

NIC 18 INGRESOS

REGISTRO DE PROPIEDAD INTELECTUAL N° 310839

ISBN:978-956-401-443-2



Generalidades y objetivos

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 Ingresos (IFRS, 2017), establece los aspectos necesarios que deben ser observados por la entidad para llevar a cabo la medición, reconocimiento y revelación de los ingresos. En forma independiente a que su vigencia se limita al año 2017, su relevancia es evidente; porque finca las bases conceptuales no solo de uno de los rubros más impactantes de la información financiera, sino posiblemente del más delicado y sujeto a control por parte de los administradores financieros¹.

¹ La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), definió como fecha de entrada en vigor el 1º de enero de 2018 a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias, que sustituye a la presente NIC 18.

De acuerdo con la definición que establece la NIC 18 en sus primeros párrafos, los Ingresos de Actividades Ordinarias, son los flujos brutos de entrada provenientes de la realización de las actividades ordinarias, cuando estos incrementan el patrimonio de la entidad. El reconocimiento y medición de estos flujos de ingresos ordinarios, puede tornarse complicado, considerando las múltiples situaciones que se presentan en el entorno de los negocios; firma de contrato, pagos parciales, incumplimientos de las fechas de pago, fluctuación de la moneda, inflación, etc.

Es importante acotar, que los ingresos de actividades ordinarias pueden comprender varios conceptos en materia contable; dividendos, honorarios, intereses, regalías, ventas y otros similares.

Alcances y exclusiones

Como se comentó anteriormente, la presente Norma es aplicable para llevar a cabo el registro contable de las siguientes transacciones:

- Ventas de bienes y productos; se incluye dentro de la definición de producto, aquellos que en la realización de sus actividades rutinarias produce la entidad y las destina para su venta, así como aquellos que son adquiridos con la finalidad de revenderlos, se incluyen los activo inmobiliarios como los terrenos, edificios y otras construcciones que forman parte de los inventarios que están destinados para la venta².

² De acuerdo con el Diccionario Básico Tributario Contable (chileno) se define como bien: "Cosa corporal o incorporal que, prestando una utilidad al hombre, es susceptible de apreciación pecuniaria".

- Prestación de servicios; se refiere a las actividades ejecutadas por la entidad, que involucran una serie de tareas o actividades establecidas en un contrato, con una duración específica en el tiempo. La prestación de servicios puede realizarse en uno o varios ejercicios contables. En el caso de los servicios relacionados en forma directa con las actividades de construcción; su registro y medición está regulada en la *NIC 11 Contratos de Construcción*.
- Los obtenidos por permitir el uso o goce por parte de terceros³ provenientes de activos de la entidad o de las actividades propias del negocio⁴; que pueden generar entre otros rendimientos:
 - Cobro de intereses; derivados del uso del dinero u otros activos monetarios, incluye los originados por deudas a favor de la entidad.
 - Obtención de dividendos⁵; procedentes de las ganancias proporcionales por la posesión de participaciones, acciones y otros bienes de capital.
 - Regalías; ganancias por el uso de activos a largo plazo; aplicaciones informáticas, patentes, derechos de autor, uso de marcas etc.
- Conceptos excluidos en esta Norma y que son tratados en otros lineamientos:

³ Según la definición de v/lex: "El uso o goce temporal de bienes es el acto, independientemente de la forma jurídica con la que se le denomine, por el que una persona permite a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

⁴ Un negocio se integra con activos y una serie de actividades dirigidas o encaminadas a la generación de rentabilidad.

⁵ La obtención de dividendos por parte de la entidad no debe confundirse con el hecho que la misma entidad, entregue a sus accionistas los dividendos de las ganancias netas generadas en el ejercicio.

