

Ej. 2 Un fabricante vende uno de sus productos a 500 u.m. (1) por unidad. Sin embargo, el fabricante les otorga a sus clientes un 20% de descuento en los pedidos de 100 unidades o más. Un cliente compra 100 unidades en un solo pedido. El fabricante debe medir los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes en 40.000 u.m., es decir,  $100 \text{ unidades} \times (500 \text{ u.m. de precio de lista menos un descuento por volumen de } 100 \text{ u.m. (Es decir, } 20\% \times 500 \text{ u.m.)})$ .

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

El fabricante debe medir los ingresos de actividades ordinarias totales obtenido de la venta de bienes al cliente durante dicho periodo en 420.000 u.m., es decir,  $1.200 \text{ unidades} \times (500 \text{ u.m. de precio de lista menos un descuento por volumen de } 150 \text{ u.m. (es decir, } 30\% \times 500 \text{ u.m.)})$ . La rebaja del precio comercial no se considera una transacción de financiación y es improbable que el valor temporal del dinero sea relevante. Por lo tanto, el fabricante debe reconocer el ingreso de actividades ordinarias por el monto pagado neto del total de la rebaja por volumen (es decir, sin descuentos).

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

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

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

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

## Notas

En una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen los montos recibidos por cuenta del principal. Sin embargo, sólo la parte de la entrada bruta que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del agente.

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

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

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

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

## Pago diferido

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

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

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el monto nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses.

## Notas

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

Si la tasa de interés implícita está determinada como la tasa de interés que iguala el monto nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos se deberá analizar la razonabilidad de la tasa de interés resultante. Si la tasa resulta inusualmente baja (teniendo en cuenta, por ejemplo, el valor temporal del dinero y la solvencia crediticia del comprador), esto podría indicar que el precio de venta en efectivo actual para ese cliente en particular no ha sido debidamente identificado.

### Ejemplos: pago diferido

Ej. 5 Una entidad vende bienes bajo condiciones que permiten al cliente pagar la contraprestación en plazos.

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

Ej. 6 El primer día de su periodo contable anual, una entidad vende inventarios por 2.000.000 u.m (unidad monetaria). Con un crédito a dos años sin intereses cuando el precio de venta en efectivo actual de los bienes es de 1.652.893 u.m. Dado que existe una diferencia de 347.107 u.m entre el precio en efectivo de 1.652.893 u.m. y el monto adeudado según el acuerdo de crédito a dos años sin intereses, tal acuerdo es de hecho una transacción de financiación, además de una venta de bienes. Asumiendo que la tasa de descuento implícita sea razonable (teniendo en cuenta, por ejemplo, el valor temporal del dinero y la posición crediticia del cliente), la entidad deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta de bienes el primer día del periodo anual sobre el que se informa en 1.652.893 u.m. Además, la entidad deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias por intereses de 165.289 u.m. y 181.818 u.m respectivamente en el periodo anual sobre el que se informa y en el siguiente, calculándolos según el método del interés efectivo, como se muestra debajo.

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

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

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

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

### Intercambios de bienes o servicios

Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:

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

## **Notas**

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

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

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

Ej. 7 El 1 de enero de 20X1, un comerciante de oro que recientemente había adquirido un avión ejecutivo consiguió los derechos de aterrizaje en el aeropuerto local a cambio de 100 onzas de oro. En ese momento, el oro cotizaba a 1.000 u.m. por onza.

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

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

## **Venta de bienes**

### **Notas**

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

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 monto de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

### **Notas**

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida.

Cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya reconocido como ingreso de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable es reconocida como gasto, en lugar de ajustar el monto del ingreso originalmente reconocido.

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

Ej. 8 Una entidad fabrica equipos hechos a medida (es decir, personalizados) para la industria del plástico (clientes). Los equipos se fabrican por piezas. Las piezas se ensamblan e instalan en las fábricas de los clientes. La titularidad legal se transfiere cuando el cliente acepta la entrega y la instalación e inspección se han completado. Los clientes pagan los equipos en el momento de aceptar la entrega.

