



**UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN**

**CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

**PROYECTO DE INVESTIGACIÓN**

**PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE  
INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA - CPA**

**TEMA**

**NIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES  
Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**TUTOR**

**ING. VERÓNICA ELIZABETH OCHOA HIDALGO, MAE.**

**AUTOR**

**JOSÉ ABEL RUEDA CHILA**

**GUAYAQUIL**

**2020**



## REPOSITARIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

### FICHA DE REGISTRO DE TESIS

**TÍTULO Y SUBTÍTULO:**

NIIF 15 ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros

**AUTOR/ES:**

José Abel Rueda Chila

**REVISORES O TUTORES:**

Ing. Verónica Elizabeth Ochoa Hidalgo, MAE

**INSTITUCIÓN:**

Universidad Laica Vicente  
Rocafuerte de Guayaquil

**Grado obtenido:**

Ingeniero en Contabilidad y Auditoría - CPA

**FACULTAD:**

ADMINISTRACIÓN

**CARRERA:**

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

**FECHA DE PUBLICACIÓN:**

2020

**N. DE PAGS:**

168 páginas

**ÁREAS TEMÁTICAS:** Educación Comercial y Administración

**PALABRAS CLAVE:**

Ingreso, Estado financiero, Presupuesto, Obligaciones

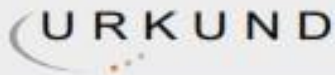
**RESUMEN:**

Existe un conjunto de normas direccionadas al tratamiento de distintas cuentas o partidas, siendo una de las más importantes la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, la cual, deroga a la anterior norma NIC 18 Ingresos ordinarios y otras normas e interpretaciones relacionadas. Esta nueva norma es aplicable en la contabilización de todos los contratos que se den con clientes y para ello determina un modelo denominado “Modelo de los 5 pasos” utilizado

para el reconocimiento de los ingresos. La norma establece que todos los ingresos provenientes, ya sea de la venta de bienes o prestación de servicios u otros, deben presentarse de forma separada en la información financiera. Así mismo, deben reconocerse los costos relacionados que contribuyeron a la generación de dichos ingresos de manera separada. Dicha identificación de los bienes o servicios entregados al cliente son presentados bajo el término de obligaciones de desempeño. Evidentemente, la presentación separada de estos elementos obliga a emitir los comprobantes de venta, en este caso, facturas, con los bienes o servicios que se pretenden entregar al cliente, generando con esto, tanto impacto a nivel financiero como un impacto fiscal o tributario.

<b>N. DE REGISTRO (en base de datos):</b>	<b>N. DE CLASIFICACIÓN:</b>	
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>		
<b>ADJUNTO URL (tesis en la web):</b>		
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<b>SI</b> <input checked="" type="checkbox"/>	<b>NO</b> <input type="checkbox"/>
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b> Rueda Chila, José Abel	<b>Teléfono:</b> 0997803604	<b>E-mail:</b> jruedach@hotmail.com
<b>CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:</b>	Ph.D Rafael Alberto Iturralde Solórzano, DECANO  <b>Teléfono:</b> 2596500 <b>Ext.</b> 201 DECANATO  <b>E-mail:</b> <a href="mailto:riturraldes@ulvr.edu.ec">riturraldes@ulvr.edu.ec</a>  Mgs. Byron Gorki López Carriel, DIRECTOR  <b>Teléfono:</b> 2287200 <b>Ext.</b> 271  <b>E-mail:</b> <a href="mailto:blopezc@ulvr.edu.ec">blopezc@ulvr.edu.ec</a>	

## CERTIFICADO DE ANTIPLAGIO ACADÉMICO



### Urkund Analysis Result

**Analysed Document:** TESIS NIIF 15 Rueda 23 OCTUBRE ciego.docx (D58794817)  
**Submitted:** 13/11/2019 13:36:00  
**Submitted By:** vochoah@ulvr.edu.ec  
**Significance:** 8 %

#### Sources included in the report:

TTFLORENCIACALDERONJAVIERANDRESGAVIDIAZUMBAJOELFRANKLIN (2).docx (D55068061)  
TTFLORENCIACALDERONJAVIERANDRESGAVIDIAZUMBAJOELFRANKLIN.docx (D55275979)  
DOCUMENTO PROYECTO INTEGRADOR.docx (D51694200)  
MARIE ORTIZ TESIS POSGRADO DEFENSA FINAL JULIO.docx (D54433596)  
TESIS DEFENSA PATTY.docx (D49175749)  
1558615619\_411\_NIIF\_15\_Grupo\_#\_6.docx (D52720142)  
tesis Michael y Carlos.docx (D53165420)  
TESIS LAVAYEN PEREZ.docx (D54258747)  
TESIS\_JAVIER-PAMELA\_30-05-14 FINAL.pdf (D11073059)  
<https://www.significados.com/metodologia-de-la-investigacion/>  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/no\\_oficializ/nor\\_internac/ES\\_GVT\\_IAS18\\_2013.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IAS18_2013.pdf)  
<https://www.mundoconstructor.com.ec/caen-las-ventas-de-los-principales-subsectores-de-la-construccion/44e4ea79-97b6-4893-9639-8b140377a461>  
[https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho\\_dr.pdf?sequence=9&isAllowed=y](https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho_dr.pdf?sequence=9&isAllowed=y)  
[https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625047/SarmientoQ\\_S.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625047/SarmientoQ_S.pdf?sequence=1&isAllowed=y)  
[https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624603/HERRADA\\_RS.pdf?sequence=9&isAllowed=y](https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624603/HERRADA_RS.pdf?sequence=9&isAllowed=y)  
<https://repositorio.espe.edu.ec/bitstream/21000/11971/1/T-ESPEL-CAI-0526.pdf>

#### Instances where selected sources appear:

ING. VERÓNICA OCHOA HIDALGO, MAE

C.I.: 0702423930

## DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES

El estudiante egresado, JOSÉ ABEL RUEDA CHILA, declara bajo juramento, que la autoría del presente trabajo de investigación, corresponde totalmente al suscrito y se responsabiliza con los criterios y opiniones científicas que en el mismo se declaran, como producto de la investigación realizada.

De la misma forma, cedo los derechos patrimoniales y de titularidad a la UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL, según lo establece la Ley de Propiedad Intelectual del Ecuador.

Este proyecto se ha ejecutado con el propósito de estudiar la INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS GENERADO POR LA SEPARACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO COMO LO REQUIERE LA NIIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES.

Autor(es)

Firma: J. Rueda Chila

RUEDA CHILA JOSÉ ABEL

C.I.: 0954003794

## **CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR**

En mi calidad de Tutor del Proyecto de Investigación, NIIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS, nombrado por el Consejo Directivo de la Facultad de Administración de la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil.

### **CERTIFICO:**

Haber dirigido, revisado y analizado en todas sus etapas el Proyecto de Investigación denominado: “NIIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS”, presentado por el estudiante **JOSÉ ABEL RUEDA CHILA** como requisito previo a la aprobación de la investigación para optar al Título de INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA – CPA, encontrándose apto para su sustentación.

Firma:  \_\_\_\_\_

ING. VERÓNICA OCHOA HIDALGO, MAE

C.I.: 0702423930

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a Dios y al Señor Jesucristo, su hijo, que a través de él, ha guiado mi ser por el buen camino y me ha dado el conocimiento necesario para llevar las sendas de mi vida hacia adelante.

A mis padres, José Rueda y Armenia Chila, que siempre me han brindado el apoyo para seguir adelante y el impulso para seguir logrando nuevas cosas y conseguir mis metas propuestas.

A mi tutora de tesis Ing. Verónica Ochoa Hidalgo, MAE que muy aparte de ser una excelente docente, me dio la guía necesaria para la realización de este proyecto de investigación.

A los distinguidos docentes que impartieron asignaturas importantes desde el inicio de esta carrera, entre ellos: Msc. Frecia González, MSc. Esther Arroba, Mgs. Byron López, MTF. Roberto Bastidas, Msc. José Miguel Peláez, MTF. Patricio Fray, Msc. Cindy Loor Mero, MAE. Verónica Ochoa, MCA. David Reyes, MBA. Hugo Campos, MCA. Christian Rugel, MNI. Mayra Arias, MSc. Patricia Saltos.

A mis compañeros de aula por las experiencias y momentos compartidos durante toda la etapa universitaria.

## **DEDICATORIA**

Dedico este proyecto de investigación a Dios y a su hijo Jesucristo, por permitirme culminar con éxito la realización de este trabajo.

A toda mi familia porque siempre estuvieron pendientes, no solamente a nivel personal sino durante el desarrollo de este proyecto.

A mis compañeros de trabajo, el CPA. Marlon Yugcha Zambrano y la Ing. Com. Martha Quimís, porque me dieron todas las ideas necesarias para poder poner en práctica el desarrollo del tema objeto de este proyecto.

A un gran amigo y excelente persona Marlon, que muy aparte de ser mi mentor, comparte todas sus ideas y me da los consejos necesarios para seguir adelante no solo en la vida laboral sino también personal.



## ÍNDICE GENERAL

REPOSITARIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA .....	i
CERTIFICADO DE ANTIPLAGIO ACADÉMICO .....	iii
DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES.....	iv
CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR.....	v
AGRADECIMIENTO.....	vi
DEDICATORIA .....	vii
ÍNDICE GENERAL.....	viii
ÍNDICE DE TABLAS .....	xv
ÍNDICE DE FIGURAS .....	xvi
ÍNDICE DE ANEXOS.....	xvii
INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I .....	3
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN .....	3
1.1 Tema.....	3
1.2 Planteamiento del problema .....	3
1.2.1 Árbol del problema .....	6
1.3 Formulación del problema.....	6
1.4 Sistematización del problema.....	7
1.5 Objetivos de la investigación.....	7
1.5.1 Objetivo general.....	7
1.5.2 Objetivos específicos .....	7
1.6 Justificación.....	7
1.7 Delimitación del problema .....	9
1.8 Idea a defender.....	9

1.9	Línea de investigación institucional.....	10
CAPÍTULO II.....		11
MARCO TEÓRICO.....		11
2.1	Antecedentes de la investigación.....	11
2.1.1	Reseña histórica Comercial Alyeri S.A. ....	12
2.2	Bases teóricas .....	13
2.2.1	Contabilidad de construcción .....	13
2.2.2	Asociación de costos y gastos con ingresos .....	14
2.2.3	Información financiera .....	15
2.2.4	Características cualitativas de la información financiera.....	17
2.2.5	Objetivos de la información financiera.....	18
2.2.6	Estado de Situación Financiera.....	19
2.2.7	Estado de Resultado Integral .....	20
2.2.8	Finalidad de estados financieros.....	22
2.2.9	Estado de Costos.....	24
2.2.10	Elementos del costo .....	26
2.2.11	Objeto de costo .....	28
2.2.12	Costo de producción .....	29
2.2.13	Inductores de costos.....	30
2.2.14	Costeo por órdenes de trabajo .....	31
2.2.15	Hoja de costos.....	32
2.2.16	Generadores de ingresos y costos .....	33
2.2.17	Ingeniería de costos.....	34
2.2.18	Contabilidad estratégica .....	35
2.2.19	Ingreso diferido y control interno .....	36

2.2.20	Anticipo de clientes.....	38
2.2.21	Criterios NIIF sobre Ingresos ordinarios.....	39
2.2.22	Ingresos y costos de construcción.....	41
2.2.23	Transición a NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes .....	42
2.2.24	Pasos para el reconocimiento de los ingresos.....	44
2.2.24.1	Paso 1: Identificar el contrato.....	45
2.2.24.2	Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño.....	47
2.2.24.3	Paso 3: Determinar el precio de la transacción .....	47
2.2.24.4	Paso 4: Asignación del precio de la transacción.....	48
2.2.24.5	Paso 5: Reconocimiento del ingreso .....	49
2.3	Marco conceptual.....	49
2.3.1	Obligación de desempeño .....	49
2.3.2	Activo del contrato.....	49
2.3.3	Costos del contrato.....	49
2.3.4	Pasivo del contrato.....	50
2.3.5	Presupuesto por obra.....	50
2.3.6	Precio de la transacción.....	50
2.3.7	Precio de venta independiente .....	50
2.3.8	Ingresos .....	50
2.3.9	Descuento .....	50
2.3.10	Gastos.....	51
2.4	Marco legal.....	51
2.4.1	NIC 11 Contratos de Construcción.....	51
2.4.1.1	Ingresos de actividades ordinarias del contrato .....	51

2.4.1.2	Costos del contrato .....	52
2.4.1.3	Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato .....	53
2.4.2	NIC 18 Ingresos ordinarios .....	55
2.4.2.1	Medición de los ingresos de actividades ordinarias .....	55
2.4.2.2	Prestación de servicios.....	56
2.4.3	NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.....	59
2.4.3.1	Identificación del contrato .....	59
2.4.3.2	Identificación de las obligaciones de desempeño .....	60
2.4.3.3	Compromisos en contratos con clientes .....	61
2.4.3.4	Satisfacción de las obligaciones de desempeño .....	62
2.4.3.5	Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo .....	62
2.4.3.6	Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento .....	63
2.4.3.7	Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño.....	64
2.4.3.8	Métodos para medir el progreso.....	64
2.4.3.9	Medidas razonables del progreso .....	65
2.4.3.10	Medición .....	66
2.4.3.11	Determinación del precio de la transacción .....	66
2.4.3.12	Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño.....	67
2.4.3.13	Cambios en el precio de la transacción.....	67
2.4.3.14	Costos de cumplir un contrato.....	68
2.4.3.15	Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias .....	70
2.4.3.16	Obligaciones de desempeño .....	70
2.4.4	Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) .....	71
2.4.5	Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (RALORTI)..	72

CAPÍTULO III.....	73
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN .....	73
3.1 Metodología.....	73
3.2 Tipo de investigación .....	73
3.2.1 Investigación de campo.....	74
3.2.2 Investigación documental.....	74
3.3 Enfoque .....	75
3.4 Técnicas de investigación.....	76
3.4.1 Entrevista.....	76
3.4.2 Análisis documental.....	77
3.5 Población .....	77
3.6 Muestra.....	78
3.7 Resultados de la técnica de entrevista.....	79
3.7.1 Entrevista al Administrador.....	79
3.7.1.1 Análisis de la entrevista al Administrador.....	81
3.7.2 Entrevista al Contador.....	82
3.7.2.1 Análisis de la entrevista al Contador.....	85
3.7.3 Entrevista al Asistente Contable .....	86
3.7.3.1 Análisis de la entrevista al Asistente Contable .....	89
3.8 Resultados de la técnica de análisis documental .....	90
3.8.1 Análisis de los estados financieros .....	90
3.8.1.1 Análisis del Estado de Situación Financiera.....	90
3.8.1.2 Análisis del Estado de Resultado Integral .....	92
3.8.2 Análisis de razones financieras.....	95
3.8.2.1 Razones financieras de liquidez .....	95

3.8.2.2	Análisis de razones de liquidez .....	96
3.8.2.3	Razones financieras de actividad .....	96
3.8.2.4	Análisis de razones de actividad .....	97
3.8.2.5	Razones financieras de endeudamiento .....	98
3.8.2.6	Análisis de razones de endeudamiento .....	98
3.8.2.7	Razones financieras de rentabilidad .....	99
3.8.2.8	Análisis de razones de rentabilidad .....	100
3.9	Análisis de los ingresos y costos relacionados .....	100
3.10	Estados Financieros de Comercial Alyeri S.A. bajo NIIF 15.....	103
3.10.1	Aplicación del paso 1: Identificar el contrato.....	103
3.10.2	Aplicación del paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño .....	105
3.10.3	Aplicación del paso 3: Determinar el precio de la transacción .....	106
3.10.4	Aplicación del paso 4: Asignación del precio de la transacción .....	107
3.10.5	Aplicación del paso 5: Reconocimiento del ingreso .....	109
3.11	Impacto tributario de la NIIF 15 .....	109
3.12	Impacto en el Estado de Resultado Integral .....	112
3.13	Ingresos del período bajo NIIF 15 .....	114
3.14	Efecto neto por descomposición de ingresos y gastos .....	114
3.15	Impacto económico de la NIIF 15 .....	115
3.16	Efecto financiero sobre rentabilidad .....	116
3.17	Reclasificación de cuenta anticipo de clientes .....	117
3.18	Impacto en el Estado de Situación Financiera.....	117
3.19	Efecto financiero sobre liquidez corriente.....	119
3.20	Efecto financiero sobre prueba del ácido .....	120
3.21	Efecto financiero sobre capital de trabajo .....	121

3.22	Análisis del impacto en la liquidez .....	122
CAPÍTULO IV .....		125
INFORME FINAL .....		125
4.1	Principio básico para aplicar la NIIF 15.....	125
4.2	Título de la propuesta.....	125
4.3	Descripción de la propuesta.....	125
4.4	Flujograma de la propuesta .....	126
4.5	Modelo de los 5 pasos .....	129
4.5.1	Lineamientos de aplicación paso 1 .....	129
4.5.2	Lineamientos de aplicación paso 2 .....	130
4.5.3	Lineamientos de aplicación paso 3 .....	134
4.5.4	Lineamiento de aplicación paso 4.....	135
4.5.5	Lineamientos de aplicación paso 5 .....	136
4.5.6	Otros lineamientos y recomendaciones para aplicación NIIF 15 .....	137
4.5.6.1	Revisión de políticas contables .....	137
4.5.6.2	Revisión de sistemas informáticos .....	137
4.5.6.3	Revisión de contratos .....	138
4.5.6.4	Controles financieros.....	138
4.6	Utilidad práctica de la propuesta .....	138
CONCLUSIONES .....		139
RECOMENDACIONES .....		141
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....		143
ANEXOS .....		146

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Ventas sector construcción de edificios y casas.....	5
Tabla 2 Población de la investigación.....	78
Tabla 3 Datos de entrevista al Administrador .....	79
Tabla 4 Datos de entrevista al Contador .....	82
Tabla 5 Datos de entrevista a la asistente contable.....	86
Tabla 6 Análisis vertical y horizontal Estado de Situación Financiera.....	91
Tabla 7 Análisis vertical y horizontal Estado de Resultado Integral .....	93
Tabla 8 Detalle ingresos del período e ingresos diferidos.....	100
Tabla 9 Registro contable ingresos bajo NIC 18 .....	101
Tabla 10 Registro contable ingresos diferidos 2018.....	101
Tabla 11 Detalle costos del período .....	102
Tabla 12 Costo directos reconocidos en 2018 .....	102
Tabla 13 Costos indirectos reconocidos en 2018.....	102
Tabla 14 CIF - control depreciación año 2018 .....	103
Tabla 15 Contratos celebrados en Comercial Alyeri S.A. en 2018 .....	104
Tabla 16 Identificación de las obligaciones de desempeño.....	106
Tabla 17 Determinación del precio de la transacción .....	107
Tabla 18 Asignación de Precio de Venta Independiente sobre la base del costo unitario .....	108
Tabla 19 Registro contable ingresos bajo NIIF 15 .....	109
Tabla 20 Cálculo retenciones sobre factura modelo bajo NIC 18 .....	110
Tabla 21 Cálculo retenciones sobre factura modelo bajo NIIF 15 .....	111
Tabla 22 Diferencias en retenciones entre aplicación de normas .....	112
Tabla 23 Estado de Resultado Integral bajo NIIF 15.....	113
Tabla 24 Registro contable ingresos del período 2018 bajo NIIF 15 .....	114
Tabla 25 Efecto neto entre aplicación de normativas .....	115
Tabla 26 Impacto económico entre ingresos y gastos.....	115
Tabla 27 Traspaso ingresos diferidos de largo plazo a corto plazo .....	117
Tabla 28 Estado de Situación Financiera mejorado.....	118
Tabla 29 Análisis de cifras sobre efectos financieros en la liquidez .....	123
Tabla 30 Criterios para la identificación de un contrato .....	129