- Los provenientes de contratos de arrendamiento financiero, contemplados en la *NIC 17 Arrendamientos*.
- Los derivados de inversiones financieras bajo el método de participación; *NIC 28 Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*.
- La recuperación estipulada en los contratos de seguros, como lo tipifica la *IFRS 4 Contratos de Seguros*.
- Las diferencias a favor en el cambio del valor razonable de activos y pasivos, o ganancias derivadas de su venta; *NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.
- Superávit⁶ sobre el monto de activos corrientes.
- Cambios favorables en el valor de activos biológicos dentro de la actividad agrícola; *NIC 41 Agricultura*. Los generados por actividades de extracción de yacimientos y minerales.

Se incluyen como ingresos normales u ordinarios; únicamente los beneficios económicos brutos percibidos y por percibir directamente por la entidad y que le generan un incremento directo en su capital⁷. En este orden de ideas, se sobreentiende que la entidad genera ingresos con la finalidad de obtener excedente a favor, en cada una de las transacciones realizadas. Los flujos obtenidos por cuenta de terceros como los impuestos sobre las ventas, sobre el valor agregado y

⁶ Según The Free Dictionary “superávit; Exceso del haber o caudal sobre el debe u obligaciones de la caja, o de los ingresos sobre los gastos la empresa cerró el año con un superávit de diez millones”.

⁷ “El capital contable también conocido como patrimonio; de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, se determina por la diferencia entre los activos totales de la empresa menos los pasivos totales”.

otros similares, no se consideran ingresos para la entidad, porque no generan incremento al patrimonio social. En el mismo orden de ideas; en un acuerdo de comisión, entre un principal y una figura de comisionista, este último recibe por cuenta del principal flujos que no constituyen un incremento al patrimonio. Los valores recibidos, por lo tanto; no pueden ser considerados un ingreso ordinario, limitándose al monto de las comisiones netas efectivamente recibidas. Otro aspecto importante de esta práctica comercial conocida como *consignación*⁸, está sustentado en el hecho que la empresa no adquiere en calidad de compra las mercancías, únicamente se limita a vender por cuenta del proveedor la misma; por lo que no existe venta ni compra, por parte de las partes involucradas. A continuación, se transcribe el criterio del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII, 2016), respecto a los documentos que deben emitir los integrantes de un contrato de consignación, mismo que afirma la inexistencia de una figura mercantil de compra - venta:

- El consignante (mandante) debe emitir Guías de Despacho por los traslados realizados al consignatario (mandatario).
- El consignatario debe emitir documentos de ventas propios por cuenta del consignante.
- El consignatario, a lo menos una vez al mes, debe emitirle al consignante una liquidación-factura.

⁸ Depósito de dinero, valores u objetos en manos de un tercero, encargado de hacerlos llegar a quien corresponde.

Medición de los Ingresos Ordinarios

Un elemento clave en la medición de los ingresos ordinarios⁹ de la entidad; consiste en considerar el concepto del valor razonable¹⁰ de la contrapartida; que se recibe o se recibirá, con motivo de la transacción acordada entre el comprador o interesado en utilizar el activo y la entidad vendedora, se toma en consideración el valor de los posibles descuentos, bonificaciones o rebajas al precio comercial, que la entidad otorgue al cliente.

Generalmente, la contrapartida será otorgada por parte del cliente en forma de efectivo; pagada con cheque, transferencia bancaria, orden de pago, depósito a cuenta o sus equivalentes en las transacciones comerciales aceptadas. Sin embargo, cuando el pago de la contraprestación se difiere en el tiempo, dicho valor puede representar un valor menor al importe nominal acordado; pendiente de cobro. En estos casos, el valor razonable de la contrapartida; será determinado aplicando el descuento de los cobros futuros, utilizando una tasa de interés atribuida para la actualización.

La tasa de interés para la transacción mencionada se determinará conforme a los siguientes criterios:

⁹ “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”.

¹⁰ “El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Esto significa que una entidad: Deberá analizar cómo los participantes en el mercado ven en el activo o pasivo objeto de medición, no tomará un enfoque propio (por ejemplo, uso) en una cuenta”.