La entidad ofrece a sus clientes una garantía estándar de dos años contra defectos de fabricación. En este ejemplo, el cliente controló el equipo y aceptó la entrega.

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

La entidad deberá incluir una provisión (pasivo) para su obligación de garantía.

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.

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

- (a) Cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, no cubierta por las condiciones normales de garantía.
- (b) Cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes.
- (c) Cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.
- (d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

### **Ejemplo: el vendedor conserva los riesgos significativos de la propiedad**

Ej. 9 Una entidad acepta un pedido de un cliente para la fabricación de un producto que nunca antes se había fabricado (p. ej.: una nave espacial que supera ampliamente la tecnología vigente). La entidad garantiza un nivel específico de rendimiento del producto (p. ej.: la nave espacial es capaz de aterrizar en Marte y regresar a la Tierra). Sólo se sabrá si se ha alcanzado el nivel de rendimiento garantizado luego de que el producto haya sido utilizado como desea el cliente (es decir, luego de que la nave espacial regrese de su primer viaje a Marte). Si la nave no completa con éxito su viaje inaugural, la entidad está obligada a reembolsar al cliente el precio de compra. La titularidad legal se transfiere en el momento de la entrega.

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

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.

### **Ejemplo: el vendedor no conserva riesgos significativos de la propiedad**

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

### **Prestación de servicios**

#### **Notas**

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios es determinar cuándo deben ser reconocidos. Se deben cumplir para que los ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios sean reconocidos usando el método del porcentaje de terminación si el resultado de la transacción puede calcularse con precisión.

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

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

#### **Notas**

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el monto del ingreso originalmente reconocido. Una entidad es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras acordar lo siguiente:

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

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso de actividades ordinarias por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

### **Ejemplos: prestación de servicios**

- Ej 11 Un ingeniero de calibración celebró un contrato para calibrar la máquina de un fabricante en intervalos de seis meses durante un plazo de dos años, que finaliza el 31 de diciembre de 20X2.

El 1 de enero de 20X1, el fabricante pagó al ingeniero de calibración 10.000 u.m. Cada calibración le cuesta al ingeniero aproximadamente 1.000 u.m. El ingeniero deberá reconocer 2.500 u.m. de ingresos de actividades ordinarias por los servicios de calibración prestados, cuando realice tales servicios en junio de 20X1, diciembre de 20X1, junio de 20X2 y diciembre de 20X2. Los servicios de calibración se realizan en una cantidad predeterminedada de actos (cuatro calibraciones), y en momentos determinados (intervalos de seis meses a partir del 1 de enero de 20X1). Por lo tanto, el monto recibido el 1 de enero de 20X1 (10.000 u.m.) será reconocido inicialmente por el ingeniero como un pasivo.

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

### **Ejemplos: servicios prestados mediante una cantidad indeterminada de actos**

- Ej 12 Una empresa de seguridad celebra un contrato para proveer de respuestas armadas a propietarios de viviendas cuando sus sistemas de alarma se activen. El periodo contable de la empresa finaliza el 30 de junio.

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

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

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

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

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

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

- Ej 13 Una concesionaria de vehículos firma un contrato para realizar el mantenimiento del vehículo nuevo de un cliente durante tres años.

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

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

Esta proporción representa bien el grado de realización del trabajo y refleja la expectativa de contar con un margen bruto constante mientras dure el contrato.

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

## Notas

A menudo, durante las primeras etapas de una transacción, el resultado no puede calcularse con precisión. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias solo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.

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

Ej 14 Una firma de abogados es contratada para representar a un grupo de ex empleados en una demanda colectiva contra una compañía minera. La firma de abogados recibirá honorarios por los servicios legales provistos equivalentes al 20% del total de la reparación por daños asignada por el tribunal (u otro acuerdo extrajudicial). Si se pierde el juicio, la firma de abogados no recibirá nada.

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

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

## Contratos de construcción

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

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

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

## Ilustración

Un contrato establecido entre un proveedor y un cliente para la producción de ciertos bienes durante un periodo de tiempo no reúne las condiciones de un contrato de construcción. Por ejemplo, no se considera contrato de construcción al contrato a largo plazo celebrado entre un fabricante y un mayorista, mediante el cual el fabricante provee al mayorista con 10.000 teteras durante el término del contrato, y según las especificaciones predeterminadas por el mayorista. Se trata simplemente de un contrato para la producción de bienes.