Tabla 31 Criterios para la identificación de obligaciones de desempeño .....	130
Tabla 32 Identificación general de obligaciones de desempeño .....	132
Tabla 33 Criterios para la determinación del precio de la transacción .....	134
Tabla 34 Criterios para la asignación del precio de la transacción.....	135
Tabla 35 Criterios para el reconocimiento de los ingresos .....	136

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Subsectores de la construcción .....	4
Figura 2 Árbol del problema .....	6
Figura 3 Logo de Comercial Alyeri S.A. ....	12
Figura 4 Estructura económica y financiera .....	16
Figura 5 Componentes del Estado de Situación Financiera .....	19
Figura 6 Situación de utilidad neta .....	21
Figura 7 Flujo de costos .....	25
Figura 8 Elementos del costo y gasto.....	27
Figura 9 Consideraciones generales para los tipos de pasivos .....	36
Figura 10 Estructura pasivo por ingreso diferido en pasivo no corriente F101 SRI.....	37
Figura 11 Normas e interpretaciones derogadas por la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.....	43
Figura 12 Comparación entre NIC 18/11 y NIIF 15.....	44
Figura 13 Modelo de los 5 pasos para el reconocimiento de ingresos.....	45
Figura 14 Criterios de un contrato según NIIF 15 .....	46
Figura 15 Criterios para contabilizar un contrato .....	47
Figura 16 Criterios para la asignación del precio .....	48
Figura 17 Análisis composición del Estado de Resultado Integral .....	94
Figura 18 Análisis razones financieras de liquidez.....	95
Figura 19 Análisis razones financieras de actividad.....	97
Figura 20 Análisis razones financieras de endeudamiento .....	98
Figura 21 Análisis razones financieras de rentabilidad.....	99
Figura 22 Factura emitida por Comercial Alyeri S.A. según criterios NIC 18 .....	105

Figura 23 Presentación de factura según criterios de reconocimiento NIIF 15.....	108
Figura 24 Nuevo cálculo de margen de utilidad bruta .....	116
Figura 25 Aumento de rentabilidad bruta.....	116
Figura 26 Nuevo cálculo liquidez corriente con efecto de pasivo corto plazo .....	119
Figura 27 Disminución de liquidez corriente del período .....	120
Figura 28 Nuevo cálculo prueba ácida con efecto de pasivo corto plazo .....	120
Figura 29 Disminución de prueba del ácido del período .....	121
Figura 30 Nuevo cálculo capital de trabajo con aumento de pasivo de corto plazo .....	121
Figura 31 Caída del capital de trabajo por el aumento de pasivo corriente .....	122
Figura 32 Modelo de aplicación NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.....	128

## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 Cuestionario de preguntas entrevista al Administrador .....	146
Anexo 2 Cuestionario de preguntas entrevista al Contador .....	147
Anexo 3 Cuestionario de preguntas entrevista al Asistente Contable .....	149
Anexo 4 Simbología de diagrama de flujo .....	150

## INTRODUCCIÓN

Actualmente, las empresas se tornan en un ambiente financiero en el que es necesaria la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), tanto para aquellas grandes empresas la adopción de NIIF completas y NIIF para PYMES en el caso de pequeñas y medianas empresas, que permita presentar adecuada y razonablemente la información en sus estados financieros.

De tal forma, que existe un conjunto de normas direccionadas al tratamiento de distintas cuentas o partidas, siendo una de las más importantes la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, la cual, deroga a la anterior norma NIC 18 Ingresos ordinarios y otras normas e interpretaciones relacionadas. Esta nueva norma es aplicable en la contabilización de todos los contratos que se dan con clientes y para ello determina un modelo denominado “Modelo de los 5 pasos” utilizado para el reconocimiento de los ingresos.

Muy aparte de establecer pasos para el registro de ingresos, que van desde la identificación del contrato hasta el reconocimiento de los mismos, la norma establece que todos los ingresos provenientes, ya sea de la venta de bienes o prestación de servicios u otros, deben presentarse de forma segregada en el Estado de Resultado Integral. Así mismo, deben reconocerse de forma separada los costos relacionados que contribuyeron a la generación de dichos ingresos.

Dicha identificación de los bienes o servicios entregados al cliente son reconocidos bajo el término de obligaciones de desempeño. Evidentemente, la presentación separada de estos elementos obliga a emitir los comprobantes de venta, en este caso, facturas, con los bienes o servicios que se pretenden entregar al cliente, generando con esto, tanto un impacto a nivel financiero como un impacto tributario.

Comercial Alyeri S.A., empresa dedicada a trabajos de construcción, presenta una problemática que gira en torno a la presentación de sus ingresos y costo relacionados. Las facturas, por medio de las cuales, se dan a conocer los trabajos a realizar y el precio final de las obras, no presentan de forma separada o desglosada los materiales de obra, mano de obra y otros costos mencionados en los contratos, a pesar de ser un requisito establecido por el cliente el presentar dichas facturas con todas las obligaciones de desempeño.

El presente proyecto de investigación se desarrolla en 4 capítulos, que dan a conocer aspectos sobre el reconocimiento de los ingresos a nivel general y específicamente en el sector de la construcción:

El capítulo 1 detalla el problema de investigación, las causas y efectos asociados con la falta de aplicación de la normativa NIIF 15 en Comercial Alyeri S.A. planteados en el árbol del problema, objetivo general y objetivos específicos, y una explicación de la idea a defender.

El capítulo 2 presenta los antecedentes relacionados con la investigación. Además, se da a conocer una breve historia de la empresa Comercial Alyeri S.A., conceptos de autores, definiciones relacionadas a la normativa NIIF 15 y la normativa legal que fundamenta el tema de investigación.

El capítulo 3 define la metodología utilizada en la investigación, el desarrollo de los instrumentos o técnicas de investigación y el análisis de la aplicación de la normativa NIIF 15.

El capítulo 4 propone la evaluación de lineamientos necesarios en la aplicación de la normativa NIIF 15 y la determinación de conclusiones y recomendaciones sobre el tema de investigación.

# CAPÍTULO I

## DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

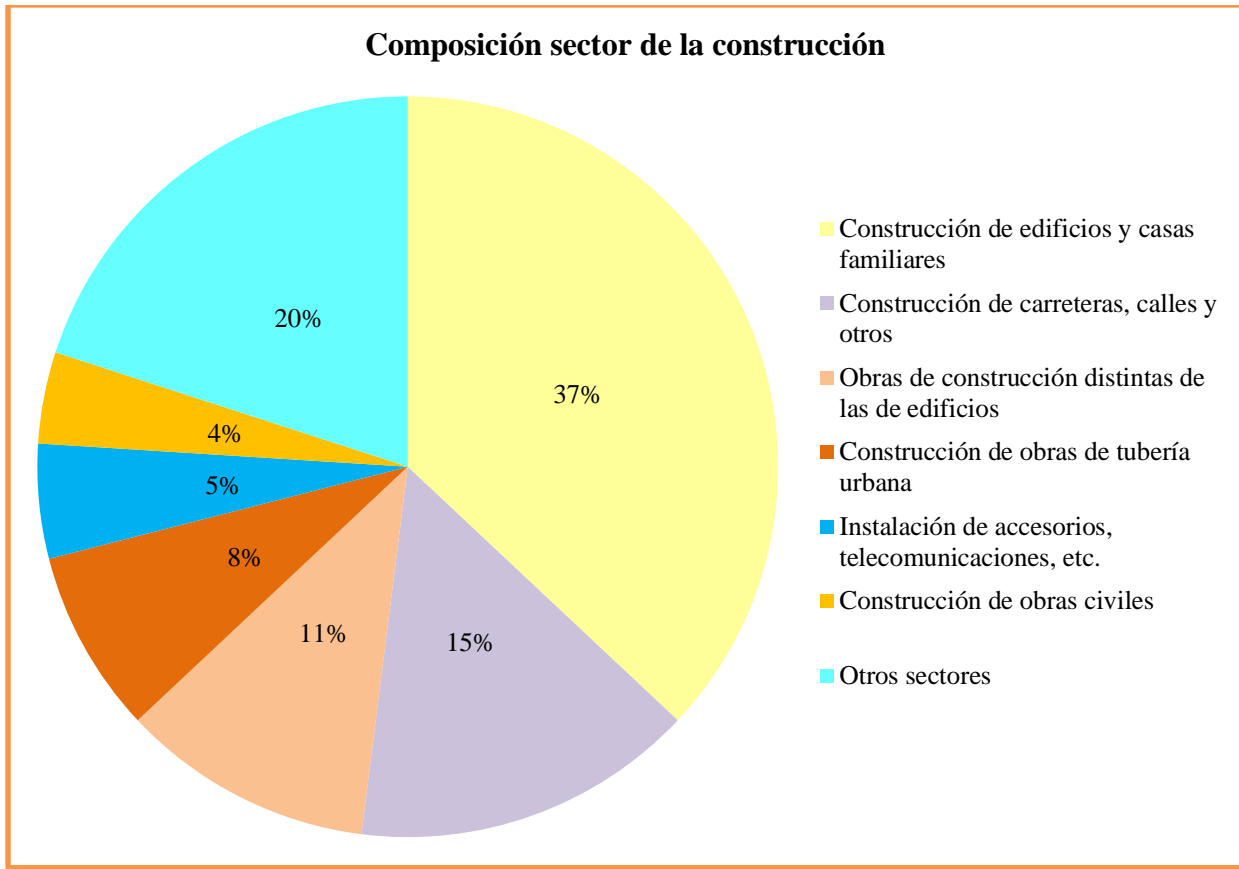
### 1.1 Tema

NIIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 1.2 Planteamiento del problema

A nivel nacional, la actividad de la construcción representa uno de los pilares fundamentales que sostiene la economía del país, ya que contribuye al crecimiento del empleo por las diversas labores y funciones en cada contrato de obra pactado entre el contratista y contratante. Sin embargo, es importante tener en consideración la recuperación de este sector, que ha venido pasando por etapas de decrecimiento, lo cual, se ve traducido en los niveles de ingresos generados.

Luego de que la construcción pasara por largos períodos de crecimiento importante, tuvo que atravesar una recesión profunda entre el 2015 y 2017, para volver a crecer nuevamente en 2018. De acuerdo con un artículo publicado por Mundo Constructor (2019), menciona que según las estadísticas de las cuentas nacionales publicadas por el Banco Central del Ecuador (BCE), el sector de la construcción tuvo una leve recuperación (crecimiento) del 0,6%, ocupando el 11,3% del Producto Interno Bruto (PIB). La mayor parte de las ventas de este sector está dividida en varios subsectores, representando alrededor de un 80% y se espera que incrementen con la nueva Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.



**Figura 1** Subsectores de la construcción

Fuente: Mundo Constructor

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Como se observa en la figura 1, el 80% de las ventas del sector se encuentra dividido en 6 sectores, siendo de ellos el más representativo el sector dedicado a la construcción de todo tipo de edificios residenciales y casas familiares con un 37%, seguido por las actividades de construcción de carreteras, calles y vías para vehículos o peatones con 15% y las obras de construcción distintas de las de edificios con un 11%, entre otros. El 20% restante pertenece a otros sectores.

**Tabla 1** Ventas sector construcción de edificios y casas

<b>Sector construcción todo tipo de edificios y casas familiares</b>	<b>Período 2017</b>	<b>Período 2018</b>
<b>Ingresos por servicios</b>	\$ 2.647.000,69	\$ 2.095.000,25

Fuente: Cámara de la Construcción

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Como indica la tabla 1, el sector más representativo, al cual, pertenece la empresa Comercial Alyeri S.A., tuvo decrecimiento para el período 2018, pasando de generar ingresos por \$ 2.647.000,69 a \$ 2.095.000,25 en cuanto a nivel de ventas. Es este sentido, es importante no solo observar el manejo eficiente de los ingresos desde el punto de vista económico sino también financiero, reconociendo los mismos de acuerdo con un marco de información que posibilite la buena toma de decisiones en base a información financiera razonable en medio de una situación económica desfavorable para el sector.

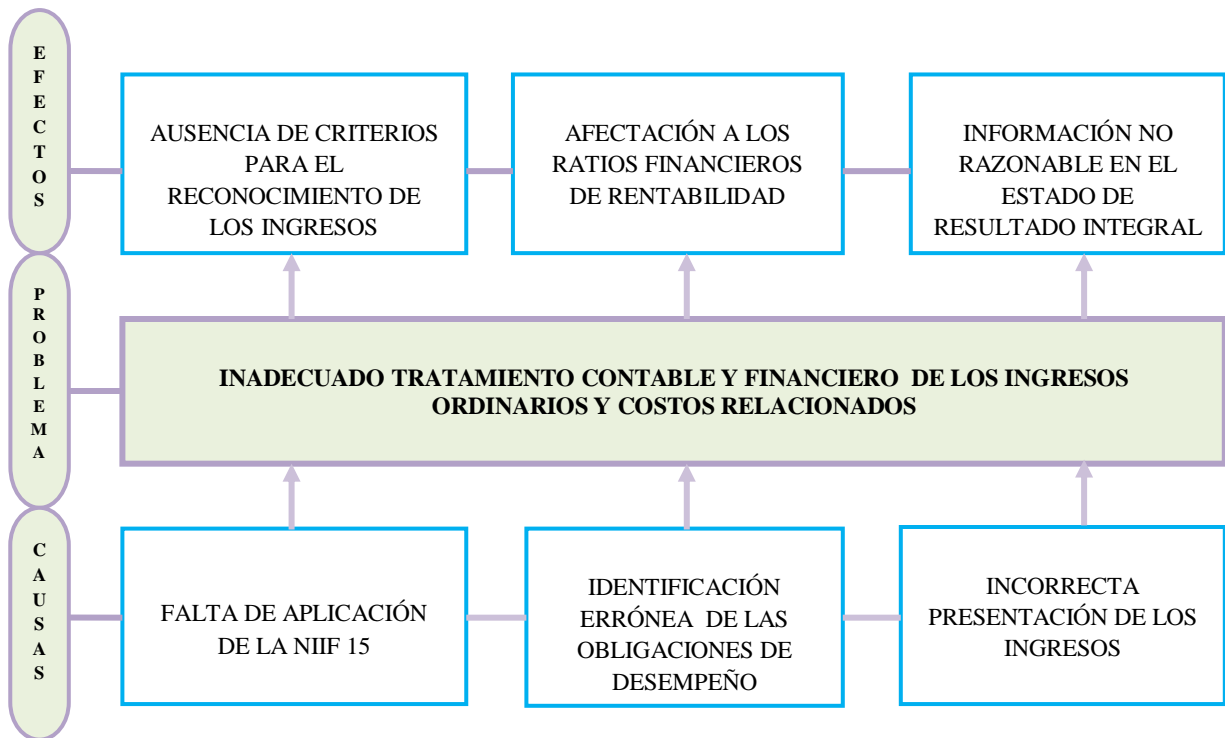
Actualmente, las decisiones financieras son tomadas en base a reportes o informes financieros, tales como el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado Integral. Es por ello, que para este proyecto investigativo se ha tomado como empresa a Comercial Alyeri S.A., la cual, se dedica a las actividades de construcción, tanto para personas naturales como para sociedades, mediante la realización de órdenes de trabajo.

Sin embargo, como ya es de conocimiento, estas órdenes generan consumo de costos para la realización o cumplimiento de las fases del trabajo pactado, lo que permite la obtención de ingresos para la compañía. Generalmente, los ingresos son presentados en el Estado de Resultado Integral bajo la cuenta de ingresos o ventas netas, empero, para efectos de aplicación de la nueva normativa NIIF 15, se deben establecer todas las obligaciones de desempeño por separado, es decir, los bienes y/o servicios pactados en cada contrato y por transferir posteriormente a los clientes, se revelen de manera separada, para una mejor presentación y análisis de la información. Adicionalmente, para efectos de estudio de este proyecto se toma a Comercial Alyeri S.A., de tal forma que sirva como ejemplo de aplicación de la NIIF 15 en las grandes empresas, ya que los ingresos obtenidos por trabajos de construcción y sus costos relacionados no son presentados de manera segregada como lo establece la respectiva NIIF 15, dando como

consecuencia que el Estado de Resultado Integral no revele adecuadamente la información y exista posiblemente una mala interpretación de las cifras y razones financieras. Además, del reconocimiento inadecuado de la cuenta anticipo de clientes en el pasivo no corriente en el Estado de Situación Financiera.

### 1.2.1 Árbol del problema

A continuación se presenta el árbol del problema, en el cual, se establecen las causas y efectos relacionados a la problemática de investigación:



**Figura 2** Árbol del problema

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### 1.3 Formulación del problema

¿De qué manera la NIIF 15 ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes afecta a la presentación de los estados financieros?



## **1.4 Sistematización del problema**

- ¿Cómo se reconocerían los ingresos ordinarios de acuerdo con los criterios de reconocimiento de la normativa NIIF 15?
- ¿En qué forma afectaría la aplicación de la normativa NIIF 15 en el Estado de Resultado Integral?
- ¿De qué manera se presentaría el Estado de Resultado Integral bajo los criterios de reconocimiento establecidos en la normativa NIIF 15?

## **1.5 Objetivos de la investigación**

### **1.5.1 Objetivo general**

- Evaluar el reconocimiento de los ingresos ordinarios por contratos de construcción mediante la aplicación de la normativa NIIF 15.

### **1.5.2 Objetivos específicos**

- Identificar los criterios de reconocimiento de la normativa NIIF 15 mediante la aplicación adecuada de las obligaciones de desempeño.
- Determinar cuáles son los ratios financieros que varían a partir del reconocimiento de las obligaciones de desempeño en el Estado de Resultado Integral.
- Establecer la presentación del Estado del Resultado Integral bajo los criterios de reconocimiento de la normativa NIIF 15

## **1.6 Justificación**

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo de estudio reflejar correctamente el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos de construcción y los costos relacionados por órdenes de trabajo, ya que los mismos tienen su efecto financiero en la toma de decisiones. De esta manera, el proyecto facilita a los administradores la forma adecuada de presentación de los estados financieros de acuerdo con lo que establece la normativa NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Al ver que la industria de la construcción representa el 11,3% del Producto Interno Bruto (PIB), y hasta el año 2017, contaba con una norma específica para reconocer sus ingresos que era la NIC 11 Contratos de Construcción, la tendencia hacia la globalización y la necesidad de que los ingresos sean registrados bajo una misma norma financiera, hace que actualmente las empresas le den mayor importancia a la NIIF 15, ya que en esta norma existen elementos adicionales de análisis que deben considerarse y ciertos criterios que estuvieron contemplados anteriormente en las normas e interpretaciones ya derogadas como la NIC 18 Ingresos por actividades ordinarias, NIC 11 Contratos de construcción, CINIIF 13 Programa de fidelización de clientes, CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles, CINIIF 18 Transferencia de activos procedentes de clientes y SIC 31 Permutas de servicios de publicidad.

Uno de los elementos principales es que se establece el concepto de obligación de desempeño, según el contrato desde la perspectiva de cada cliente. Siendo así, es posible que si no se ha cumplido con el compromiso o promesa contractual, y en consecuencia no se ha transferido el control del bien o servicio pactado con el contratante de la obra, no se pueda reconocer el ingreso. En definitiva, los cambios en la nueva NIIF 15 fueron concebidos para permitirles a los usuarios de los estados financieros, la obtención de información precisa sobre los diferentes tipos de ingresos que perciba la entidad que reporta y conocer en detalle las políticas contables que se han adoptado para reconocer dichos ingresos.

Estos cambios se incorporan de forma permanente a las notas explicativas y servirán para el análisis que los inversionistas, entidades financieras, proveedores y reguladores deban ejercer. En adición, para el primer año de adopción 2018 y este año 2019, existen métodos de transición permitidos que deben explicar con reconciliaciones concretas, los cambios en las políticas contables que han sido procesados al momento de aplicar el modelo de los cinco 5 pasos propuesto para el reconocimiento de los ingresos.