- a) Considerando la tasa vigente para una operación crediticia muy parecida a la que el cliente ostenta.
- b) Una tasa de interés equivalente al valor descontado; del precio de contado referente a los bienes o servicios entregados.

La diferencia determinada entre el valor nominal de la venta y su valor razonable; será reconocida como ingreso financiero por intereses, de conformidad con lo señalado en este capítulo y con lo que establece la *NIC 39 Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición* (IFRS, 2017, pág. NIC 39).

Casos de intercambio o permuta.

Los supuestos de intercambio comercial son considerados como una negociación generadora de ingresos ordinarios, debido a que con cierta regularidad entidades recurren a la permuta por diversas razones. En tales circunstancias; cuando los bienes vendidos o los servicios prestados reciben en contrapartida otros bienes o servicios diferentes, el intercambio se considera una transacción generadora de ingresos ordinarios.



Ilustración 1. Intercambio Comercial. Fuente: (PRACTICAL TEAM, 2014).

Los ingresos ordinarios se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos en pago, ajustando dichos valores de acuerdo con lo comentado en este capítulo. Cuando el valor de la contraprestación en especie recibida, no pueda ser medida con fiabilidad¹¹; dicho valor se medirá según el resultado obtenido de medir la misma aplicando los criterios comentados, haciendo su conversión al valor en efectivo esperado en una operación de ingresos ordinarios similar.

Identificación de cada transacción.

Es recomendable aplicar un criterio para el reconocimiento de los ingresos ordinarios para cada transacción; en forma independiente, tratando de reconocer los elementos o componentes que pueden hacer una negociación única. Es comprensible que pueden existir, múltiples contextos en una venta o prestación de servicios; situaciones que usualmente quedan de manifiesto en un contrato. La forma de realizar negocios en la actualidad puede contemplar cobros a futuro, prestación de servicios, intercambio comercial y hasta capitalización de deudas a favor.

Venta de bienes

Reconocimientos de los ingresos ordinarios, procedentes de la venta de bienes; se procede a su registro en los estados financieros, cuando se cumple con cada una de las situaciones que se explican a continuación:

¹¹ Según la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF), en el glosario de términos define fiabilidad: “La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error significativo y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que representa fielmente lo que pretende representar, o lo que puede esperarse razonablemente que represente”.

- a) Se transfiere al comprador las ventajas y riesgos propios inherentes a la propiedad del bien enajenado. Generalmente esta transferencia se realiza con el traspaso de la titularidad o con la posesión del bien por parte del comprador.
- b) No existe retención de control efectivo sobre el bien, ni mantiene su gestión normal. La entrega de los bienes o la cesión de titularidad transfiere al comprador el control de estos.
- c) Es medible con fiabilidad el monto de los ingresos ordinarios que se generan como contraprestación. En la generalidad, el monto de los ingresos a obtener es cuantificado por parte del vendedor antes de su entrega, estipulando dicho valor en las especificaciones del bien o como parte de la negociación inicial.
- d) Existe certidumbre que la entidad reciba los flujos derivados de la transacción comercial. En ciertos casos, la certidumbre puede verse limitada por eventos ajenos al control de la entidad como limitaciones de cobro; derivados de situaciones contingentes, legales o procedimentales que pongan en riesgo el cobro. Los contratos comerciales, contribuyen a la certeza de obtener los ingresos ordinarios esperados. En muchos de los casos; se incluye cláusulas que penalizan al cliente por el retraso de las obligaciones de pago a su cargo. Otro aspecto que
- e) Son medibles con fiabilidad los costos relacionados con la obtención de los ingresos ordinarios. La mayoría de las entidades determina con antelación el monto de los costos de producción o de adquisición y distribución, en otros de los casos recurre a estimaciones razonables de los costos

incurridos o por incurrir. De conformidad con la Base Contable de acumulación o devengo (IFRS, 2010, pág. B1763); los sucesos financieros de acumulación son registrados al momento de su ocurrencia, y no de la recepción del dinero u otro medio equivalente. Los ingresos ordinarios y los gastos asociados a un mismo evento se reconocen de manera simultánea (correlación de ingresos y gastos). No se reconocerán los ingresos ordinarios; cuando los gastos asociados no pueden medirse con fiabilidad, dando lugar a que los flujos recibidos por la venta se registren como un pasivo a cargo de la entidad.