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

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

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.

### **Ingresos de actividades ordinarias del contrato**

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

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

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

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

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

### **Costos del contrato**

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

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

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

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

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

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

Los costos e ingresos de actividades ordinarias contractuales estimados a menudo deben revisarse, a medida que ocurren ciertos sucesos y se resuelven las incertidumbres. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

Ejemplos: contratos de construcción

Ej 15 De acuerdo con un contrato de construcción, un contratista acepta un precio fijo de 2.000 u.m. para remodelar la cocina de un apartamento residencial. El cálculo inicial del contratista en cuanto a costos del contrato al 1 de febrero de 20X1, la fecha en que se celebra el contrato, es de 1.200 u.m. El periodo contable del contratista finaliza el 31 de diciembre. El contratista cobrará el precio fijado en el contrato al finalizar la remodelación.

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

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

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

Ej 16 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 38. Sin embargo, en este caso el periodo contable del contratista finaliza el 30 de junio.

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

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

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

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

Grado de realización = costos incurridos en relación con el trabajo realizado a la fecha ÷ costos totales estimados.

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

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

Para el año que finalizó el 30 de junio de 20X2, el contratista deberá reconocer por este contrato ingresos de actividades ordinarias por 667 u.m. (es decir, 2.000 u.m. menos

1.333 u.m. reconocidas en periodos anteriores), y costos por 450 u.m. (es decir, 1.250 u.m. menos 800 u.m. reconocidas en periodos anteriores).

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

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

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

- (a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
- (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
- (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

#### **Ejemplo: contratos de construcción que cubren diversos activos**

Ej 17 Una autoridad de transporte otorgó a una entidad un contrato por 5.000.000 u.m. (precio fijo) para construir 1.000 kilómetros de carretera y un estadio deportivo. La entidad presentó ofertas por separado para la construcción de la carretera y del estadio. Estas ofertas fueron analizadas en dos competitivos procesos de licitación independientes.

La construcción de cada activo debe considerarse como un contrato de construcción independiente:

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

Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:

- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
- (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

#### **Ejemplos: grupo de contratos de construcción**

Ej 18 Se contrata a una entidad para diseñar y construir una vía de ferrocarril que atravesará cinco plantaciones madereras y se conectará con el sistema ferroviario nacional próximo (el proyecto). La especificación para el diseño es la de optimizar la eficacia en el transporte de madera desde las plantaciones hasta el sistema ferroviario nacional. La extensión de las vías en cada plantación puede variar y no tiene que ser necesariamente proporcional al tamaño de la plantación.

Para asegurar el proyecto, la entidad negoció en conjunto con todos los productores. Sin embargo, una vez que los productores accedieron a firmar el contrato para que la entidad realizara el proyecto, se celebraron contratos por separado con cada uno de ellos. Cada productor está

contractualmente obligado a pagar a la entidad 100.000 u.m. por el diseño y la construcción del segmento de vías que pasará por sus tierras.

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

- (a) el grupo de cinco contratos se negoció como un único paquete para el diseño y la construcción de una vía de ferrocarril que uniera eficazmente las cinco plantaciones;
- (b) los contratos están tan interrelacionados que son, de hecho, parte de un único proyecto con un margen de ganancia general; las vías se diseñarán y construirán para lograr una eficacia global entre las cinco plantaciones. Los costos en los que se incurrirá en cada plantación no influyen sobre los 100.000 u.m. (monto fijo) que cada productor debe pagar a la entidad; y
- (c) los contratos se llevan a cabo simultáneamente o en una secuencia continua. La construcción de una vía de ferrocarril que atravesará cinco plantaciones deberá diseñarse en forma simultánea, y construirse de esta forma o de manera continua.

## Notas

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

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

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

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

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

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

## Notas

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

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

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

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

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

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

### **Ejemplos: grado de terminación**

Ej 19 Un contratista de la construcción ha conseguido un contrato de precio fijo de 100.000 u.m. para la construcción de un edificio (el proyecto).