En la medida en que las compañías que apliquen NIIF15 realicen la aplicación de los criterios correspondientes, tendrán la capacidad de responder a los cuestionamientos del mercado en cuanto a información financiera relevante de su forma de hacer negocio. Esta transparencia que impone la normativa se fundamenta en la necesidad de crecimiento económico. En los últimos años, el país ha estado a la vanguardia de las tendencias globales de reporte financiero, y en este

año, corresponde también aceptar los cambios de forma resoluta, que permita ubicar al sector de forma competitiva en el panorama económico actual.

Mientras tanto, el desarrollo de esta investigación ha sido posible gracias al acceso de información de carácter contable y financiera que proporciona la empresa Comercial Alyeri S.A., empresa dedicada a trabajos relacionados al área de construcción, la cual, ayudará al análisis y evaluación del desarrollo de este proyecto. Gracias al estudio de la normativa NIIF 15, los administradores de la entidad podrán contar con información técnica y confiable que permitirá ser objeto de aplicación en las actividades futuras relacionadas al giro del negocio y lograr un buen desempeño en el campo financiero, más cuando sus clientes son grandes empresas que aplican NIIF Completas y solicitan como requisito que los comprobantes de ventas emitidos al efectuar transacciones, tengan identificadas las obligaciones de desempeño.

### **1.7 Delimitación del problema**

**Campo:** Financiero y de costos

**Tema:** NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros

**Geográfica:** Guayaquil-Ecuador

**Tiempo:** 2017-2018

**Empresa:** Comercial Alyeri S.A.

### **1.8 Idea a defender**

La adecuada presentación y reconocimiento de la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes en los estados financieros del sector de la construcción, permitirá que la información contable sea razonable para la toma de decisiones eficiente por parte de los administradores.

## **1.9 Línea de investigación institucional**

La línea de investigación institucional por la cual se desarrolla este proyecto de investigación tiene como objetivo fomentar el desarrollo estratégico empresarial y de emprendimientos sustentables. Se encuentra enmarcado dentro del eje de Economía al Servicio de la Sociedad, en su objetivo 5 “Impulsar la productividad y competitividad para el crecimiento económico sostenible de manera redistributiva solidaria.

Su estrategia es promover la productividad, competitividad y calidad de los productos nacionales como también la posibilidad de servicios conexos y otros insumos para generar valor agregado y procesos de industrialización en los sectores productivos con enfoque a satisfacer la demanda nacional y de exportación. Plan nacional del Buen Vivir 2017-2021.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### **2.1 Antecedentes de la investigación**

Los antecedentes previos a la realización de una investigación son importantes, puesto que permiten partir de un punto en el cual se pueden aportar nuevos conocimientos a problemáticas existentes en una determinada área. En este sentido, la estudiante investigadora Córdova Margarita (2018) realizó un proyecto de investigación que consistió en evaluar el impacto financiero y tributario que se generaba con la implementación de la normativa NIIF 15 enfocada al sector tecnológico. Dicho proyecto fue realizado en la Universidad Estatal de Guayaquil.

En dicha investigación, se evaluó el impacto que genera la aplicación de la NIIF 15, ya que ésta propone un modelo denominado “Modelo de los 5 pasos” que se debe tomar en consideración para el reconocimiento de los ingresos. De acuerdo con el análisis, Córdova (2018) afirma “El impacto financiero que se tendrá con el nuevo modelo de reconocimiento de los ingresos es que se refleja la utilidad de forma real, ayudando a los usuarios interesados de los estados financieros en la toma de decisiones” (p.52)

De acuerdo con la autora, se realizaron registros contables correspondientes en base al estudio de un ejercicio práctico, donde se reconocieron los ingresos conforme lo establecen los requerimientos de la nueva normativa, registrando los ingresos y costos relacionados de forma separada en el Estado de Resultado Integral. Estos antecedentes sirven como referencia para el desarrollo de este proyecto de investigación, sobre todo para evaluar el impacto en los estados financieros de Comercial Alyeri S.A., como integrante no del sector tecnológico sino del sector de la construcción.

A nivel nacional, este sector es uno de los más importantes, ya que permite incrementar empleo para parte de la población desempleada en el país. Históricamente, se ha venido desarrollando gracias al aumento creciente de las obras. Sin embargo, dicho sector ha pasado por fases de decrecimiento constantes durante los últimos años, esperando su recuperación con la aplicación de la nueva Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

Si bien, para la mayoría de industrias el crecimiento se ve traducido a través de la generación de ingresos, éstos necesitan ser presentados adecuadamente bajo la normativa financiera NIIF 15 aprobada por la Superintendencia de Compañías (SIC), de tal forma, que permita tomar decisiones certeras dentro de un ambiente inestable de decrecimiento económico por el cual transita el sector.

### **2.1.1 Reseña histórica Comercial Alyeri S.A.**

COMERCIAL ALYERI S. A. es una compañía constituida el 18 de noviembre del 1996, cuyas instalaciones están ubicadas en la ciudad Guayaquil, es una empresa comercializadora de productos químicos y de prestación de servicio de impermeabilización con materiales de construcción para el sector industrial y comercial de muchas provincias del Ecuador.

Dichos impermeabilizantes pertenecen a distintas marcas que existen en el mercado como: Sika Ecuatoriana, Intaco, Aditec, Chova, etc., ofreciendo a sus clientes una gama de productos sean estos: adhesivos, epóxicos, aditivos para hormigón y mortero, impermeabilizantes, selladores de juntas, selladores, empastes, entre otros.



*Figura 3* Logo de Comercial Alyeri S.A.

Fuente: Comercial Alyeri S.A.

## 2.2 Bases teóricas

### 2.2.1 Contabilidad de construcción

La contabilización de transacciones relacionadas con las actividades de construcción debe ajustarse según las modalidades de contratación y naturaleza de los trabajos a realizarse o en ejecución. Dichas actividades tienen un tratamiento distinto a las que realizan empresas comerciales, industriales o de servicios, principalmente por la forma en que deben reconocerse los ingresos de un período. De esta manera, Ojeda Velasteguí (2014) indica:

Regularmente, las empresas constructoras operan bajo dos modalidades: construcciones por cuenta propia destinadas a la venta, en donde el tratamiento contable se ajusta utilizando la cuentas de inventarios, ya que, dichas obras se consideran como inventario de obras en construcción para la venta y cuando están terminadas, como inventario de obras terminadas para la venta, o la otra modalidad, tiene relación con contrataciones entre la constructoras y clientes. En este caso, se utiliza la cuenta Obras en ejecución como cuenta integrante del activo corriente, para todos aquellos costos y gastos que genere cada obra. (p.120)

Si la empresa recibe anticipos de dinero para destinarlas a la ejecución de obras, ya se entendería que se trata de un anticipo de clientes, por lo cual, existen empresas constructoras que acreditan el valor del anticipo a la cuenta de ingresos anticipados por proyecto su obras en ejecución como cuenta del pasivo corriente, si los plazos de ejecución son de hasta un año. Para plazos mayores de un año, se aplica a la cuenta de ingresos diferidos por proyectos u obras en ejecución. Cuando los ingresos recibidos por anticipado se asignan a la obra en ejecución pasan a convertirse en ingresos por proyectos o por obras ejecutadas.

En Comercial Alyeri S.A. existen anticipos por aquellas obras que aún están en proceso de ejecución y que se espera que sean terminadas en menos de un año. Sin embargo, dichos anticipos están registrados en una cuenta transitoria denominada anticipo de clientes, que actualmente forma parte de los pasivos diferidos dentro del pasivo no corriente mencionado en el Formulario 101 para la declaración de Impuesto a la Renta y no está reconocido en el pasivo de corto plazo.

### **2.2.2 Asociación de costos y gastos con ingresos**

La asociación de los costos y gastos generados representa uno de los postulados contables que fue formulado con el fin de determinar razonablemente la utilidad o pérdida correspondiente a un período contable, razón por la cual, la empresa debe asociar con los ingresos realizados o devengados de cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, mediante el registro simultáneo de unos y otros en el Estado de Resultado Integral. Sinisterra (2011) determina:

La mayoría de los gastos, en especial aquellos que implican desembolsos de dinero, son fácilmente identificables y asociables a los ingresos correspondientes del período. Por ejemplo, los costos, gastos de nómina, arrendamientos y servicios públicos pagados en un mes deben considerarse gastos del mismo mes, con el fin de deducirlos de los ingresos obtenidos durante ese mismo lapso y determinar así la utilidad o pérdida de dicho período. Sin embargo, existen otros costos y gastos cuya identificación con sus respectivos ingresos resulta más compleja, por provenir de transacciones efectuadas en períodos contables distintos del corriente. Por ejemplo, el gasto por depreciación de un vehículo debe cargarse no sólo para el año en que se ha efectuado la compra, sino para todos los años de vida útil del activo. Algunos gastos ocurridos en el período corriente, pero cuyo pago no ha sido realizado al final del mismo, deben considerarse gastos del período, independientemente del momento en que se efectúe el pago. Por ejemplo, si al final de un mes no se ha cancelado el arrendamiento, éste debe asociarse con los ingresos realizados durante ese mes, sin importar que se pague en el siguiente. (p. 154)

De esta manera, si en un período contable se logran asociar adecuadamente todos los ingresos de la empresa con sus respectivos costos y gastos, la utilidad o pérdida así calculada se considerará más ajustada a la realidad, presentando información netamente razonable para la toma de decisiones. Si una partida no se puede asociar con un ingreso, costo o gasto correlativo, y se concluye que no generará beneficios o decrementos económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados para el período corriente.



La asociación de costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo, identificando los costos y gastos que se erogaron para contribuir directamente a la generación de ingresos del período. En tal caso, deben efectuarse estimaciones o provisiones, y distribuyendo, en forma sistemática y racional, los costos y gastos que están relacionados con la generación de ingresos en distintos períodos contables. Los costos y gastos del período contable cuyos beneficios económicos futuros no pueden identificarse o cuantificarse razonablemente deben reconocerse directamente en los resultados del período.

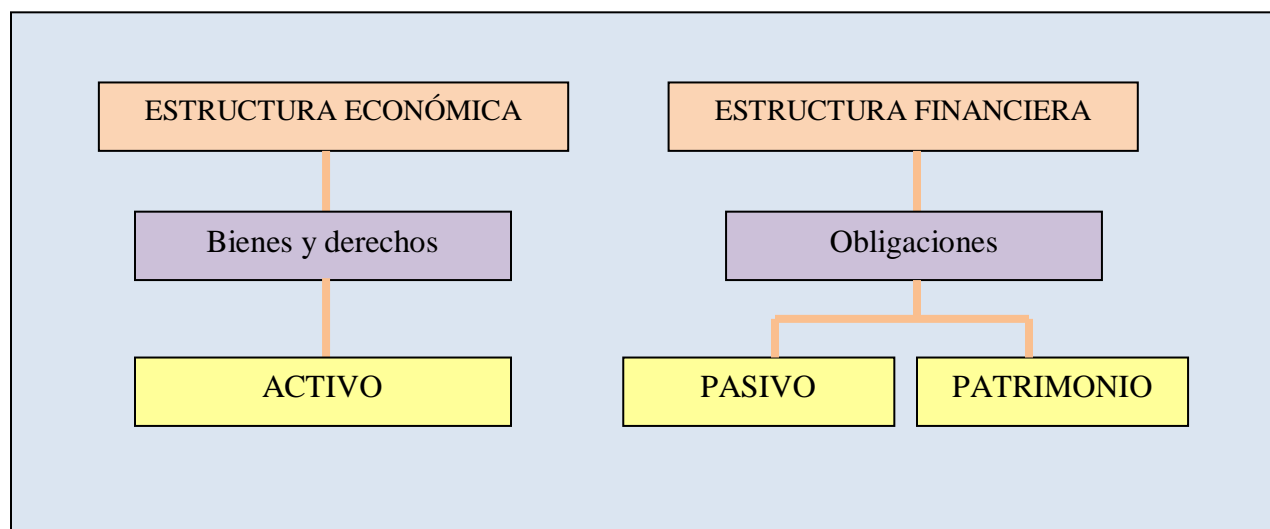
Los ingresos, costos y gastos realizados en Comercial Alyeri S.A. son reconocidos por períodos mensuales. Generalmente, se reconocen costos por los materiales utilizados en la construcción y pagos por concepto de mano de obra que participa en la ejecución de los contratos, los cuales, forman posteriormente parte del costo de la obra. Así mismo, se reconocen ingresos por anticipos recibidos y por terminación de obras.

### **2.2.3 Información financiera**

La información financiera es importante porque permite determinar la situación financiera de la empresa en cada período de operaciones y también efectuar interrogantes en relación con el camino de éxito que la misma desea alcanzar en el largo plazo, así mismo, saber lo que ha hecho bien, corregir acciones adoptadas, o tomar nuevas decisiones. Con respecto a la información financiera, Lira Briceño (2011) afirma:

Existen personas que están interesadas en conocer los números de la empresa. Un cliente quisiera saber cuál es la situación de la empresa, a fin de tomar la decisión de ordenar o no una compra. También estará interesada en saber cómo le va a la empresa, la institución financiera, a la cual, la entidad acude en busca de apoyo financiero para cumplir con sus propósitos. Un proveedor puede recurrir a fin de que se extienda una línea de crédito, igualmente necesitaría conocer la situación de la empresa. Un inversionista que puede convertirse en un potencial socio de la empresa de todas maneras requeriría enterarse de la salud económico-financiera de la empresa. (p.78)

Es necesario conocer la información financiera de la empresa, pues es utilizada por los clientes, gerencia y accionistas, proveedores, instituciones financieras y potenciales accionistas. La información es provista por los Estados Financieros, bajo la forma de reportes estandarizados, que mediante principios generalmente aceptados (PCGA) son preparados por profesionales especializados, conocidos como contadores y que tienen como fin dar a conocer en forma integral la situación económico-financiera de la empresa en un momento determinado o a lo largo de un período contable.



**Figura 4** Estructura económica y financiera

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Comercial Alyeri S.A. al igual que otras empresas del sector, tanto de construcción como aquellas que tienen otro giro del negocio, elaboran y presentan un conjunto de información financiera o Estados Financieros que son cinco: Estado de Situación Financiera, Estado de Resultado Integral, el Estado de Cambios en el Patrimonio, el Estado de Flujos de Efectivo y las Notas Explicativas, los mismos que sirven para la toma de decisiones de los administradores de la entidad.

#### **2.2.4 Características cualitativas de la información financiera**

La información financiera, la cual, es proporcionada por los estados financieros debe reunir determinadas características cualitativas con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios generales y los propios administradores. La utilidad, como característica fundamental de los estados financieros, es la cualidad de ajustarse a las necesidades comunes del usuario general y constituye el punto de partida para derivar las características cualitativas restantes. Como características principales, Álvarez Núñez (2016) menciona:

- Características primarias de los Estados Financieros son: la confiabilidad, a la que se encuentran asociadas como características secundarias: la veracidad, la representatividad, la objetividad, la verificabilidad y la información suficiente y competente.
- La relevancia a la que se encuentra asociada como característica secundaria, la posibilidad de predicción y confirmación, así como la importancia relativa;
- La comprensibilidad.
- La comparabilidad. (p.78)

Como se observa, a través de las distintas acepciones relacionadas a lo que se conoce como Estado de Situación Financiera o anteriormente Balance General, se concluye que es un documento que muestra por un lado, los valores monetarios de los activos propiedad de la empresa y por el otro refleja los valores pertenecientes a los acreedores o pasivos y los valores aportados por los socios, el capital o patrimonio de la empresa.

Por ello, al momento de realizar una evaluación financiera, es importante tener en consideración una correcta valuación y reconocimiento de cada partida que conforma el activo y pasivo principalmente, ya que son los elementos más importantes dentro del Estado de Situación Financiera y son objeto de evaluación por parte de los usuarios, para observar los movimientos de efectivo o también el manejo de pasivo pendiente de pago y el estudio de las cifras mediante el uso de razones financieras.

### 2.2.5 Objetivos de la información financiera

La información financiera es aquella que produce la contabilidad que maneja cada entidad, indispensable para la administración y el desarrollo, y por lo tanto, es procesada y elaborada para uso de la gerencia y personas que trabajan en la empresa. La necesidad de esta información hace que se produzcan los estados financieros. La información financiera se ha convertido en un conjunto integrado de estados financieros y notas para expresar, cuál es la situación financiera, y el resultado de las operaciones. Bravo Santillán (2010) refiere:

La información financiera es de gran importancia porque a través de ella, lo usuarios pueden establecer sus conclusiones sobre el desempeño financiero de la entidad. Por medio de esta información y otros elementos de juicio, el usuario podrá evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma. La capacidad de la información financiera es la de transmitir datos que satisfaga el usuario, la cual debe servirle para:

- Tomar decisiones de inversión y crédito.
- Conocer sobre la solvencia y liquidez de la empresa, así como su capacidad para generar recursos.
- Evaluar el origen, características y rendimiento de los recursos financieros del negocio.
- Conocer sobre el manejo del negocio y evaluar la gestión de la
- administración.

La información financiera permite al usuario formarse un juicio sobre:

- El nivel de rentabilidad.
- La posición financiera, que incluye su solvencia y liquidez.
- La capacidad financiera de crecimiento.
- El flujo de efectivo. (p.125)

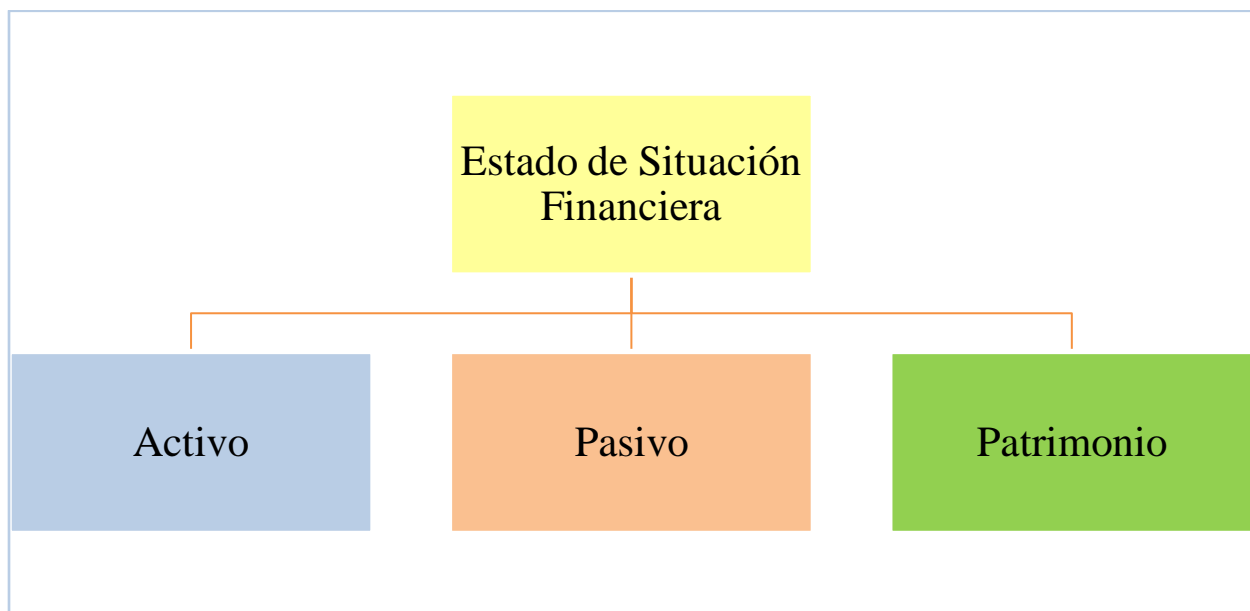
Los estados financieros básicos deben cumplir el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha, y los resultados de sus operaciones y cambios por el

período contable terminado. Por medio de la información financiera, las empresas pueden comunicar su situación y llevar al interesado a fijar cierto punto de vista o una posición.