Prestación de Servicios

En el caso de la prestación de servicios que puedan ser determinados con fiabilidad; los ingresos ordinarios mancomunados con la prestación del servicio deben reconocerse en el periodo respectivo; en la proporción que representa su grado de conclusión a la fecha del balance. Se considera que la prestación de servicios puede ser estimada con fiabilidad cuando se efectúan cada una de las siguientes condicionantes:

- a) Los ingresos ordinarios por concepto de servicios pueden ser medidos fiablemente.
- b) Existe certidumbre que la entidad reciba los ingresos ordinarios procedentes de la prestación de servicios.
- c) El nivel de avance o terminación de los servicios puede medirse con fiabilidad en la fecha del balance. El método para la determinación del grado de

realización¹² resulta una opción válida para el reconocimiento adecuado de los ingresos ordinarios por concepto de prestación de servicios. Existen otros métodos válidos, que cada entidad puede elegir en función al tipo de actividad que lleva a cabo. Entre los métodos factibles a emplear están los siguientes:

- a. Por medio de inspección física y discrecional de los trabajos en ejecución.
- b. Midiendo la razón entre las actividades ejecutadas, contra el total de servicios acordados para su realización.
- c. Determinando la proporción acumulada de los costos incurridos hasta la fecha, en proporción con los costos estimados totales de la operación. Se debe considerar; que los pagos anticipados efectuados por los clientes a la fecha del balance no reflejan necesariamente el porcentaje o proporción de los servicios prestados a esa misma fecha. Pudiendo ser completamente desproporcionados.
- d) El importe de los costos asociados a la prestación de servicios puede ser medido con fiabilidad en la fecha del balance; tanto los incurridos como los pendientes de incurrir. En la generalidad, se hace necesario disponer de sistemas de información efectivos, que le permitan a la entidad controlar eficientemente su sistema financiero y presupuestario, con la finalidad de modificar en los casos que sea necesario; las estimaciones de los ingresos en concordancia con el servicio que se va prestando. Será fiable la

¹² La NIC 11 Contratos de Construcción, hace referencia e ilustra el método para la determinación del grado de realización pág. 430.

estimación de los costos¹³, cuando la entidad acuerde con la otra(s) partes los siguientes aspectos:

- a. La proporción exigible para cada uno de los integrantes, respecto a lo que cada uno de ellos habrá de recibir o suministrar.
- b. Especificar el tipo de contrapartida y magnitud del intercambio.
- c. Formalidades, periodos, montos y otros términos relacionados con el pago.

Intereses, Regalías y Dividendos

Como parte integrante de los ingresos ordinarios de la entidad, se encuentran los relacionados con el uso por parte de terceros; de los activos de la organización, mismos que pueden generar dividendos, intereses o regalías, según del activo que se trate. Los ingresos mencionados son reconocidos cuando existe certidumbre de su obtención. Sin embargo, cuando se presenta algún dilema en su percepción, los montos reconocidos como incobrables, previamente registrados como ingresos ordinarios; se registrarán como gasto del periodo, con la intención de no ajustar los ingresos.

Dichos ingresos deben ser reconocidos de conformidad con lo establecido con este capítulo y observando el cumplimiento de los siguientes aspectos:

- a) Que exista la plena probabilidad por parte de la entidad, de obtener los ingresos relacionados con las transacciones señaladas.

¹³ “Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo (o grupo de activos para su disposición), excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias” (IFRS, 2010, pág. B1774).

- b) Sea factible la posibilidad de medir con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados.