El contratista calcula que los costos totales del contrato son de 60.000 u.m.

Demorará dos años en construir el edificio.

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

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

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

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

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.

### **Notas**

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

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

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

#### Ejemplos: reconocimiento de costos en un contrato de construcción

Ej 20 Un contratista de la construcción ha conseguido un contrato de precio fijo de 100.000 u.m. para la construcción de un edificio (el proyecto).

El cálculo inicial del contratista del total de costos del contrato es de 60.000 u.m.

Demorará dos años en construir el edificio.

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

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

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

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

$(30.000 \text{ u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato menos } 18.000 \text{ u.m. de gastos del contrato})$ .

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

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

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

#### Ejemplo: cobrabilidad de los montos reconocidos

Ej 21 En 20X1, un contratista completó la construcción de un edificio para un cliente. El contratista reconoció el contrato de precio fijo de 100.000 u.m. en los ingresos de actividades ordinarias en el periodo de dos años de construcción, usando el método del porcentaje de terminación.

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

El contratista reconoció 100.000 u.m. en los ingresos de actividades ordinarias en el periodo de dos años de construcción, usando el método del porcentaje de terminación. En 20X2, cuando la cobrabilidad del monto ya no sea probable, el contratista debe reconocer un gasto de 90.000 u.m. (es decir, 90% de la deuda de 100.000 u.m.). El gasto no debe incluirse como una reversión de los ingresos de actividades ordinarias del contrato.

### Ejemplos: contabilización de contratos de construcción de principio a fin

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

#### Intereses, regalías y dividendos

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos, cuando:

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

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.
- (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.

#### Ejemplos: intereses, regalías y dividendos

Ej 22 Una entidad [Inversor] invierte 100.000 u.m. en obligaciones emitidas por una importante sociedad local [Emisor]. El contrato por obligaciones exige al Emisor que, al cumplirse seis años del préstamo, pague al Inversor 134.010 u.m. para rescatar las obligaciones (es decir, 100.000 u.m. como repago del capital y 34.010 u.m. de "prima"). La obligación tiene un cupón cero (está "libre de intereses").

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

El costo amortizado exige que la acumulación de la prima de 34.010 u.m. sea reconocida durante el período de vigencia de la obligación, usando el método del interés efectivo.

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

La prima de 34.010 u.m. se amortizaría de la siguiente manera:

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

## Información a Revelar

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

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 monto 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.

## Notas

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

### Ejemplo: información general a revelar

Ej 23 Una entidad puede revelar información general sobre los ingresos de actividades ordinarias de la siguiente manera:

Nota 1: Políticas contables

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

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

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

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

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

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

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

## Ingresos de actividades ordinarias

Ingresos de actividades ordinarias reconocidos durante el año:

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

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

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

Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) El monto 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.

Una entidad presentará:

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

## Anexo

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 monto 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

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.

Ej 24 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

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

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

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

Ej 25 Ventas de bienes sujetas a condición: instalación e inspección

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.

Ej 26 Ventas de bienes sujetas a condición: que se aprueba cuando el comprador haya negociado un derecho limitado de devolución

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.

Ej 27 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)

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

Ej 28 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas cobradas a la entrega

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

Ej 29 Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan solo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos

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.

Ej 30 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.

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

Ej 31 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

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.

Ej 32 Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

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.

Ej 33 Suscripciones a publicaciones y otros artículos similares

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.

Ej 34 Ventas a plazos donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos

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.

Ej 35 Acuerdos para la construcción de inmuebles

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.

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.

Ej 36 Venta con un premio de fidelización de clientes

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

### **Prestación de servicios**

Ej 37 Honorarios por instalaciones

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.

Ej 38 Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos

Cuando el precio de venta de un producto incluya un monto identificable por servicios posteriores (por ejemplo, asistencia post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), el vendedor diferirá ese monto y lo reconocerá como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El monto 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.

Ej 39 Comisiones de publicidad

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.

Ej 40 Comisiones de agentes de seguros

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.

Ej 41 Honorarios de admisión

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.