La información financiera en Comercial Alyeri S.A. consta de un conjunto de estados financieros ya mencionados anteriormente, incluyendo también reportes contables internos y demás reportería y anexos elaborados con propósitos de análisis en cada período. Éstos sirven para evaluar el movimiento de las actividades de construcción y su contribución rentable con la parte financiera de la empresa.

### 2.2.6 Estado de Situación Financiera

El Estado de Situación Financiera, denominado anteriormente como balance general, es un estado financiero básico que tiene como fin indicar la posición financiera de un ente económico en una fecha determinada. Comprende los activos, el pasivo y el patrimonio de la empresa. También se le llama: estado de posición financiera, conciliación financiera, estado de activo, pasivo y patrimonio y, actualmente, valga la redundancia, estado de situación financiera, que es el nombre más apropiado, pues representa la situación financiera de la empresa.



**Figura 5** Componentes del Estado de Situación Financiera

Fuente: Marco Conceptual para la información financiera

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

En el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros se fija su posición en varios términos. IASC (2019) indica: “La posición financiera de una empresa es afectada por los recursos financieros, su estructura financiera, liquidez y solvencia, y por su habilidad para adaptarse a los cambios que se desarrollan en el medio ambiente en el cual desarrolla su actividad”(p. 13). La información acerca de los recursos económicos controlados por la empresa, y su capacidad en el pasado para modificar tales recursos, es útil para predecir la habilidad de la empresa para generar efectivo y sus equivalentes, y oportunidad y seguridad de su generación.

La información acerca de la estructura financiera es útil para predecir futuras necesidades de préstamos, y de cómo las utilidades futuras y flujos de efectivo pueden ser distribuidos entre aquellos usuarios interesados que tienen un interés en la empresa. Así mismo es útil para predecir qué tan exitosa es la empresa para incrementar futuros financiamientos. La información relativa a la liquidez y solvencia es útil para predecir la habilidad de la compañía para cumplir sus compromisos financieros. La liquidez se refiere a la disponibilidad de efectivo en el futuro, después de considerar los compromisos financieros del período. La solvencia se refiere a la disponibilidad de efectivo a largo plazo para cumplir con los compromisos financieros a su vencimiento.

Para la elaboración del Estado de Situación Financiera, Comercial Alyeri S.A. presenta activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con las necesidades de información de los usuarios y los criterios contables establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Marco Conceptual correspondientes. Sin embargo, no existe un correcto reconocimiento de la cuenta Anticipo de clientes, obviando un análisis razonable de estructura real de los pasivos de la entidad.

### **2.2.7 Estado de Resultado Integral**

El estado de resultado integral es el informe que muestra el resultado neto, utilidad o pérdida, proveniente de las operaciones efectuadas por el ente económico durante un período determinado. Este estado compara todos los ingresos realizados en el período con los gastos incurridos para generar dichos ingresos. De esta comparación, se genera la utilidad cuando los ingresos exceden a los gastos, o por el contrario, una pérdida.



**Figura 6** Situación de utilidad neta

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Cuando un ingreso se considera realizado debe registrarse en las cuentas de resultados, para lo cual, debe haber sido devengado y convertido en efectivo o razonablemente convertible en efectivo. En el caso de venta de bienes, un ingreso se considera realizado cuando la venta constituye una operación de intercambio definitivo y en el caso de prestación de servicios, cuando éste se haya prestado en forma satisfactoria. Con el fin de obtener los ingresos operacionales netos, de los ingresos brutos se deben deducir por separado las devoluciones en ventas, descuentos y otros, es decir, éstos se netean de los ingresos brutos para determinar los ingresos netos.

Los costos y gastos se deben reconocer en cumplimiento de las normas básicas de realización y asociación con los ingresos. Éstos se deben reconocer para lograr un adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el valor correcto y en el período respectivo. El estado de resultados se inicia con las cuentas de ingresos provenientes de la venta de los bienes y servicios.

Sinisterra Valencia (2011) afirma:

De los ingresos se restan los costos y gastos originados, tanto en la producción como en la administración y venta de esos bienes o servicios. En el estado de resultados se incluyen también otros ingresos y gastos que no están relacionados con las operaciones de la empresa, y se deduce adicionalmente el gasto por impuesto a la renta y participación a los trabajadores para determinar el resultado neto del período. El encabezamiento del estado de resultados está constituido por la razón social de la empresa, el nombre del estado financiero y el

período. Al igual que el balance general deben incluir la firma de los encargados de su elaboración, revisión y aprobación. (p.178)

Para el caso de una empresa comercial, los ingresos operacionales provienen de la venta de mercancías no fabricadas por la empresa, las cuales se disminuyen por contrapartidas como devoluciones en venta, descuentos, transporte, etc., para obtener los ingresos operacionales netos. Los gastos están conformados, como en el caso del negocio de servicios, por los gastos operacionales de administración y ventas. Adicionalmente, el negocio comercial presenta otra clase de cuenta denominada costo de ventas, que representa el valor de adquisición de la mercancía vendida.

En el caso de Comercial Alyeri S.A. que es empresa constructora, los ingresos provienen directamente de la ejecución de las obras. Obviamente, en la ejecución de los contratos existe consumo de materiales, mano de obra y otros costos que se cargan directamente a la obra. Éstos, se presentan en el Estado de Resultado Integral, empero, para efectos de presentación de información financiera, los ingresos deben presentarse de forma segregada o separada.

### **2.2.8 Finalidad de estados financieros**

Los estados financieros permiten informar acerca de la posición financiera de una empresa en un punto en el tiempo y también de sus operaciones con relación a algún período anterior. Sin embargo, el valor real de los estados financieros radica en que dichos documentos pueden usarse para ayudar a predecir las utilidades futuras de la empresa. Estos datos son los mejores estimados del futuro, porque son la última información real disponible.

Desde el punto de vista de un inversionista, el análisis de estados financieros sirve solo para tratar de predecir el futuro, mientras que desde el punto de vista de la administración, la lectura y el análisis es útil como una forma de anticipar las condiciones futuras, modificar las operaciones actuales con base en lo que se ha logrado y, lo que es más importante, como un punto de partida para la planeación de aquellas operaciones que pudieran influir sobre el curso futuro de los eventos. Tal y como indica Padilla García (2014) expresa:

Es obvio que nadie puede predecir el futuro. Todos los intentos que se hacen, todas las técnicas que los humanos han laborado para tratar de predecir el futuro



son solo eso, intentos. El esfuerzo que se hace para anticiparse a los eventos futuros es en verdad lo valioso. La previsión y la planeación, por ejemplo, son procesos de pensamiento que en el mejor de los casos ayudan a no entrar del todo sorprendidos al futuro. La razón de ser de los estados financieros es cubrir la necesidad de información que tienen los interesados en un negocio. Quien tiene interés en la marcha financiera de un negocio requerirá información que refleje la realidad, y los estados financieros son el mejor conjunto de datos financieros reales con los que se dispone. La propia administración de la compañía, los acreedores, los proveedores, los inversionistas, el gobierno y los propietarios son algunos de los usuarios interesados en los estados financieros. Es evidente que la información financiera y las técnicas contables han evolucionado y se han sofisticado de manera considerable en los últimos años. La información financiera que consistía en un balance que proporcionaba valor de utilidades, ahora se ha convertido en un conjunto integrado de estados financieros que sirven para expresar la situación financiera (balance), los resultados de la operación (estado de resultados), el flujo de efectivo generado (estado de flujo de efectivo) y los movimientos en el patrimonio dentro de un período (estado de cambios en el patrimonio).

Por lo tanto, la información financiera que genera una empresa es muy amplia y extensa, pues gran parte de ella está diseñada como herramienta administrativa. Sin embargo, no toda la información financiera que se genera dentro de la empresa es de utilidad para el usuario general de los estados financieros quien, en términos normales, requiere solo de la información de los llamados estados financieros básicos. Éstos últimos son la parte fundamental de la información financiera, la cual, además de ser de primera necesidad para la administración, se presenta a los usuarios externos para que ellos puedan elaborar sus conclusiones y opiniones sobre cómo la empresa cumple sus objetivos financieros.

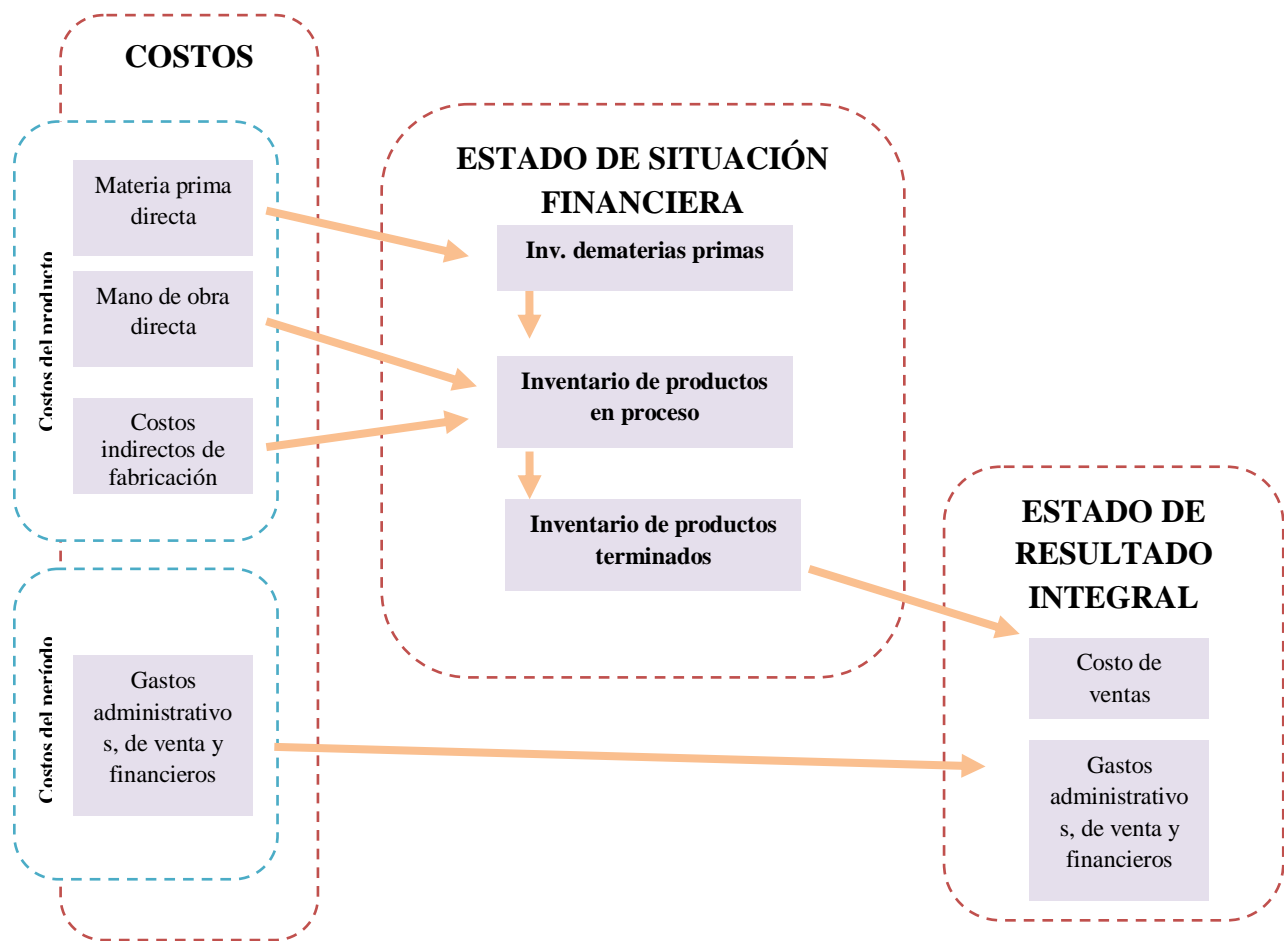
En este sentido, es de mucha importancia la aplicación adicional de la normativa financiera a cada una de las partidas que conforman los principales estados financieros, tales como el Estado de Situación Financiera y Estado de Resultado Integral, que sirven para evaluar la estructura

financiera y económica. Muy aparte de reflejar la razonabilidad de las cuentas más importantes como son las de ingresos y sus costos relacionados.

### **2.2.9 Estado de Costos**

El estado de costos es un informe interno que utiliza la administración de una entidad para poder tomar decisiones y realizar evaluaciones sobre el consumo de materias primas o materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación, además que dar seguimiento un seguimiento del proceso de elaboración o fabricación de un bien o producto. El objetivo final es determinar el costo de producción vendida para el caso de las empresas industriales o simplemente costo de venta en el caso de empresas comerciales. Respecto del flujo de los costos, Garrison (2010) determina:

Para los productos elaborados, los costos consisten en materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Es necesario evaluar en este punto el flujo de costos en una compañía de manufactura o empresa industrial. Esto ayudaría a comprender el movimiento de los costos del producto a través de varias cuentas, y cómo afectan al Estado de Situación Financiera y al Estado de Resultado Integral. Las compras de materias primas se registran en la cuenta de inventario de materias primas. Cuando las materias primas se emplean en la producción, sus costos se transfieren a la cuenta de inventario de productos en proceso como materiales directos. El costo de la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación se agregan de manera directa a productos en proceso. Los productos en proceso se consideran de la manera más simple, como una línea de ensamblaje a manera de ejemplo de producción, en la que los trabajadores se hallan en sus puestos y los productos de manera gradual toman forma a medida que se desplazan de un extremo al otro de la línea de ensamblaje. Los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de manufactura que se agregan a los productos en proceso. Son los costos necesarios para terminar los productos en la medida en que se desplazan a lo largo de esta línea de ensamblaje. (p.189)



**Figura 7** Flujo de costos

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

A medida que se terminan los productos, el costo se transfiere de productos en proceso a productos terminados. Es en esta etapa en que los productos aguardan hasta el momento de su venta a los consumidores finales. A medida que los productos se venden, sus costos se transfieren de productos terminados a costo de ventas. En este punto, los distintos materiales, la mano de obra y los costos indirectos para fabricar el producto por fin se tratan como gastos.

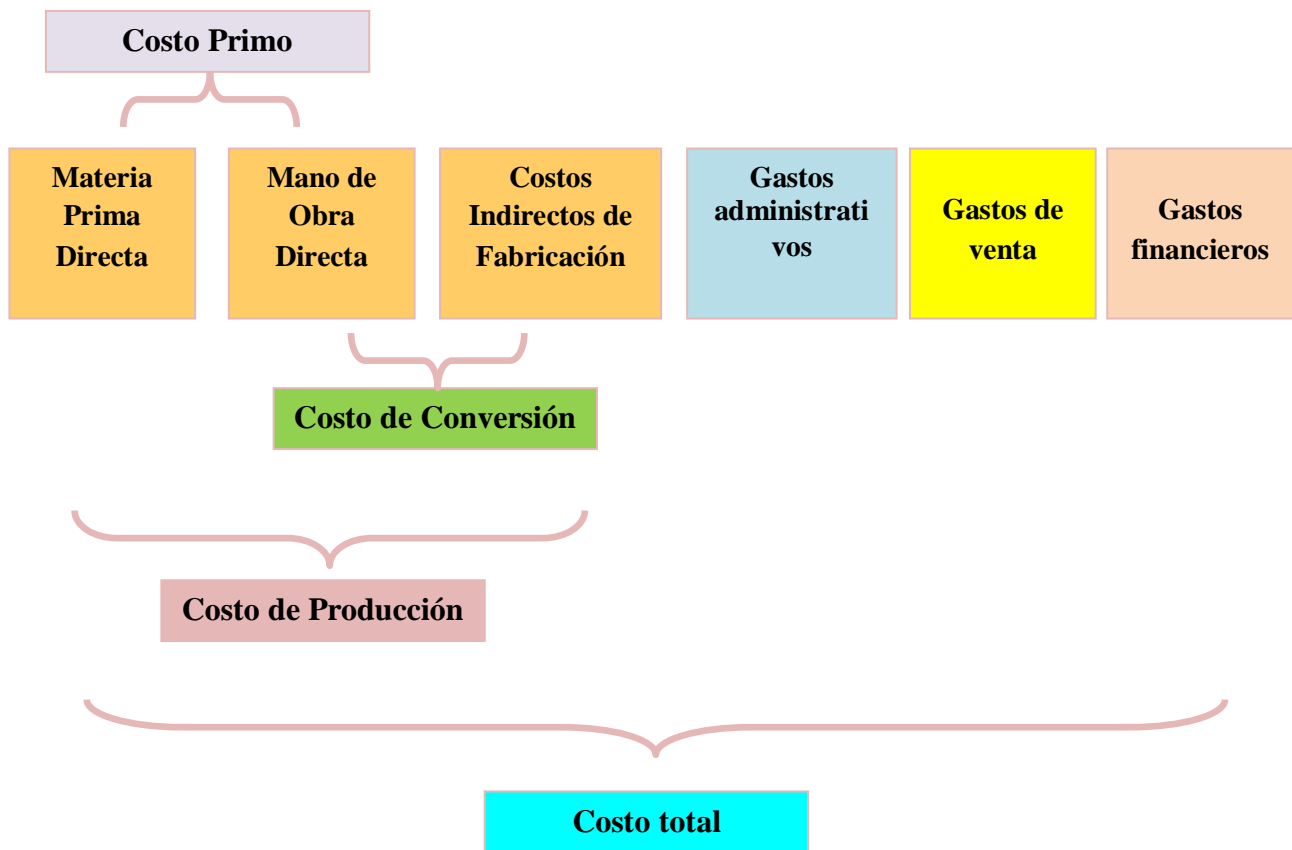
Si bien, el Estado de Costos es muy importante, en distintas empresas que manejan costos es diferente en su elaboración. En Comercial Alyeri S.A. éste es elaborado solamente a manera de informe, en donde se muestran los costos por materiales consumidos en cada obra ejecutada, la mano de obra empleada y otros costos, con el objetivo de tomar decisiones sobre aspectos de utilidad que genera cada obra de manera individual. Éste, respaldado también con la proforma o presupuesto de los elementos del costo a emplear.

### 2.2.10 Elementos del costo

El costo de producción normalmente se determina mediante el manejo de elementos directos e indirectos que forman parte de un mismo costo, al cual, finalmente se agregará un margen de utilidad por cada unidad de producción para determinar una ganancia. Estos elementos son la materia prima o también conocida como simplemente materiales, mano obra y costos indirectos de fabricación, que contiene los elementos indirectos del costo de un producto. Horngren (2011) determina los siguientes componentes:

- **Materia prima directa**, que incluye los costos de adquisición de toda la materia prima que una compañía identifica como parte de los bienes producidos y que se puede rastrear en una forma económicamente factible hasta los bienes elaborados. Algunos ejemplos son los moldes de hierro, madera, láminas de aluminio y subensambles, etc. Es frecuente que la materia prima directa no incluya conceptos menores, como tachuelas y pegamento porque los costos de rastrearlos serían mayores que los beneficios posibles de contar con costos más precisos de los productos. Tales conceptos, con frecuencia denominados suministros o materia prima indirecta, forman parte de los costos indirectos de fabricación.
- **Mano de obra directa**, que incluyen salarios y beneficios sociales que se paga a los empleados y que una compañía puede rastrear en forma específica y exclusiva hasta los bienes elaborados, en una forma económicamente factible. Ejemplos de éstos son los salarios de los operadores de máquinas y de los ensambladores. En las fábricas muy automatizadas donde existe una fuerza de trabajo flexible no hay costos directos de mano de obra porque los trabajadores dedican tiempo a productos numerosos, lo que hace que no sea factible en lo económico rastrear físicamente ningún costo directo de mano de obra hasta los productos específicos.
- **Costos indirectos de fabricación**, que incluyen todos los costos asociados con el proceso de producción y que una compañía no puede rastrear hasta los bienes o servicios que produce, en una forma económicamente factible, y deben ser prorrateados mediante el uso de inductores. Los contadores

consideran que muchos costos de mano de obra son indirectos porque es imposible, o no es económicamente factible, rastrearlos hasta los productos específicos, por ejemplo, los de limpieza, operadores de camiones, vigilantes de la planta y personal de almacenes. Otros ejemplos de costos indirectos de la fábrica son la energía, suministros, salarios de supervisión, seguros y depreciación. (p.156)



**Figura 8** Elementos del costo y gasto

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

En Comercial Alyeri S.A., se puede reconocer no un costo de producción sino un costo de obra o costo de construcción porque no se dedica a la elaboración de un bien o fabricación de un producto. Dicho costo está formado principalmente por el costo de los materiales utilizados en cada construcción, tales como cemento, arena, piedras, etc. y también por la mano de obra u

obreros que participan de manera directa. Existen costos adicionales, tales como: mantenimiento y reparaciones, depreciaciones y otros.