Además del cumplimiento de las situaciones anteriores, la entidad debe reconocer los ingresos en los estados financieros, mediante las siguientes bases de medición:

- a) Reconocer los intereses, cuantificando los mismos por la metodología del tipo de interés efectivo, conforme está estipulado en la *NIC 39*¹⁴, párrafo 9 y AG5-AG8. En ocasiones el cobro de los intereses de ciertas inversiones se realiza con posterioridad a su acumulación o devengo, situación en las que la entidad reconocerá como ingresos ordinarios los que correspondan únicamente a la parte no acumulada, en el entendido que habían sido acumulados los anteriores antes de su cobro efectivo.
- b) Reconocer las regalías aplicando la base de acumulación o devengo. Se consideran devengadas en función a los términos del acuerdo en el que se acordaron, excepto en las situaciones que la esencia del acuerdo hubiese estado enfocado a reconocer los ingresos ordinarios bajo otras bases sistemáticas plenamente establecidas.
- c) Reconocer los dividendos¹⁵ en el ejercicio que se genera el derecho de recibirlos por parte del inversor o accionista. Existen circunstancias que los dividendos proceden de utilidades devengadas antes de adquirir la propiedad de las acciones, en dichos casos el monto de esos dividendos será deducidos del costo de adquisición; en caso contrario, se reconocerán como un ingreso

¹⁴ La NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, será sustituida por la NIIF 9 Instrumentos Financieros, a partir del 1º de enero de 2018.

¹⁵ Distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción a sus tenencias sobre una determinada clase de capital (IFRS, 2010, pág. B1776).

ordinario del ejercicio en el que se lleva a cabo la adquisición, salvo en las circunstancias que expresamente los dividendos devengados se consideren como una explícita opción de recuperar parte del costo de la acción.

Información a Revelar

La entidad obligadamente debe revelar de sus estados financieros la siguiente información básica:

- a) Los métodos aplicados en la determinación de los porcentajes de terminación en la prestación de servicios.
- b) Monto referente a cada una de las clasificaciones de ingresos ordinarios que reconoce en sus estados financieros, durante cada ejercicio contable; indicando la procedencia de cada una en las siguientes clasificaciones:
 - a. Ventas de bienes.
 - b. Prestación de servicios.
 - c. Obtención de intereses.
 - d. Regalías acumuladas en el periodo.
 - e. Dividendos devengados.
- c) Los valores monetarios por concepto de ingreso ordinarios provenientes de los intercambios de bienes y servicios, en la misma clasificación que el inciso anterior.
- d) Cualquier tipo de contingencia proveniente de activos y pasivos, de conformidad con lo estipulado en la *NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*, que pueden surgir de reclamaciones, pérdidas ocasionales, costos por garantías, etc.

Vigencia

La presente Norma internacional de Contabilidad (NIC 18); tiene vigencia para la formulación de los estados financieros en el periodo comprendido del 1º de enero de 1995 y hasta el 31 de diciembre de 2017. Será remplazada a partir del 1º de enero de 2018 por la *NIIF 15; Ingresos por Contratos con Clientes*.

Identificación y aplicación del tratamiento contable específico

La medición de los ingresos ordinarios se realiza al valor razonable de las contrapartidas recibidas o pendientes de recibir en el ejercicio contable. Ej. La empresa Construcciones Sólidas S. A. realiza venta el 30 de agosto de 20XX de 4 rejas prefabricadas para las ventanas a un precio de 2,400 U. M¹⁶ el cliente acepta que le sean entregadas y colocadas en su domicilio dos rejas en el mismo momento y las dos restantes serán entregadas y colocadas en una semana posterior.