Ej 42 Honorarios por enseñanza

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

Ej 43 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia

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**

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.

Ej 44 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de equipo y otros activos tangibles

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.

Ej 45 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de servicios iniciales y posteriores  
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.

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).

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.

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.

Ej 46 Honorarios y comisiones por franquicia: Honorarios periódicos por franquicia

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.

Ej 47 Honorarios y comisiones por franquicia: Operaciones en comisión

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.

Ej 48 Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente

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**

Ej 49 Cuotas por licencias y regalías

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.

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.

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

## **Reconocimiento**

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

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

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

Por ejemplo:

- Puede necesitarse un juicio profesional importante para determinar si se ha producido una venta de bienes cuando se hayan transferido al cliente algunos, no la totalidad, de los riesgos y ventajas de la propiedad. Por ejemplo, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad puede ocurrir en un momento diferente al de la transferencia de la titularidad legal o la posesión. Además, las leyes de los diferentes países pueden causar que los criterios de reconocimiento se cumplan en diferentes momentos. En particular, las leyes pueden

determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas de la propiedad.

- Se puede necesitar un juicio profesional importante para determinar si es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción de venta lleguen a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá un permiso para que la contraprestación sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso.
- Puede ser necesario un juicio profesional importante para determinar si se puede calcular con precisión el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios (incluidos los servicios de construcción).
- Puede ser necesaria la aplicación de un juicio profesional importante para determinar si, considerando la esencia del acuerdo, es más apropiado reconocer ingresos de actividades ordinarias por regalías utilizando otro criterio sistemático y racional, en lugar de acumular regalías conforme a las condiciones del acuerdo relevante.

## **Medición**

Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el monto de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. En muchos casos es fácil medir los ingresos de actividades ordinarias; la contraprestación revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y los ingresos de actividades ordinarias se miden por la cantidad de efectivo, o equivalentes al efectivo, recibidos. No obstante, en algunos casos es necesario un juicio profesional importante.

Por ejemplo:

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

## **Preguntas**

### **Pregunta 1**

La Sección 23 se aplica en la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la venta de bienes, la prestación de servicios, los contratos de construcción en los que la entidad es la contratista, y el uso por parte de terceros de activos de la entidad que generan intereses, regalías o dividendos. Sin embargo, la Sección 23 no se aplica a los ingresos de actividades ordinarias provenientes de lo siguiente:

- (a) Acuerdos de arrendamiento.
- (b) Cambios en el valor razonable de los activos y los pasivos financieros, o en su disposición.
- (c) El reconocimiento y los cambios iniciales en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola.
- (d) Todas las anteriores.

## Pregunta 2

Una entidad vendió un bien a un cliente según el precio de lista (precio publicitado) de 1.000 u.m., y dentro de condiciones normales de crédito (es decir, a 30 días sin intereses).

Diez días después de la venta, el cliente pagó a la entidad 690 u.m. en concepto de liquidación definitiva de la deuda surgida de la venta de bienes. 50 u.m. del monto recibido del cliente corresponde al impuesto sobre las ventas que la entidad cobra por cuenta del gobierno nacional.

La diferencia entre el precio de lista y el monto de la liquidación es la siguiente: 1.000 u.m. del precio de lista menos 200 u.m. del descuento comercial, menos 100 u.m. de rebaja por volumen, menos 10 u.m. de descuento por pronto pago.

¿Por qué monto debería medir la entidad los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta del bien?

- (a) 640 u.m.
- (b) 1.000 u.m.
- (c) 700 u.m.
- (d) 690 u.m.

## Pregunta 3

Una entidad (el vendedor) factura a un cliente por bienes que aún no le ha entregado. La entrega se retrasa según instrucciones del cliente. El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el cliente adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) Sea probable que se efectúe la entrega.
- (b) La partida esté disponible, perfectamente identificada y dispuesta para la entrega al cliente, en el momento de reconocer la venta.
- (c) El cliente reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida.
- (d) Se apliquen las condiciones usuales de pago.
- (e) Todas las anteriores.