### **2.2.11 Objeto de costo**

Un costo es un sacrificio o dedicación de recursos para un propósito particular. Para muchas organizaciones, el costo individual más grande y más valioso es el costo de la mano de obra. El recurso al que la organización renuncia es dinero en efectivo y el propósito es pagar a los trabajadores las actividades que realizan para producir productos o servicios. En cuanto al manejo del costo, Horngren (2011) expresa:

Generalmente, los costos se miden en unidades monetarias como por ejemplo, dólares, yenes o euros, que la empresa debe pagar por los bienes y servicios. Los contadores inician con el registro de los costos por categoría. Después agrupan los costos en maneras diferentes para ayudar a los administradores a tomar decisiones, como evaluar a los subordinados y a las subunidades de la organización, expandir o eliminar productos o territorios, y sustituir equipos. Es frecuente que como administrador se desee saber el costo de algo para ayudar a tomar una decisión. A este algo se le llama objetivo u objeto de costo, y se define como cualquier cosa, para lo cual, quienes toman las decisiones desean una medición separada de sus costos. (p.140)

Aunque en la mayoría de las ocasiones se desea conocer el costo de un producto o servicio, hay muchos otros objetivos de costo que pueden usarse. Algunos ejemplos de objetivos de costo son clientes, departamentos, territorios y actividades, como el procesamiento de órdenes o el movimiento de materia prima en el detalle de consumo de materiales.

Debido a que todo costo tiene objetivos establecidos, en Comercial Alyeri S.A. el objetivo de cada costo es contribuir al desarrollo o realización de obras que permitan satisfacer las expectativas de los clientes. Por ello, es notorio que cada componente debe ser objeto de seguimiento mediante herramientas de control como el detalle de consumo de materiales, roles de pagos y tarjeta de control, anexos sobre costos indirectos, entre otros.

### **2.2.12 Costo de producción**

El costo de producción de un producto se determina añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles, los costes directamente imputables al producto. También debe añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Con respecto a la clasificación del costo de producción, Uribe Marín (2011) determina:

Los costos de producción pueden ser clasificados a su vez como costos primos y costos de conversión. Dentro de los costos primos se encuentran los materiales directos y la mano de obra directa, es decir, todos aquellos rubros que intervienen de manera directa con la fabricación o elaboración de un producto. Esta clasificación es importante en el momento de analizar si un porcentaje alto de los costos de producción son de fácil asignación al objeto de costos. Así mismo, durante el proceso de transformación se incurre tanto en una mano de obra directa como en unos costos indirectos de fabricación indispensables para lograr la conversión o de las materias primas. A estos costos se les denomina costos de conversión. (p.136)

La relevancia de esta clasificación está dada para aquellos momentos en los cuales se requiere analizar diversas alternativas de decisión para los proyectos o para las empresas, como por ejemplo, determinar si se provee la materia prima y se transforma, o si se subcontrata la fabricación de sus productos.

La clasificación del costo de producción es muy importante, puesto que los costos más importantes en Comercial Alyeri S.A. son los costos directos, aquellos que utiliza por concepto de materiales y la mano de obra empleada. Existen costos indirectos que requieren de una evaluación compleja al momento de realizar un análisis de aplicación de la nueva normativa NIIF 15.

### 2.2.13 Inductores de costos

Dentro de los sistemas de costos tradicionales, los inductores de costos son llamados bases de asignación de costos indirectos de fabricación, mientras que en el sistema de costos ABC o sistema actual, se les llama costos diversos inductores, generadores, direccionadores o conductores de costos. El inductor es un criterio de asignación, aplicación o distribución de costos. Permite establecer una relación entre el consumo del recurso por parte del objeto de costos, y cómo es consumido el costo o recurso por la actividad. Sinisterra Valencia (2011) indica:

En una empresa, todos los departamentos consumen energía, y si se quiere calcular cuáles el valor de este recurso, el parámetro más apropiado es el consumo de kilovatios de todos los equipos que pertenecen a cada uno de los departamentos, por lo tanto, el direccionador escogido para cuantificar el costo de la energía es el kilovatio por hora. Los direccionadores de costos de una empresa dependen de los niveles que contenga el mapa de procesos, mientras más complejo sea éste, mayores serán los grados o niveles de los direccionadores. Así, los inductores pueden ser de primero, segundo o tercer nivel:

- **Inductores de primer nivel:** dependen del nivel del mapa de procesos, en algunos casos, los direccionadores de primer nivel establecen la relación entre los recursos y las actividades, o entre los recursos y los centros de costos. Por ejemplo, para asignar el recurso del área ocupada en la ejecución de una determinada actividad, el direccionador de costos más apropiado sería el metro cuadrado (m<sup>2</sup>), si se va a asignar el salario de una o varias personas que realizan ciertas actividades a costear, el direccionador más apropiado sería el tiempo total empleado por cada uno de ellos en cada actividad.
- **Inductores de segundo nivel:** establecen la relación entre las actividades y los objetos de costo, o entre los centros de costos y las actividades. Son los inductores que hacen la segunda asignación del costo, un ejemplo a detallar es la actividad de administrar nómina, en donde el inductor más apropiado para calcular los recursos consumidos por esta actividad es el número de personas.



- **Inductores de tercer nivel:** dependiendo del nivel del mapa de procesos, ésta podría ser la última asignación del costo, ya sea con la relación entre las actividades y los objetos de costo o entre los objetos de costo y los clientes. (p.79)

Al momento de establecer el costo de obra o de construcción, Comercial Alyeri S.A. no hace uso de inductores como normalmente hacen las empresas industriales, debido a que no maneja costos indirectos que puedan tener la necesidad de ser asignados a cada obra realizada. Sin embargo, el tratamiento de los inductores es distinto en caso de ser aplicados a obras en ejecución por la complejidad de las mismas y el tiempo de terminación de la construcción.

#### **2.2.14 Costeo por órdenes de trabajo**

Un sistema de costos por órdenes de trabajo es más apropiado en donde los productos difieren en cuanto a las necesidades de materiales y conversión. Cada producto se fabrica de acuerdo con las especificaciones del cliente y el precio con que se cotiza está estrechamente ligado al costo estimado. El costo incurrido en la fabricación de una orden específica debe por lo tanto asignarse a los artículos producidos. En este sentido, Augusto Rincón (2010) expresa:

Para que un sistema de costos por órdenes de trabajo funcione adecuadamente, es necesario identificar físicamente cada orden y separar sus costos relacionados. Las requisiciones de material directo y los costos de mano de obra directa llevan el número de la orden específica y los costos indirectos de fabricación generalmente se aplican a las órdenes individuales basadas en una tasa predeterminada de costos indirectos o inductor de costos. Se puede determinar la ganancia o pérdida para cada orden y se puede calcular el costo por unidad con propósitos de costeo de inventarios. El empleo de este sistema está condicionado por las características de la producción, sólo es apto cuando los productos que se fabrican, bien sea para almacén, o contra pedido son identificables en todo momento como pertenecientes a una orden de producción específica. (p. 123)

Las distintas órdenes de producción se empiezan y terminan en cualquier fecha dentro del período contable y los equipos se emplean para la fabricación de las diversas órdenes donde el reducido número de artículos no justifican una producción en serie. Cada vez que se abra una

orden de producción, se dará apertura a una hoja de costos que registrará las inversiones, consumos, tiempos y gastos correspondientes a la orden de producción.

Un pedido en un sistema de costos por órdenes de trabajo puede constar de una sola unidad o puede constar de muchas unidades idénticas o similares amparadas por una única orden de trabajo. Las empresas de artes gráficas, de construcción, contratistas de cerrajería, fabricantes de calzado, fabricantes de muebles, constructores de maquinaria, pueden trabajar sobre la base de un proyecto u orden e identificar los costos de acuerdo con dicha orden. Este sistema se conoce también con el nombre de sistema de costos por órdenes de producción.

En el caso de Comercial Alyeri S.A., que realiza labores de construcción, también se elaboran órdenes de trabajo por cada cliente, personas naturales y sociedades, en donde se detalla la cantidad de materiales a utilizar en base a una proforma o presupuesto, la mano de obra a emplear, y también otros costos. Además se establece información sobre otros aspectos propios de las especificaciones dadas por los contratantes de las obras.

#### **2.2.15 Hoja de costos**

En contabilidad de costos, la hoja de costos constituye un formato que se lleva para cada orden de trabajo o para cada proceso, en la cual se acumulan los tres elementos del costo, materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. El valor de los tres elementos es asignado a cada orden o proceso y se anotan en la hoja de costos, permitiendo determinar el costo total y el costo unitario del producto elaborado o fabricado. De acuerdo a esto, Sinisterra, (2011) indica:

La información que contienen las hojas de costos sirve para respaldar las cuentas de productos en proceso, productos terminados y el costo de producción vendida. Dicho sistema acumula los costos para cada orden, lote o pedido que sea físicamente identificable a medida que avanza una producción. Previo al comienzo de una producción se debe haber expedido una orden que se identifica con un número interno. Posteriormente cuando se agregan los elementos del costo, se lleva una relación estadística de los elementos consumidos en cada orden y se acumulan en un formato conocido como hoja de costos. (p.145)

La hoja de costos identifica específicamente una orden y contiene los respectivos espacios para acumular la materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación consumidos por dicha orden. Los costos se registran a medida que la orden transita por los diferentes departamentos de producción o centros de costos. Una vez culminado el proceso productivo, la hoja de costos permite conocer el costo total acumulado en la orden y, por lo tanto, el costo unitario del producto.

Es importante elaborar una hoja de costos porque de esta manera se tiene un control de los elementos utilizados para un fin específico. En el caso de Comercial Alyeri S.A. no se elabora hoja de costos, pero sí se tienen respaldos mediante informes de control de los materiales utilizados y la mano de obra empleada con los respectivos controles de tiempo.

#### **2.2.16 Generadores de ingresos y costos**

Los ingresos representan flujos de entrada de activos recibidos en intercambio por productos o servicios que se suministran a los clientes. Un generador de ingresos es un factor que afecta los ingresos, como lo son el volumen de artículos vendidos, el precio de venta o de alquiler, los niveles de costos de mercadeo, etc. De forma similar, un generador de costos es un factor que afecta los costos. Como indica Toro López (2016) determina:

La forma más confiable para estimar los ingresos y los costos totales de un proceso productivo es considerar los múltiples generadores de ingresos y de costos de dicho proceso y aplicar toda una serie de análisis propios de cada factor. Sin embargo, este proceso resultaría muy largo de explicar y detallar por lo que, en aras de una simplificación, se espera que el usuario sepa interpretar debidamente la información. (p.57)

Se asume entonces que el costo total de un objeto de costo es el resultado de sumar los costos variables (incluyendo tanto los costos variables directos como los variables indirectos) y los fijos (fijos directos más fijos indirectos), que representa un mismo costo de producción, desde otra perspectiva. Seguidamente, los ingresos son entonces la diferencia entre el ingreso total y estos costos totales.

Para efectos de análisis de costos, es importante la separación de éstos en componentes fijos y variables, en donde, los costos variables básicamente están representados por los materiales y la mano de obra, en el caso de las empresas dedicadas a la construcción y otros costos no tan frecuentes como costos fijos, ya que no están en relación directa con la producción desde el punto de vista de los otros costos indirectos de fabricación.

### **2.2.17 Ingeniería de costos**

La ingeniería de costos es la disciplina actual que integra conocimientos de finanzas, administración y contabilidad para establecer la estimación de los costos correspondientes a la estructura de un proyecto o negocio. Con el propósito de reforzar la definición anterior, y de acuerdo con The American Association of Cost Engineers (AACE, 2018), se define a la ingeniería de costos como:

La disciplina que aplica principios y técnicas científicas para resolver problemas de estimación de costos, control de costos, planeación de negocios y servicios de administración. La ingeniería de costos genera las estimaciones de todo aquello que fundamente la formulación de presupuestos mediante procesos de análisis y toma de decisiones, siendo sus componentes básicos las funciones administrativas de planeación y el control. Esta disciplina permite a ingenieros, auditores, supervisores y administradores de proyectos contar con los criterios para la realización de análisis económico-financieros que expongan la factibilidad y rentabilidad de un proyecto o negocio.

Es notorio, que actualmente es necesario integrar suficientemente la administración con la contabilidad y las finanzas, de tal forma, que el objetivo sea la preparación de un conjunto de información integral, que permita realizar un análisis ideal para la buena toma de decisiones, con cuentas claras y razonables de acuerdo a la realidad de cada empresa, y más, si se trata de empresas de construcción, las cuales, deben aplicar técnicas y tratamiento distintos conforme lo establecen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a sus principales cuentas de ingresos y costos relacionados, las cuales, tienen incidencia financiera en la presentación de las cifras.

### **2.2.18 Contabilidad estratégica**

La contabilidad estratégica va de la mano con la planeación estratégica que no solo tiene por objetivo la presentación de información financiera y administrativa sino también el uso de las cifras como aplicación para estrategia de negocio. En este sentido, las técnicas tradicionales de contabilidad están orientadas hacia el futuro, pero consideran la mayoría de las veces únicamente información financiera tradicional. En la actualidad, se requiere que la contabilidad dé un paso adelante y se involucren cosas como: a raíz de la apremiante necesidad de información estratégica para los administradores, se ha comenzado a popularizar la denominada contabilidad estratégica, la cual se define como la disciplina que provee la información necesaria para formular y llevar a cabo estrategias para alcanzar una ventaja competitiva.

Esto adquiere especial relevancia en el ambiente globalizado actual en donde la necesidad de información razonable se hace cada vez notorio y un entorno más competitivo que las empresas tienen que enfrentar en la actualidad. La contabilidad estratégica retoma muchas de las herramientas de la contabilidad interna y utiliza la información que ésta provee respecto a la empresa para desarrollar estrategia del negocio. En otras palabras, la contabilidad estratégica lleva a cabo la evaluación de las ventajas competitivas de la compañía. Respecto de la contabilidad estratégica, Ramírez Padilla (2010) menciona:

La contabilidad estratégica busca proporcionar información acerca varias dimensiones. Mucha de ésta será de naturaleza financiera proveniente de la información contable, como el valor de los registros de costos de la empresa, los ingresos, los activos de operación y el flujo de efectivo. No obstante, la información financiera no es suficiente desde el punto de vista estratégico. Se requiere que el administrador también obtenga información no financiera relacionada con la operación y con la situación potencial del mercado. Entre esta información no financiera se pueden mencionar aspectos como el volumen de ingresos, o la lealtad de los clientes. Esta información es una parte básica en el acervo de herramientas de la contabilidad estratégica, además, sirve de soporte a la información interna de la compañía y, en la medida en que ambas se encuentran bien integradas, se mejora el proceso estratégico y, más específicamente, será

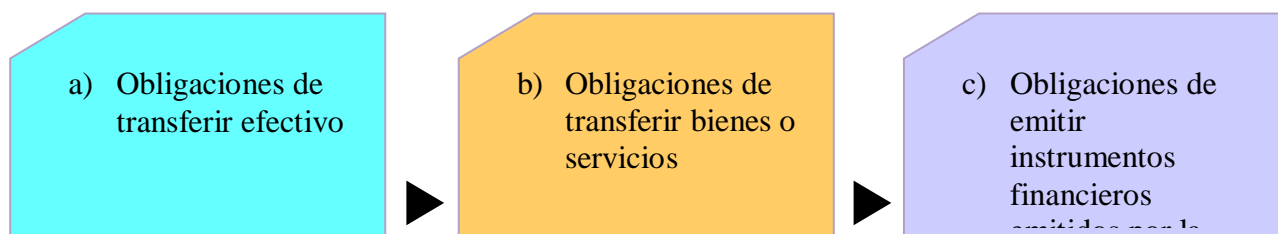
posible alcanzar una ventaja competitiva sustentable dentro de un determinado sector. (p.190)

En torno a la contabilidad estratégica para la toma de decisiones, sería factible que las empresas que conforman el sector de la construcción, se adentren dentro un nuevo rumbo de planeación y administración mediante el uso de información y datos estratégicos que solo puede proporcionar una contabilidad razonable de las cifras financieras. Éstos, dentro de un entorno competitivo, que además ha estado inmerso en situación de crisis y decrecimientos constantes en los últimos años.

### 2.2.19 Ingreso diferido y control interno

El pasivo diferido comprende el valor de los ingresos no devengados recibidos de clientes, los cuales, tienen el carácter de pasivo, que debido a su origen y naturaleza han de influir económicamente en varios ejercicios en los que deben ser aplicados o distribuidos. Los diferidos deben contabilizarse hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido.

El grupo de pasivo diferido comprende aquellas obligaciones que tiene la empresa por efectivo recibido en forma anticipada, para prestar un servicio o realizar una venta en varios ejercicios en los cuales debe ser distribuido. Estos pasivos esperan una oportunidad para ser realizados como obligación exigible a través de la consolidación de una operación pactada con anterioridad, la cual se constituye en sumo momento como un ingreso del período. Los pasivos diferidos contabilizados en el transcurso del ejercicio deben amortizarse cuando se ha entregado el producto o prestado el servicio. Al igual que otros pasivos, dicha cuenta debe ajustarse a las consideraciones generales para el reconocimiento de un pasivo.



**Figura 9** Consideraciones generales para los tipos de pasivos

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El reconocimiento inicial de esta cuenta es que se reconoce en los estados financieros cuando la empresa recibe dichos anticipos para la venta de bienes o prestación de servicios. Y su medición inicial se da por los valores recibidos en efectivo de la persona que paga por anticipado, como por ejemplo, anticipos de obras materiales. Generalmente los diferidos, comprenden ingresos no causados, recibidos de clientes, los cuales tienen incidencia en períodos futuros, y que también se denominan ingresos recibidos por anticipado. Sin embargo, para efectos de presentación del Formulario 101, se identifica la cuenta Anticipo de Clientes, Subvenciones del gobierno, y otras cuentas relacionadas dentro del pasivo corriente y no corriente.