El reconocimiento de los ingresos obtenidos (Ej. el cliente paga 1 de las 4 rejas incluyendo el impuesto al valor agregado en el momento que se realiza la facturación, las otras 3 las liquidará dentro de 2 meses.), se realiza ante la presunción que la entidad podrá obtener beneficios económicos, su monto sea valorable fiablemente y cuando se lleven a cabo las siguientes situaciones:

- Los ingresos que proceden de la venta de bienes; cuando los beneficios y riesgos se transfieren al comprador, el vendedor ya no ostenta el control

¹⁶ U. M. Unidades Monetarias. Para efectos de los ejercicios de este libro se utiliza el término de unidades monetarias para no particularizar con alguna moneda específica.

efectivo y el costo asociado a la venta puede ser medido de manera fiable. Ej. En este caso la empresa Construcciones Sólidas ha entregado 2 rejas y por lo tanto mantiene el control de las 2 rejas pendientes de entrega.



Ilustración 2. Reja prefabricada. Fuente: (pixabay, 2017).

- Los ingresos que proceden de la prestación de servicios; se determinan por el método del porcentaje de realización. Al haberse entregado únicamente dos libreros, el porcentaje de realización se determina; $2 / 4 = 50\%$.
- Los ingresos por intereses, regalías y dividendos; intereses; se determinan por lo establecido en el método de interés efectivo, según la NIC 39, regalías; se aplican según el principio contable de acumulación o devengo y de conformidad con el acuerdo estipulado, los dividendos; cuando se cumple el plazo de cobro por parte del accionista. Ej. La empresa Construcciones Sólidas notifica al cliente un sobreprecio del 5% por el financiamiento en el pago de las 3 rejas que serán pagadas dentro de los 2 meses siguientes.

- Cuando una operación comercial se integra por varios elementos de los señalados en este capítulo; se aplican cada uno de ellos por separado y con una clara distinción.

Solución del ejercicio

Venta de 4 rejas a un precio unitario de 2,400 UM.	9,600 UM.
IVA 19% ¹⁷	1,824 UM
	<hr/>
	11,424 UM

- Se entrega al cliente: 2 de 4 rejas; $2 / 4 = 50\%$, $9,600 \times 50\% = 4,800$
- El cliente paga una sola reja y el IVA de la venta; $2,400 + 456 \text{ IVA} = 2,856$
- Se facturan con fecha 30 de agosto las 4 rejas; 11,424 y los intereses de 3 rejas a crédito; $2,400 \times 3 = 7,200$, $7,200 \times 5\% = 360$.
- El cobro en dos meses; 30 de octubre es por las 3 rejas y sus intereses; $2,760 \times 3 = 8,568 + 360 = 8,928$.

Registro contable en el libro diario:

Libro diario de la empresa Construcciones Sólidas, S.A.

¹⁷ En cada país, el nombre y el porcentaje de este tipo de impuestos puede variar; IVA (Impuesto al Valor Agregado), ISV (Impuesto Sobre Ventas), etc. Para el caso del ejemplo propuesto se utilizó la tasa del 19%, y el término de IVA por ser el utilizado en Chile.

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
30-ago-17	Cientes crédito IVA 19% Ingresos de actividades ordinarias Ventas de rejas 2,400 x 2 Ingresos ordinarios diferidos - Ingresos diferidos por ventas - Ingresos diferidos por intereses (Venta de 4 rejas F-0546, se incluye cargo del 5% por pago diferido del cliente)	4,800 360	11,784	1,824 4,800 5,160
			11,784	11,784
30-ago-17	Bancos Clientes crédito (Pago del cliente por una reja F-0546)		2,856	2,856
30-oct-17	Bancos Ingresos ordinarios diferidos - Ingresos diferidos por ventas - Ingresos diferidos por intereses Ingresos por actividades ordinarias - Ingresos diferidos por ventas - Ingresos diferidos por intereses Clientes crédito Pago de F-0546 del 30 de agosto; incluye interés a cargo del cliente.	4,800 360 4,800 360	8,928 5,160	5,160 8,928
			14,088	14,088

Figura 1: Ej. De registro en libro diario de una operación de ingresos ordinarios. Funete: Elaboración propia.

Profesor: Ph.D. Fernando Torres Cárdenas

Celular: 9-92007336

e-mail: ftc@torrescia.cl - ftc@manualdeconsultasifrs.cl