## Pregunta 4

Una entidad no deberá:

- (a) Reconocer ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes si conserva riesgos y ventajas significativos de la propiedad de los bienes vendidos.
- (b) Reconocer ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios usando el método del porcentaje de terminación si no puede calcular con precisión el resultado de la transacción.
- (c) Reconocer ingresos de actividades ordinarias de un contrato de construcción usando el método del porcentaje de terminación si no puede calcular con precisión el resultado del contrato.
- (d) Reconocer ingresos de actividades ordinarias ante ninguna de las situaciones de la (a) a la (c) mencionadas arriba.

## Pregunta 5

El método del porcentaje de terminación se aplica para reconocer ingresos de actividades ordinarias provenientes de:

- (a) La prestación de servicios y los contratos de construcción.
- (b) La prestación de servicios, sólo si el resultado de la transacción de ingresos de actividades ordinarias puede calcularse con precisión.
- (c) Los contratos de construcción, sólo si el resultado del contrato puede calcularse con precisión.
- (d) Tanto (b) como (c), arriba.

### **Pregunta 6**

Durante una promoción, un concesionario de coches se compromete a realizar sin cargo el mantenimiento de los coches vendidos en el periodo de promoción, durante dos años a partir de la fecha de venta. Además, las ventas de la promoción se ofrecen con un crédito a dos años sin intereses.

La concesionaria establece una venta con los siguientes elementos identificables por separado, a los que la entidad debe aplicar por separado los criterios de reconocimiento:

- (a) La venta de bienes.
- (b) La venta de bienes y la prestación de servicios de mantenimiento.
- (c) La venta de bienes, la prestación de servicios y un elemento de financiación (intereses) relacionado con el pago diferido de la venta.

### **Pregunta 7**

El 1 de enero de 20X1, una entidad incurrió en 2.000 u.m. de costos de venta para vender un bien por 95.000 u.m. El acuerdo de venta establecía que el cliente debería pagar la totalidad del precio de venta de 95.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X1.

La tasa vigente en el sector para un crédito a un año otorgado a clientes comerciales es del 10% anual. Esta es la forma más clara de determinar la tasa de interés implícita.

La entidad debe medir los ingresos de actividades ordinarias por la venta del bien en:

- (a) 95.000 u.m.
- (b) 86.364 u.m.
- (c) 97.000 u.m.
- (d) 93.000 u.m.

### **Pregunta 8**

Un contratista de la construcción construye un hogar de acuerdo con un contrato de precio fijo de 1.000.000 u.m. El contratista incurre en costos del contrato por 10.000 u.m., 890.000 u.m. y 200.000 u.m. en 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente. Al final de 20X1, el resultado de la transacción no puede calcularse con precisión, aunque es probable que los gastos incurridos en 20X1 sean recuperables. Al final de 20X2, el contratista puede calcular con precisión el resultado del contrato y estima en 200.000 u.m. los costos necesarios para completar el contrato. El contrato se completó en 20X3.

El contratista determina el grado de realización del contrato de construcción con referencia a la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados. En 20X2 el contratista debe:

- (a) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 818.182 u.m., y costos del contrato por 900.000 u.m.
- (b) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 808.182 u.m., y costos del contrato por 890.000 u.m.
- (c) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 808.182 u.m., y costos del contrato por 908.182 u.m.
- (d) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 808.182 u.m., y costos del contrato por 900.000 u.m.

### **Pregunta 9**

Un contratista de la construcción construye un hogar de acuerdo con un contrato de precio fijo de 1.000.000 u.m. El contratista incurre en costos del contrato por 200.000 u.m., 400.000 u.m. y 100.000 u.m. en 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente. Al final de 20X1, el contratista calcula (con bastante precisión) los costos futuros para completar el contrato en 400.000 u.m. Al final de 20X2, el contratista calcula (con bastante precisión) los costos futuros para completar el contrato en 150.000 u.m. El contrato se completa en 20X3.

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

- (a) 333.333 u.m. en 20X1, 466.667 u.m. en 20X2 y 200.000 u.m. en 20X3.
- (b) 1.000.000 u.m. en 20X1, y 0 u.m. en 20X2 y 20X3.
- (c) 0 u.m. en 20X1 y 20X2, y 1.000.000 u.m. en 20X3.
- (d) 333.333 u.m. en 20X1, 333.333 u.m. en 20X2 y 333.333 u.m. en 20X3.