### FORMULARIO RENTA SOCIEDADES

PASIVOS POR INGRESOS DIFERIDOS			
	Anticipos de clientes	584	0,00
	Subvenciones del gobierno	585	0,00
	Otros	586	0,00
OTROS PASIVOS NO CORRIENTES			
	Transferencias casa matriz y sucursales (del exterior)	587	0,00
	Otros	588	0,00
<b>TOTAL PASIVOS NO CORRIENTES</b>		<b>589</b>	<b>0,00</b>

**Figura 10** Estructura pasivo por ingreso diferido en pasivo no corriente F101 SRI

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Debe ser un objetivo primordial para el contador el ejercer un control sobre la clasificación de los ingresos que correspondan a valores recibidos anticipadamente, no solo porque van a afectar la parte financiera sino también tendrá su incidencia en el estado de resultado integral, ya que podría liquidarse un mayor impuesto en el futuro. De acuerdo a esto, Fierro Martínez (2015) menciona:

Al determinar la posición financiera de la empresa es importante comprobar que todos los pasivos estén correctamente clasificados, determinados y valuados. Interesa el control de las operaciones para saber de forma oportuna si todos los compromisos contraídos están debidamente determinados, y por su correspondiente valor. A partir de dicho control, se puede derivar el conocimiento del pago oportuno de los pasivos contraídos. Si se ejerce control sobre las transacciones desde que se originan y se revisan los procedimientos contables utilizados para el manejo de las operaciones que involucran pasivos de corto y

largo plazo, pasivos estimados, pasivos por ingresos diferidos, contingentes o con el exterior, se obtendrá un flujo de información oportuno y se tendrá conocimiento de las obligaciones que inciden en la posición o situación financiera de la empresa. (p.156)

La importancia de clasificar adecuadamente aquellos ingresos recibidos por anticipado radica en tener identificada la cuenta anticipo de clientes y comprender si la operación trata de un pasivo por ingreso diferido de corto o largo plazo, ya que si bien el reconocer un ingreso en un período incorrecto afecta en la determinación de un mayor impuesto a la renta, el registro de un anticipo también puede afectar la situación financiera, en la medida que no se identifica si corresponde a pasivo corriente o no corriente, o a los dos simultáneamente.

#### **2.2.20 Anticipo de clientes**

Para algunas empresas, es normal que los clientes, no sólo hagan el pedidode los bienes, sino que paguen anticipadamente el valor de los mismos. Aunque pueda tenerse alguna medición del ingreso con base en el efectivo que se recibe, es claro, que el ingreso aún no se ha realizado o devengado. Por lo tanto, el anticipo debe registrarse como un pasivo, hasta que el producto sea entregado y pueda ser reconocido el ingreso dentro del rubro de pasivo diferido (corriente y/o no corriente) propuesto en el Formulario 101 para la Declaración de Impuesto a la Renta de Sociedad que establece el Servicio de Rentas Internas (SRI). De acuerdo con la concepción de la cuenta anticipo de clientes, Carvalho (2009) expresa:

Representa, desde otra perspectiva, la entrega de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de a cuenta de suministros futuros. Cuando estas entregas se efectúen por empresas de un grupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes. Dicha cuenta figurará tanto en el pasivo corriente como no corriente del Estado de Situación Financiera, la cual, se ubicará en algunas de las dos dependiendo de la periodicidad en la entrega del bien. Su movimiento es el siguiente: se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda y se cargará por las entregas de mercaderías u otros bienes a los clientes. (p.134)



El tratamiento de esta cuenta es distinto, ya que representa el importe de los cobros recibidos por la entidad durante el ejercicio, de los cuales se está pendiente de otorgar un bien o un servicio. Aumenta por nuevas cantidades recibidas de clientes o personas durante el período, quedando la entidad comprometida a entregar un producto o un servicio. Disminuye del importe de la parte proporcional o total que se haya devengado. Su saldo es acreedor, y al finalizar el ejercicio mostrará las sumas recibidas por anticipado de clientes o de terceras personas a las cuales se le debe un bien o un servicio.

En las empresas que se dedican a actividades de construcción, el uso de esta cuenta, otorgará mayor relevancia y fiabilidad a la información financiera. Además, su uso está vinculado a la aplicación de la NIIF 15, la cual, recoge las características más relevantes y los criterios de reconocimiento establecidos en las normativas de aplicación contable ya derogadas como son la NIC 18 Ingresos Ordinarios y NIC 11 Contratos de Construcción.

De tal forma, que la cuenta más apropiada es anticipo de clientes, ya que se recibe dinero por anticipado para dar comienzo a la ejecución de la obra, en cuanto a compra de materiales y otros, para posteriormente, reconocer el ingreso en el Estado de Resultado Integral en la medida que se haya avanzada con la obra, teniendo en cuenta los aspectos de aplicación de las citadas normas financieras.

#### **2.2.21 Criterios NIIF sobre Ingresos ordinarios**

Los ingresos de una empresa son aquellas fuentes de recursos que provienen de su giro principal del negocio, es decir, aquellas que se a actividades comerciales, industriales o a la prestación de servicios. Adicionalmente, existen otros que pueden surgir de operaciones eventuales, como la venta de propiedades, planta y equipo, rendimientos financieros, regalías, dividendos, actividades agropecuarias, actividades de extracción, entre otras. Por ello, es importante el reconocimiento adecuado de los ingresos en un período determinado del tiempo.

Los ingresos provienen del desarrollo de actividades habituales de la entidad, con el objeto de obtener utilidades, aunque no esté expresamente contemplado en el objeto social de la entidad. Esta cuenta debe corresponder a ingresos que tienen las siguientes características: se presentan habitualmente y se repiten de un período a otro, tienen un valor relevante dentro de los resultados

de la entidad, la entidad elabora presupuestos, gestiona la obtención de los ingresos y evalúa la gestión de la administración sobre los mismos, y constituyen el objeto social de la entidad. Existen ciertas consideraciones para su contabilización como Uribe Medina (2016) menciona:

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

e) Los costos incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Así mismo, aquellos ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad. (p.235)

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el resultado de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad. Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

#### **2.2.22 Ingresos y costos de construcción**

En un contrato para la construcción de una obra, el contratista o empresa constructora recibe ingresos en forma escalonada según la naturaleza y características del proyecto a ejecutarse. Al inicio regularmente a la suscripción del contrato reciben el primer anticipo. Este anticipo constituye una obligación para los constructores, por cuanto, tienen que asignarlos en función de la marcha o avance de la obra. Posteriormente y según el contrato reciben entregas de dinero de los clientes y en igual forma éstas constituyen un pasivo para destinarlas a la obra. Seguidamente, para la contabilización de ingresos y costos asociados, Ojeda Velasteguí (2014) indica:

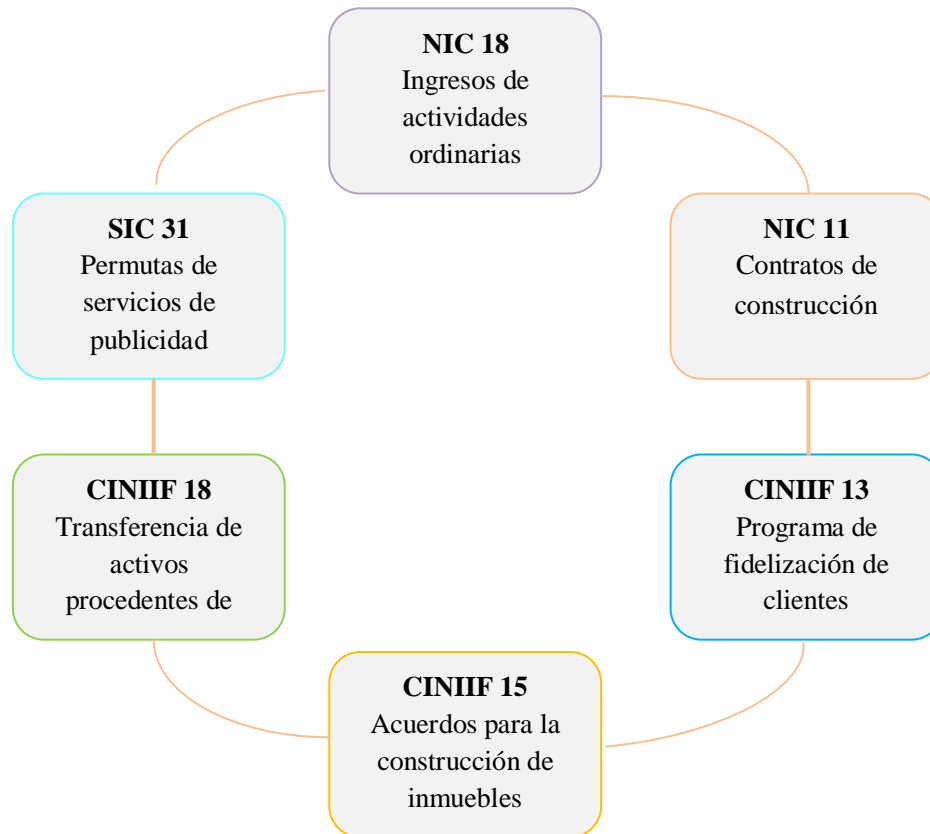
Cuando la obra no ha terminado dentro del ejercicio anual financiero, la empresa constructora o contratista puede de acuerdo al avance de obra trasladarlo a ingresos por proyectos o simplemente ingresos, incluyendo un margen de utilidad estimada que se la determina en el presupuesto de la obra. Si la obra se inicia y termina dentro del período contable o ejercicio financiero, no hay problemas, pues, los ingresos, fundamentalmente constituyen ingresos definitivos como si fueran Ingresos por venta, en este caso, de los servicios prestados. Así mismo, el tratamiento de los costos de construcción es muy

sencillo, porque todos los costos, tanto directos (materiales, mano de obra y depreciaciones) como los indirectos (dirección técnica, planos, estudios y otros de tipo general fácilmente identificables en el proyecto) se debitan ala cuenta obras en ejecución, en la medida que vayan ocurriendo en el tiempo.

Es fundamental llevar un control de costos por cada proyecto, mediante informes que permitan la rápida información sobre lo asignado por costos directos e indirectos, pues, así, se evidencia el comportamiento financiero de cada obra en ejecución, permite incluso satisfacer requerimientos de los clientes, sin dejar de lado, el tratamiento adecuado de los ingresos, los cuales, necesitan ser reconocidos y presentados de forma segregada en el Estado de Resultado Integral.

### **2.2.23 Transición a NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes**

La nueva normativa financiera NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes que entró en vigencia en el año 2018 derogó la anterior norma para el reconocimiento de los ingresos denominada NIC 18 Ingresos ordinarios y aquella direccionada a un sector específico denominada NIC 11 Contratos de construcción, así como aquellas relacionadas con el Comité de Interpretaciones (SIC) y Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), tal como se demuestra en el siguiente cuadro:



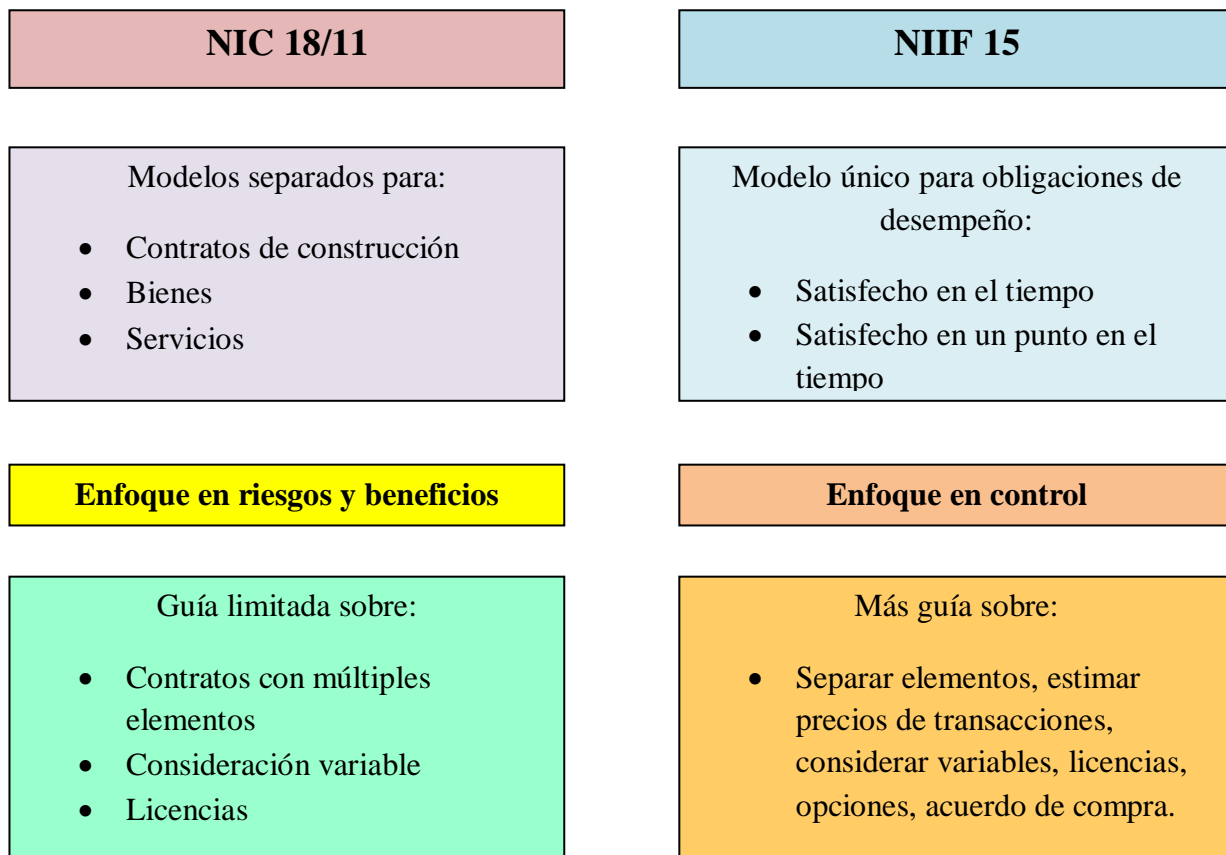
**Figura 11** Normas e interpretaciones derogadas por la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Uno de los aspectos relevantes es que la normativa propone un nuevo modelo para el reconocimiento de los ingresos denominado “Modelo de los 5 pasos”. En este sentido, Hidalgo (2019) menciona: “La NIIF 15 indica la separación de todos los componentes de ingresos que sean distinto al bien o servicio principal. Estos bienes distintos se consideran obligaciones de desempeño que se registran por separado del ingreso principal” (p.33). Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en el mismo e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente.

Dicha afirmación difiere de lo que establece la NIIF para PYMES Sección 23 en donde indica que una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario. Una entidad aplicará dichos criterios cuando el precio de ventade un producto incluya un importe identificable por servicios

posteriores. A continuación se exponen las principales diferencias entre la nueva normativa financiera y las normativas relacionadas ya derogadas:

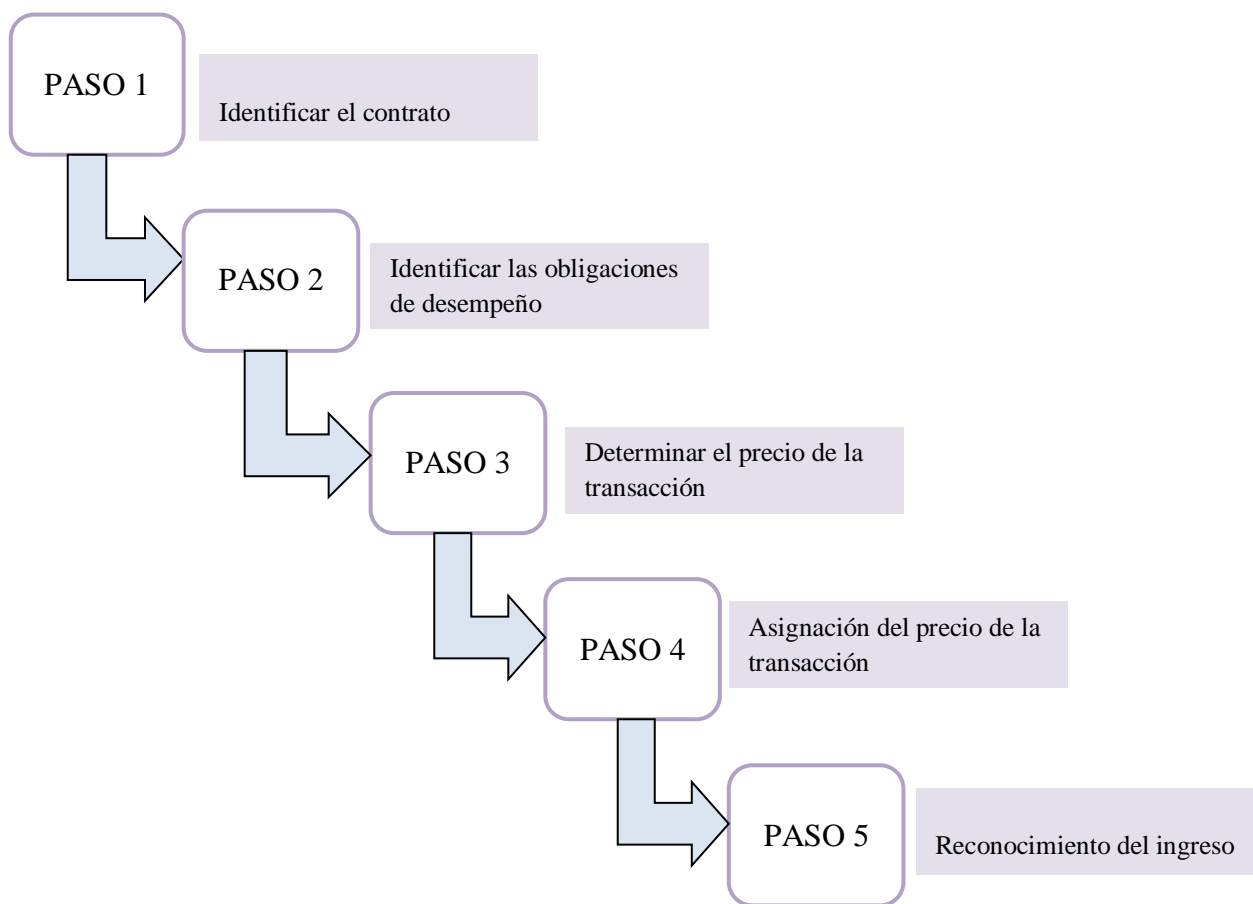


**Figura 12** Comparación entre NIC 18/11 y NIIF 15

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### **2.2.24 Pasos para el reconocimiento de los ingresos**

El nuevo modelo denominado “Modelo de los 5 pasos” incluye fases para el reconocimiento de los ingresos provenientes de cada contrato pactado. Al igual que las normativas anteriores, la nueva norma establece que los ingresos se reconocerán cuando se satisfagan las obligaciones de desempeño mediante la transferencia del bien o servicio (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio).



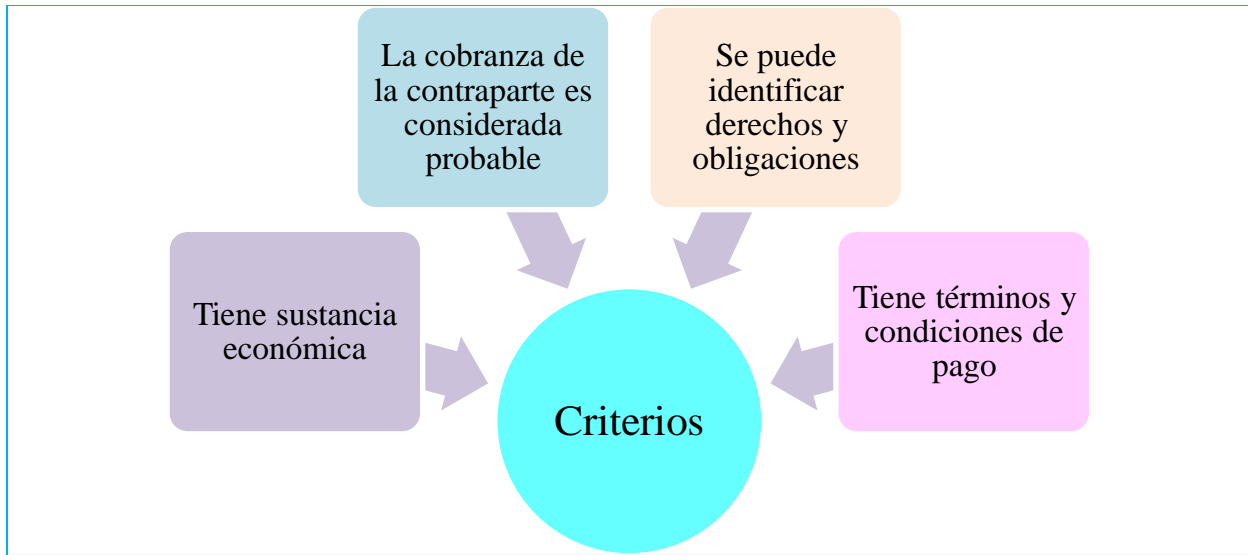
**Figura 13** Modelo de los 5 pasos para el reconocimiento de ingresos

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Este nuevo modelo propone cinco pasos ideales, que van desde la identificación de los componentes de un contrato pactado con un cliente hasta el reconocimiento del ingreso por transferir las obligaciones de desempeño que surgen producto de la celebración del contrato.

#### **2.2.24.1 Paso 1: Identificar el contrato**

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de la NIIF15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente y cumpla los criterios especificados. En algunos casos, la NIIF 15 requiere que una entidad combine contratos y los contabilice como uno solo. La NIIF 15 también proporciona requerimientos para la contabilización de las modificaciones de contratos. Dichos criterios se establecen a continuación:



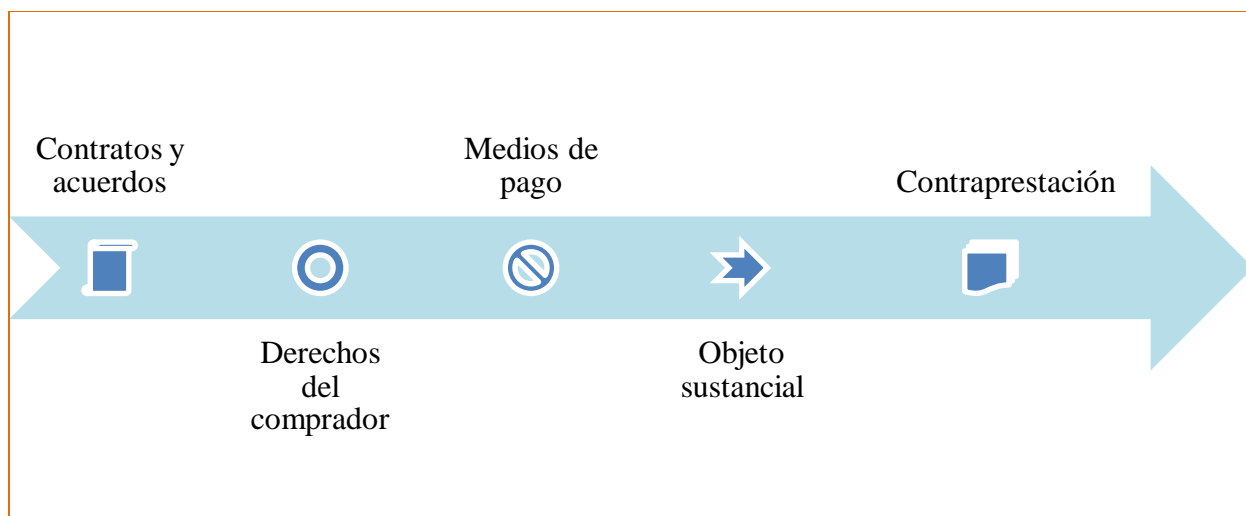
**Figura 14** Criterios de un contrato según NIIF 15

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Así mismo, se establecen los criterios para que una entidad pueda contabilizar un contrato dentro del alcance:

- ✓ Criterio 1: La compañía deberá identificar los contratos, tanto verbales como escritos, y también los acuerdos implícitos (renovaciones).
- ✓ Criterio 2: Se debe identificar los derechos del comprador (recibir bien o servicio) por una contraprestación.
- ✓ Criterio 3: Se tienen que establecer los medios de pago entre las partes (pago a crédito o de contado).
- ✓ Criterio 4: La compañía debe ser capaz de demostrar un objeto comercial sustancial por la naturaleza de sus transacciones.
- ✓ Criterio 5: La compañía debe evaluar al inicio de cada contrato, si es probable el cobro de la contraprestación por la transacción efectuada (calificación crediticia de los clientes).





**Figura 15** Criterios para contabilizar un contrato

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

#### **2.2.24.2 Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño**

Un contrato incluye compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente. Si esos bienes o servicios son distintos, los compromisos son obligaciones de desempeño y se contabilizan por separado. Un bien o servicio es distinto si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el cliente y el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

Para determinar las obligaciones de desempeño se deben considerar los términos contractuales y las prácticas habituales del negocio, como compromisos generados por estrategias de marketing, tales como mantenimientos gratuitos o vales de descuento.

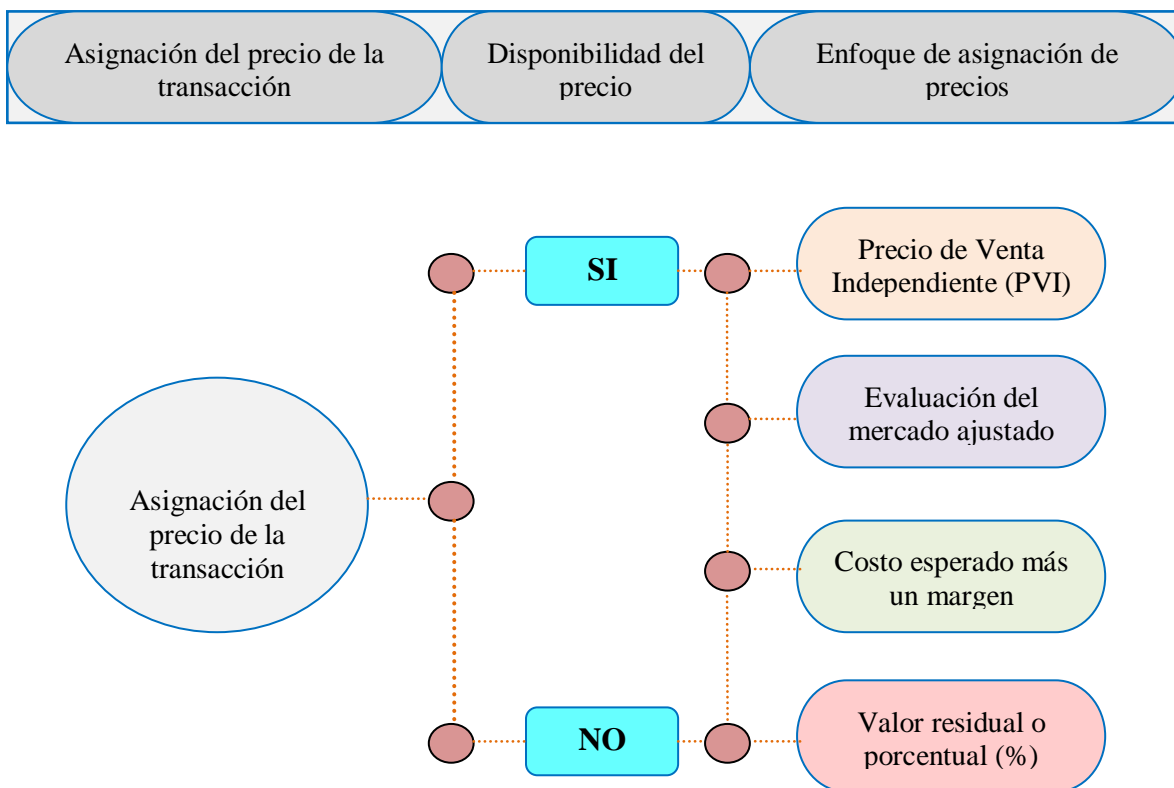
#### **2.2.24.3 Paso 3: Determinar el precio de la transacción**

El precio de la transacción puede ser un importe fijo de la contraprestación del cliente, pero puede, en ocasiones, incluir una contraprestación variable o en forma distinta al efectivo. El precio de la transacción también se ajusta por los efectos de valor temporal del dinero si el contrato incluye un componente de financiación significativo, así como por cualquier contraprestación pagadera al cliente.

Si la contraprestación es variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros [(por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA))].

#### 2.2.24.4 Paso 4: Asignación del precio de la transacción

Una entidad habitualmente asignará el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes (PVI) relativos de cada bien o servicio distinto comprometido en el contrato. Si un precio de venta no se observable de forma independiente, una entidad lo estimará. En algunas ocasiones, el precio de la transacción incluye un descuento o un importe variable de la contraprestación, que se relaciona en su totalidad con una parte del contrato. Los requerimientos especifican cuándo una entidad asignará el descuento o contraprestación variable a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño (o bienes o servicios distintos) del contrato.



**Figura 16** Criterios para la asignación del precio

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

#### **2.2.24.5 Paso 5: Reconocimiento del ingreso**

Una entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio). El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha.

Para obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá un ingreso de actividades ordinarias seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño.

### **2.3 Marco conceptual**

Las siguientes definiciones están relacionadas al contenido de la normativa NIIF 15 y al manejo de ingresos y costos relacionados:

#### **2.3.1 Obligación de desempeño**

Representa el compromiso de entregar un bien o servicio o conjunto de bienes y servicios a un determinado cliente. Todas las obligaciones de desempeño deben contabilizarse por separado.

#### **2.3.2 Activo del contrato**

Representa el derecho que tiene una entidad al pago por la transferencia de bienes o servicios al cliente, cuando tal derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo, tal como lo es el desempeño futuro de la empresa.

#### **2.3.3 Costos del contrato**

Son los costos relacionados a los ingresos ordinarios. Generalmente, son materiales, mano de obra y otros costos necesarios para dar cumplimiento a las obligaciones de desempeño establecidas.

#### **2.3.4 Pasivo del contrato**

Es la obligación que tiene una empresa de transferir al cliente los bienes y servicios acordados en un contrato, por lo cual, ha recibido una contraprestación o importe en efectivo o algún otro activo similar.

#### **2.3.5 Presupuesto por obra**

Es una proforma que presenta los costos a incurrir por concepto de materiales, aplicación de mano de obra y otros costos en la realización de un servicio o entrega de una obra, para lo cual, es importante en la determinación de la utilidad o ganancia.

#### **2.3.6 Precio de la transacción**

Es la contraprestación a la cual una entidad tiene derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con un determinado cliente, excluyendo valores recaudados en nombre de terceros, tales como el IVA y otros.

#### **2.3.7 Precio de venta independiente**

Representa el precio que una entidad asigna a cada uno de los bienes y/o servicios que ofrece de forma separada. Significa la distribución del precio de la transacción de cada obligación de desempeño existente.

#### **2.3.8 Ingresos**

Son fuentes de recursos obtenidos por una entidad producto de la entrega de un bien o servicio. Para efectos financieros, se consideran ingresos ordinarios y otros ingresos, mientras que para efectos tributarios, son ingresos gravados e ingresos exentos.

#### **2.3.9 Descuento**

También conocido simplemente como descuento en ventas, es un tipo de descuento aplicado al valor bruto de ventas y por consiguiente poder deducir un porcentaje de acuerdo a las cláusulas

estipuladas en un contrato o acuerdo entre comprador y vendedor. Para ello, se aplica la respectiva nota de crédito (N/C).

### **2.3.10 Gastos**

Son salidas de recursos que generalmente están relacionadas al giro normal del negocio. Para efectos financieros, se encuentran divididos en gastos administrativos, gastos de venta y gastos financieros. Sin embargo, atendiendo al criterio tributario, se los clasifica en gastos deducibles y gastos no deducibles.

## **2.4 Marco legal**

### **2.4.1 NIC 11 Contratos de Construcción**

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

Según NIC 11 Contratos de Construcción (2015) detalla lo siguiente:

11 Los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:

- (a) el importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato.
- (b) las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos.
  - (i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias.
  - (ii) sean susceptibles de medición fiable.

12 Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo:

(a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos de actividades ordinarias del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;

(b) el importe de ingresos de actividades ordinarias acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;

(c) la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o

(d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos de actividades ordinarias del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

13 Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. (p.6)

#### **2.4.1.2 Costos del contrato**

Según NIC 11 Contratos de Construcción (2015) detalla lo siguiente:

16 Los costos del contrato deben comprender:

(a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;

(b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y

(c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

17 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, incluyendo los costos esperados de las garantías; y
- (h) reclamaciones de terceros.

Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, planta y equipo, una vez acabado el contrato.

18 Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

- (a) seguros;
- (b) costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
- (c) costos indirectos de construcción.

Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. (p.8)

#### **2.4.1.3 Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato**

Según NIC 11 Contratos de Construcción (2015) detalla lo siguiente:

22 Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36.

23 En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

(a) los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad;

(b) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;

(c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, al final del periodo sobre el que se informa, pueden ser medidos con fiabilidad; y

(d) los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

24 En el caso de un contrato de margen sobre el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

(a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y

(b) los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

25 El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil



sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

26 Bajo el método del porcentaje de realización, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto inmediatamente. (p.9)

Según lo establecido en normativa NIC 11 Contratos de Construcción, los ingresos ordinarios y costos relacionados deben reconocerse en el Estado de Resultado Integral evaluando el grado de avance o porcentaje de terminación de una determinada obra. Sin embargo, la referida NIC 11 ya fue derogada y sus bases de aplicación están dentro de la nueva normativa que trata acerca de los ingresos denominada NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

## **2.4.2 NIC 18 Ingresos ordinarios**

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

Según NIC 18 Ingresos ordinarios (2015) detalla lo siguiente:

9 La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.

10 El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

11 En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso de actividades ordinarias se mide por la cantidad de efectivo o

equivalentes al efectivo, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar.

Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

- (a) o bien la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta; o
- (b) o bien la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos. (p.7)

#### **2.4.2.2      *Prestación de servicios***

Según NIC 18 Ingresos ordinarios (2015) detalla lo siguiente:

20 Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.\*

21 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

22 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 importe del ingreso originalmente reconocido.

23 Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

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

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones 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.

24 El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

(a) a inspección de los trabajos ejecutados;

(b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o

(c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

25 A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos de actividades ordinarias se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de realización en cada momento.

Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

26 Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

27 Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos 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.

28 Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. (p.10 – 11)

De acuerdo con lo que establece la NIC 18 Ingresos ordinarios, los ingresos procedentes de la prestación de servicios, en donde figura, la ejecución de una obra, deben ser reconocidos conforme al grado de terminación de la prestación final del período sobre el que se informa. Esto contrasta claramente con lo que señala la NIC 11, en donde se detalla el tratamiento específico en el caso de contratos de construcción, donde los costos relacionados deben reconocerse al igual que los ingresos, tomando en consideración el avance de obra.

### **2.4.3 NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes**

#### ***2.4.3.1 Identificación del contrato***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) detalla lo siguiente:

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

(a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio.

10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad.

Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar sí y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles. (p.2)

#### **2.4.3.2 Identificación de las obligaciones de desempeño**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) describe lo siguiente:

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).

23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:

(a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y

(b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente. (p.4)

#### **2.4.3.3      *Compromisos en contratos con clientes***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) detalla lo siguiente:

24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.

25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño. (p.5)

#### **2.4.3.4 Satisfacción de las obligaciones de desempeño**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) determina lo siguiente:

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. (p.6)

#### **2.4.3.5 Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) describe lo siguiente:

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);



- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37). (p. 7)

#### **2.4.3.6 Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) detalla lo siguiente:

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por

ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente. (p.7)

#### ***2.4.3.7 Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) determina lo siguiente:

39 Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).

40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

#### ***2.4.3.8 Métodos para medir el progreso***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) describe lo siguiente:

41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los

métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.

42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.

43 A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

#### **2.4.3.9      *Medidas razonables del progreso***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) detalla lo siguiente:

44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.

45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño. (p.8)

#### **2.4.3.10 Medición**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) determina lo siguiente:

46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño.

#### **2.4.3.11 Determinación del precio de la transacción**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) detalla lo siguiente:

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);
- (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);
- (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);
- (d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69); e
- (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará. (p.9)

#### ***2.4.3.12 Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) describe lo siguiente:

73 El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente, de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).

75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables. (p.12 – 13)

#### ***2.4.3.13 Cambios en el precio de la transacción***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) determina lo siguiente:

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que

modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importes asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable. (p.15)

#### ***2.4.3.14 Costos de cumplir un contrato***

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) detalla lo siguiente:

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos.

96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.

97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

(a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);

(b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

(c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);

(d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y

(e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

(a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);

(b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;

(c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y

(d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas). (p.15 – 16)

#### **2.4.3.15 Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) determina lo siguiente:

114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de Operación. (p.18)

#### **2.4.3.16 Obligaciones de desempeño**

Según NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2019) describe lo siguiente:

119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

(a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;



- (b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);
- (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);
- (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas. (p.19)

De acuerdo con lo que establece la NIIF 15, se deben reconocer las obligaciones de desempeño de forma separada en el Estado de Resultado Integral, tanto ingresos como costos relacionados deben ser descompuestos o desagregados para una mejor presentación de la información financiera.

Además, se recalca que el reconocimiento de los ingresos se da de acuerdo con el grado de cumplimiento o satisfacción de la obligación de desempeño como lo determinaba la ya derogada normativa NIC 11 Contratos de construcción.

#### **2.4.4 Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)**

Según la Ley de Régimen Tributario Interno (2018) señala lo siguiente:

**Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción.-** Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes.

Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligadas, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.

Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículo.(p.37 – 38)

De acuerdo con lo que establece el citado artículo, es importante evaluar correctamente el reconocimiento de los ingresos provenientes de construcción, ya que si bien, se aplican las normas contables, específicamente la normativa actual NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, una mala aplicación, podría surtir efectos en el pago del impuesto a la renta, determinando pago indebidos o, en su caso, pagos en exceso.

#### **2.4.5 Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (RALORTI)**

Según el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (2018) determina lo siguiente:

**Art. 163.-** Contratos de construcción.- En los precios unitarios que se establezcan para los contratos de construcción de obras públicas o privadas, no se incluirá el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que afecte a los bienes incorporados en tales precios unitarios, pero el constructor en la factura, en los casos que corresponda, aplicará el IVA sobre el valor total de la misma y en su declaración, utilizará como crédito tributario el impuesto pagado en la adquisición de los bienes incorporados a la obra. Los agentes de retención contratantes efectuarán la retención que corresponde a cada factura, de conformidad con los porcentajes establecidos en la resolución que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas.

Los contratos de construcción celebrados con instituciones del Estado y empresas públicas con ingresos exentos de Impuesto a la Renta (IR), están gravados con tarifa 0% de IVA de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Para el crédito tributario no recuperado dentro del plazo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se podrá aplicar lo previsto en el último inciso del Art. 66 de la citada Ley. (p.118)

Según lo que establece el mencionado artículo, los precios unitarios establecidos en los contratos de construcción celebrados con entidades públicas o privadas, no llevarán incluido el IVA, que pueda afectar a los bienes incorporados en dichos precio.

## **CAPÍTULO III**

### **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **3.1 Metodología**

La metodología representa un conjunto de técnicas que se aplican de manera ordenada y sistemática en la realización de un estudio. Ésta puede ser aplicada mediante el uso de la investigación científica, la cual, consiste en una serie de etapas que busca entender, verificar, corregir y aplicar el conocimiento, por medio de la aplicación del método científico, procurando tener información importante y fidedigna.

La investigación científica consta de dos partes, la investigación como parte del proceso, la cual, indica cómo realizar una investigación dado un problema, es decir, qué pasos se deben seguir para lograr la aplicación de las etapas del método científico a una determinada investigación, y también la investigación sistemática, que genera procedimientos, presenta resultados y debe llegar a conclusiones.

De acuerdo a lo anterior, Rodríguez Moguel (2011) indica: “los trabajos de investigación deberán tener una misión social en la profesión, es decir apoyarla y hacerla crecer. Entre mejor se entienda el papel social y su función, estará mejor preparado el profesional para conducir o dirigir investigaciones” (p.120)

En este proyecto de investigación, la metodología empleada permitió plantear los procedimientos para el análisis de la problemática encontrada, mediante el estudio y aplicación de los instrumentos de investigación, con el objetivo de poder plantear una solución y determinar los resultados correspondientes.