### Pregunta 10

Considere la información de la Pregunta 9. No obstante, en este ejemplo, los costos del contrato incurridos hasta fines de 20X2 incluyen 50.000 u.m. de salarios prepagados.

El contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por:

- (a) 333.333 u.m. en 20X1, 466.667 u.m. en 20X2 y 200.000 u.m. en 20X3.
- (b) 333.333 u.m. en 20X1, 400.000 u.m. en 20X2 y 266.667 u.m. en 20X3.
- (c) 0 u.m. en 20X1 y 20X2, y 1.000.000 u.m. en 20X3.
- (d) 333.333 u.m. en 20X1, 333.333 u.m. en 20X2 y 333.333 u.m. en 20X3.

### Respuestas

**P1** (d)

**P2** (a) Cálculo: 1.000 u.m. del precio de lista menos 200 u.m. del descuento comercial, menos 100 u.m. de rebaja del precio por volumen, menos 10 u.m. de descuento por pronto pago, menos 50 u.m. del impuesto sobre las ventas cobrado por cuenta del gobierno = 640 u.m.

**P3** (e)

**P4** (d)

**P5** (d)

**P6** (c)

**P7** (b) cálculo: 95.000 u.m.  $\div$  1.1 = 86.364 u.m.

**P8** (c) Cálculos:

Ingreso de actividades ordinarias = 900.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  1.100.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 81,82% de grado de terminación.

81,82%  $\times$  1.000.000 u.m. de precio que figura en el contrato = 818.182 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta el fin de 20X2. 818.182 u.m. menos 10.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias reconocidos en 20X1, limitados a costos del contrato recuperables = 808.182 u.m. reconocidas en 20X2.

Costo = 81,82%  $\times$  1.100.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 900.000 u.m. de costos del contrato reconocidos hasta el fin de 20X2. 900.000 u.m. menos 10.000 u.m. de costos reconocidos en 20X1 = 890.000 u.m. reconocidas en 20X2. Sin embargo, se espera que los costos totales del contrato superen los ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato; por lo tanto, debe reconocerse una pérdida adicional relacionada con el contrato oneroso. Esto es, 18,18% (porcentaje de actividad futura del contrato)  $\times$  100.000 u.m. de exceso de los costos del contrato totales esperados respecto de los ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato = 18.182 u.m.

Gasto = 908.182 u.m. (es decir, 890.000 u.m. incurridas hasta la fecha + 18.182 u.m. correspondientes al contrato oneroso).

**P9** (a) Cálculos:

20X1: 200.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  600.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 33,33% de grado de terminación. 33,33%  $\times$  1.000.000 u.m. del precio que figura en el contrato = 333.333 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1.

20X2: 600.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  750.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 80% de grado de terminación. 80%  $\times$  1.000.000 u.m. del precio que figura en el contrato (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2)

menos 333.333 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1) = 466.667 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X2.

20X3: 1.000.000 u.m. de precio que figura en el contrato menos 800.000 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) = 200.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X3.

**P10** (b) Cálculos:

20X1: 200.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha ÷ 600.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 33,33% de grado de terminación.  $33,33\% \times 1.000.000$  u.m. del precio que figura en el contrato = 333.333 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1.

20X2:  $(600.000 \text{ u.m.} - 50.000 \text{ u.m. de pago anticipado}) = 550.000$  u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha.  $550.000 \text{ u.m.} + 50.000 \text{ u.m. de pago anticipado} + 150.000$  u.m. de costos del contrato futuros esperados = 750.000 u.m. de costos totales esperados del contrato.  $550.000$  u.m. de costos del contrato incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha ÷ 750.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 73,33% de grado de terminación.  $73,33\% \times 1.000.000$  u.m. del precio que figura en el contrato (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) menos 333.333 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1) = 400.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X2.

20X3: 1.000.000 u.m. de precio que figura en el contrato menos 733.333 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) = 266.667 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X3.