#### **3.2 Tipo de investigación**

Cuando se va a resolver un problema en forma científica o mediante el método de investigación científica, es conveniente tener conocimiento de los tipos de investigación que se pueden aplicar. Este conocimiento hace posible evitar equivocaciones en la elección del método adecuado para un procedimiento específico. Es importante recalcar que los tipos de investigación no se

presentan puros, generalmente se combinan entre sí y obedecen sistemáticamente a la aplicación de la investigación.

Existen diversas clasificaciones de los tipos de investigación, sin embargo, solo se aplicaron aquellos que permitieron ir directamente al análisis del problema. Para tal efecto, se utilizaron aquellos tipos de investigación que sirvieron para la obtención de información, tales como, la investigación documental y la investigación de campo.

### **3.2.1 Investigación de campo**

La investigación de campo está relacionada con la recopilación de datos o información de fuentes primarias para un propósito específico. Es un método cualitativo de recolección de datos, encaminado a la comprensión y observación. Permite la recolección de fuentes originales, lo que proporciona un control más alto sobre la naturaleza y cantidad de datos y resulta en un mejor conocimiento para usar en la toma de decisiones.

Tal y como indica, Rivero (2010) menciona: “Requiere ir al contexto específico del fenómeno para recabar los datos. Los datos son llamados primarios, porque se recaban directamente de los informantes. Generalmente se obtienen datos por medio de entrevistas, aplicación de cuestionarios, encuestas y observaciones” (p.110)

Por medio de la investigación de campo, fue posible la realización de entrevistas al personal clave en Comercial Alyeri S.A, el Administrador, Contador, y Asistente Contable, con el propósito de obtener toda la información relacionada sobre los contratos de construcción, los costos de cada obra, el tratamiento contable de los ingresos y costos relacionados, aspectos de control interno, financiero y tributario, y el uso de la información financiera en la toma de decisiones.

### **3.2.2 Investigación documental**

La investigación documental representó uno de los principales tipos de investigación y el más popular, ya que se basa en el uso de fuentes de información. Además, es una técnica de corte cualitativa que suele asociarse con la investigación histórica.

La fuente de información, como su nombre lo indica, es la documental de diversos tipos. Pimienta Prieto (2012) menciona “Las fuentes pueden ser: bibliográfica, hemerográfica, archivística, la primera se refiere a la consulta de libros, la segunda a artículos, revistas, periódicos, la tercera se refiere a los documentos que se encuentran en los archivos: cartas, oficios, leyes, circulares, expedientes, etcétera” (p.130)

La investigación documental permitió realizar un análisis de los estados financieros para posteriormente evaluar el análisis de aplicación de la normativa NIIF 15 a los ingresos y costos relacionados presentados en el Estado de Resultado Integral. Adicionalmente, se empleó el uso del “Modelo de los 5 pasos” en una factura modelo con el propósito de demostrar, previo análisis de cada paso, el reconocimiento adecuado de las obligaciones de desempeño y así poder aplicar de manera general dichos pasos a los ingresos globales de la entidad.

### **3.3 Enfoque**

El enfoque de investigación es un proceso sistemático, disciplinado y controlado relacionado con el método de investigación científico que lleva consigo el desarrollo de dos métodos, el método inductivo y el método deductivo. Existen dos tipos de enfoque: cualitativo y cuantitativo. Hernández Sampieri (2014) menciona: “Ambos enfoques emplean procesos cuidadosos, metódicos y empíricos en su esfuerzo para generar conocimiento, por lo que la definición previa de investigación se aplica a los dos por igual” (p.37)

Generalmente, el enfoque cuantitativo usa recolección de datos para probar una hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico para de alguna manera establecer patrones de comportamiento y probar teorías, mientras que el enfoque cualitativo, tiene como objetivo simplemente la descripción de las cualidades de un fenómeno. Busca un concepto o idea que pueda abarcar una parte de la realidad.

Por consiguiente, el enfoque de este proyecto de investigación es de corte cualitativo y no cuantitativo, ya que no se busca probar una hipótesis, sino demostrar la problemática existente a través del análisis. Dicho enfoque permitió evaluar los datos e información proporcionada por Comercial Alyeri S.A. y también el estudio de los hallazgos encontrados que difieren de los criterios establecidos en la normativa NIIF 15.

### **3.4 Técnicas de investigación**

Las técnicas de investigación son en métodos especiales o particulares que se aplican en cada etapa de la investigación científica, cuantitativa o cualitativa, variando en su naturaleza de acuerdo al enfoque. Ñaupas Paitán (2014) refiere: “Pueden definirse también como un conjunto de normas que regulan el proceso de investigación, en cada etapa, desde el principio hasta el fin. Son parte del método científico” (p.112)

Existen diversas técnicas de investigación, tales como, la técnica conceptual, la técnica descriptiva y la técnica cuantitativa. Para los propósitos de este proyecto, se tomó en consideración la realización de entrevistas y el análisis documental, las mismas que forman parte de las técnicas descriptivas.

#### **3.4.1 Entrevista**

La entrevista, desde el punto de vista del método, es una forma específica de interacción social que tiene por objeto recolectar datos para una investigación. El investigador formula preguntas a las personas capaces de aportarle datos de interés, estableciendo un diálogo peculiar, asimétrico, donde una de las partes busca recoger información y la otra es la fuente de esa información.

Por ello, Sabino (2010) expresa: “La ventaja esencial de la entrevista reside en que son los mismos actores sociales quienes proporcionan los datos relativos a sus conductas, opiniones, deseos, actitudes y expectativas, cosa que por su misma naturaleza es casi imposible de observar desde fuera” (p.130).

De todo el personal vinculado al área contable y administrativa, la entrevista fue realizada al Administrador, Contador y Asistente Contable, mediante el uso y aplicación de un cuestionario de 10 preguntas como parte de instrumento de investigación. Esto, con el objetivo de obtener información sobre el manejo contable de los ingresos y costos relacionados y conocer los diversos criterios sobre la importancia de la aplicación de los aspectos principales enmarcados en la normativa NIIF 15.

### **3.4.2 Análisis documental**

La investigación documental es una técnica que consiste en la selección y recopilación de información por medio de la observación de documentos y materiales bibliográficos, de bibliotecas, hemerotecas, centros de documentación.

Ávila (2010) menciona: “Permite obtener documentos nuevos en los que es posible describir, explicar, analizar, comparar, criticar entre otras actividades intelectuales, un tema o asunto mediante el análisis de fuentes de información” (p.63)

Por medio del análisis de documentos y demás reportería, se pudo verificar los registros y movimientos de las cuentas auxiliares de ingresos y costos y sus respectivos saldos en los estados financieros, permitiendo un análisis de los mismos de acuerdo con la aplicabilidad de la normativa NIIF 15.

### **3.5 Población**

La población representa el universo en las investigaciones naturales, o también el conjunto de objetos, hechos, eventos que se pretenden estudiar con las variadas técnicas que se desean emplear. Ñaupas Paitán (2014) define: “En las ciencias sociales, la población es el conjunto de individuos o personas o instituciones que son motivo de investigación” (p.145).

La población seleccionada para la investigación y aplicación de una de las técnicas de investigación corresponde a 5 profesionales que laboran en el área contable y administrativa, quienes aportan información valiosa respecto de la problemática encontrada.

**Tabla 2** Población de la investigación

<b>CARGO</b>	<b>Nº DE EMPLEADOS</b>
<b>Gerente General</b>	1
<b>Administrador</b>	1
<b>Contador</b>	1
<b>Asistente contable</b>	1
<b>Secretaria</b>	1

Fuente: Comercial Alyeri S.A.

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### **3.6 Muestra**

La muestra es el subconjunto, o parte del universo o población, seleccionado por métodos diversos, pero siempre teniendo en cuenta la representatividad del universo. Al respecto, Ñaupás Paitán (2014) indica: “Una muestra es representativa si reúne las características de los individuos del universo” (p.146).

Existen tres problemas con respecto a la muestra, los procedimientos para determinar el tamaño de la muestra, procedimientos para determinar la representatividad de la muestra, y procedimientos para determinar el error de la muestra. En la presente investigación, la muestra elegida o aquellos profesionales claves quienes aportan información valiosa son, el Administrador, el Contador y el Asistente Contable.



### 3.7 Resultados de la técnica de entrevista

Como parte del proceso de obtención de información y ejecución de uno de los instrumentos de investigación, se procedió a realizar las entrevistas a cada uno de los profesionales seleccionados como muestra. Los resultados fueron los siguientes:

#### 3.7.1 Entrevista al Administrador

**Tabla 3** Datos de entrevista al Administrador

<b>Objetivo Específico:</b>	Evaluar la aplicación de los criterios básicos establecidos en la normativa financiera NIIF 15
<b>Perfil del entrevistado:</b>	Administrador
<b>Entrevistado:</b>	Ing. Com. Wilfrido Pérez Vanegas
<b>Entrevistador:</b>	Sr. José Rueda Ch.
<b>Fecha de Ejecución:</b>	17/08/2019

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

#### 1. ¿Qué cláusulas importantes se establecen en los contratos de construcción celebrados con cada cliente?

Una de las cláusulas más importantes es la forma de pago, ya que ésta generalmente incluye el otorgamiento de un anticipo que es del 60%, e incluso puede ser menor, dependiendo de la negociación que se realice con cada cliente. Además, otro factor es el tiempo de la obra, el cual, va acorde con el tamaño de la misma, y la imposición de una multa económica o pecuniaria en caso de no cumplir con el plazo pactado.

#### 2. ¿Cómo determinan el costo de cada trabajo realizado?

Para la determinación del costo unitario de cada obra se toma en consideración los elementos principales del costo, tales como materiales y mano de obra, y otros costos, y se realiza un estudio de la obra a realizar, el tamaño (en metros cuadrados) y el tiempo que conlleva realizarla para posteriormente fijar el precio.

### **3. En cuanto a los elementos del costo, ¿qué contienen las órdenes de trabajo?**

Como elementos del costo, las órdenes contienen rubros como materiales, herramientas, los costos de mano de obra y sus beneficios sociales, costos indirectos, dirección técnica, servicios de logística, depreciaciones generadas por el uso de hidrolavadoras, amoladoras, destroncadoras, etc., y otros costos propios de cada obra.

### **4. ¿De qué forma se establece la modalidad de pago al inicio de cada trabajo?**

La modalidad de pago incluye un anticipo que generalmente es del 60% o menos. El costo unitario se determina tomando en consideración materiales, herramientas, mano de obra, uso de equipos, costos indirectos, entre otros, para luego determinar la utilidad y precio correspondiente, dependiendo de los metros cuadrados que tenga el tamaño de cada obra a realizar.

### **5. ¿Existe un control interno adecuado sobre cada elemento del costo?**

Únicamente se lleva un estricto control sobre el uso y disposición de los materiales utilizados en cada obra, además de los precios y cantidades de cada material. En lo que respecta a mano de obra, existe un supervisor encargado de controlar el trabajo y también hay un control por parte de los encargados que dirigen a los maestros de las obras.

### **6. ¿Existe una separación de los bienes y servicios (obligaciones de desempeño) entregados al cliente en cada factura?**

Actualmente no hay separación de cada componente, simplemente se factura la realización de la obra como tal, a pesar de que la normativa NIIF 15 indica la separación de cada componente, es decir, la presentación de materiales, mano de obra y otros en cada factura. Adicionalmente, la mayoría de proveedores requiere cada componente por separado en las facturas.

### **7. ¿Se lleva a cabo la realización de un presupuesto para cada trabajo realizado?**

Normalmente, se presenta una proforma o presupuesto que detalla el trabajo que se va a realizar por metro cuadrado (m<sup>2</sup>) y el precio por cada metro en mención. Además, se detalla el

procedimiento de trabajo que requiere la realización de cada obra y las condiciones de pago que contiene un anticipo y el saldo contra entrega de obra.

#### **8. ¿En base a qué parámetro de establece la utilidad para trabajo realizado?**

Para poder establecer la utilidad, se hace un estudio de los costos incurridos y sobre la bases de parámetros administrativos y decisiones de fijación de precios, se determina un remanente considerado como utilidad. Para ello, es necesario hacer un análisis de cada elemento del costo para fijar correctamente el precio final de cada trabajo realizado.

#### **9. ¿De qué manera se da la fijación de precios de cada trabajo pactado en los contratos?**

Cada contrato establece como cláusula la realización del trabajo bajo el sistema de precio unitario fijo. Dicho precio es fijado de acuerdo con la descripción respectiva de la obra a realizar y la cantidad de metros cuadrados que requiere la aplicación de materiales, herramientas, mano de obra y otros.

#### **10. ¿El trabajo realizado a cada cliente incluye una garantía en caso de problemas futuros?**

Para cada trabajo se tienen dos tipos de garantía, garantía intrínseca que es aquella que más se utiliza y también la garantía real, que comprende un plazo de 3 o 5 años, dependiendo. Se tiene un fondo de garantía que permite cubrir un 5% del monto total por contrato y está conformado por las retenciones de cada planilla de avance de obra.

##### **3.7.1.1 *Análisis de la entrevista al Administrador***

En la entrevista efectuada al Administrador, manifestó que de las cláusulas que contiene cada contrato, la más importante es aquella relacionada al cobro de un anticipo inicial para dar inicio a la obra. Este anticipo normalmente es facturado y saldo restante se lo cobra luego de concluida la obra. Otro de los factores importantes es el lapso que dura cada obra y el tamaño en metros cuadrados (m<sup>2</sup>), ya que de esto depende la fijación de precio de la misma. Además, indicó que

para la determinación del costo unitario, se toma en consideración ciertos elementos, tales como: materiales, herramientas, mano de obra y beneficios sociales, costos indirectos, costos por dirección técnica y servicios de logística, entre otros.

Respecto del control interno sobre cada elemento del costo, indicó que únicamente se lleva un control estricto sobre el uso y empleo de los materiales utilizados en cada obra, los precios de los mismos y cantidades correspondientes. En cuanto a mano de obra, a parte del control de costos por ese rubro y los beneficios sociales, existe un supervisor encargado de controlar las labores de cada obrero y también hay un control por parte de los encargados de dirigir a los maestros de las obras.

En cuanto a los requerimientos que establece la normativa NIIF 15, mencionó que actualmente no se emite la factura a los clientes con los bienes y servicios por separado, es decir, la presentación de materiales, mano de obra y otros. Cabe recalcar, que la mayoría de clientes están solicitando que ya las facturas contengan de manera desglosada los bienes y servicios que entregar el comprador al vendedor.

Finalmente, destacó que como procedimiento de control y trabajo, se realiza una proforma inicial para cada cliente con todos los elementos del costo y su respectivo costo unitario, de tal forma, que permite hacer un análisis para la fijación del precio de la obra. Esta empresa trabaja bajo el sistema de precio unitario fijo, el cual, sirve para la determinación del costo total por metros cuadrados (m<sup>2</sup>), como se mencionó anteriormente.

### 3.7.2 Entrevista al Contador

**Tabla 4** Datos de entrevista al Contador

<b>Objetivo Específico:</b>	Evaluar la aplicación de los criterios básicos establecidos en la normativa financiera NIIF 15
<b>Perfil del entrevistado:</b>	Contador
<b>Entrevistado:</b>	CPA. Marlon Yugcha Zambrano
<b>Entrevistador:</b>	Sr. José Rueda Ch.
<b>Fecha de Ejecución:</b>	17/08/2019

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

**1. ¿Cómo se reconocen los ingresos y costos relacionados en la realización de cada obra?**

Inicialmente, por cada anticipo se reconoce una factura y también se registran los costos relacionados a cada orden de trabajo de acuerdo con el avance de obra. Al final del año existen trabajos que todavía no han sido concluidos y que los clientes piden que se elabore la respectiva factura, por lo cual, se registran como ingresos diferidos, ocasionando diferencias entre ventas SRI vs ventas financieras.

**2. ¿De qué forma se registran los anticipos entregados al inicio de obra y pactados en cada contrato?**

Se registran los anticipos por medio de factura y también dependiendo del porcentaje (%) de anticipo que se otorgue a cada cliente en los contratos. De esta manera, todo anticipo otorgado es debidamente facturado. Con ello, se empieza la realización de la obra, permitiendo costear inicialmente los rubros de materiales principalmente y el saldo se recibe al concluir la obra.

**3. ¿Los anticipos entregados pertenecen contablemente a anticipos de corto o largo plazo?**

Los anticipos pertenecen a ingresos diferidos de corto plazo, puesto que provienen de obras que tiene plazo de duración de menos de un año, por lo cual, se espera que sean terminadas dentro del período corriente, sin importar que éste cubra parte del período de obra y parte del período siguiente.

**4. ¿Se toma en consideración el porcentaje de realización o grado de avance de obra para el adecuado reconocimiento de ingresos y costos?**

Normalmente, se registra un anticipo el cual es amortizado en cada planilla de avance de obra. El saldo restante se recibe contra entrega de obra. De tal forma, que sí se aplican los criterios básicos de reconocimiento de ingresos y costos establecidos en la normativa derogada NIC 11

Contratos de Construcción. Sin embargo, no hay una separación de bienes y servicios en las facturas conforme lo requiere la NIIF 15.

**5. ¿Qué incidencia tiene el reconocimiento de ingresos y costos en la parte tributaria tomando en consideración el grado de avance de obra?**

Las empresas de esta rama están expuestas constantemente a recibir notificaciones del SRI, ya que por medio del cruce de información entre el ATS (Anexo Transaccional Simplificado) y los estados financieros (Estado de Resultado Integral) surgen diferencias. Es decir, las facturas de ventas no guardan relación con los costos y gastos asociados.

**6. ¿Existe una aplicación de los principios básicos de las normas ya derogadas NIC 11/NIC18 y contenidas en la actual normativa NIIF 15?**

De acuerdo al principio contable de realización se puede registrar la información financiera adecuadamente, pero existe el problema de que otras empresas (clientes) requieren ya que las facturas contengan de forma separada los bienes y servicios objetos del contrato u obligaciones de desempeño a satisfacer.

**7. ¿Considera necesaria la aplicación de la metodología de la NIIF 15, de tal forma, que sirva para un análisis más acertado de la información financiera?**

Es importante aplicar dicha metodología ya que permitiría al contador enfocarse no solamente en la parte tributaria sino también en los aspectos financieros que involucra la generación de información financiera. Al separar los componentes en cada factura, se pueden visualizar los bienes y servicios que se ofrecen.

**8. ¿Qué impacto generaría la descomposición de ingresos y costos relacionados (obligaciones de desempeño) en la parte financiera?**

La separación de ingresos provenientes de la venta de bienes y/o servicios conjuntamente con sus costos relacionados generaría una variación a nivel de indicadores financieros de rentabilidad

principalmente, lo que ocasionaría toma de decisiones contrarias e inadecuadas, o en algunos casos, decisiones beneficiosas para la empresa.

**9. ¿Qué impacto generaría la descomposición de ingresos y costos relacionados (obligaciones de desempeño) en la parte tributaria?**

Al el momento de separar los bienes y servicios en las facturas, producto de cada trabajo realizado, trae como principal efecto, que los porcentajes de retención, tanto de IR como de IVA que debe retener un Contribuyente Especial al contratista se efectuarían de forma separada, 1% por compra de materiales y 30% de IVA, 2% por mano de obra y 70% de IVA, y así sucesivamente por cada rubro.

**10. ¿Qué ventajas traería para los usuarios financieros la aplicación de la NIIF 15 sobre el Estado de Resultado Integral?**

Traería como principal ventaja la presentación de dicho estado financiero de forma más razonable y que cada rubro oculto en las ventas se pueda determinar. Con ello, se puede hacer un mejor análisis de la utilidad. Sin embargo, no existe mucho interés para las empresas en aplicar la normativa porque al segregar los elementos, los usuarios pueden determinar el nivel de utilidad que está obteniendo la compañía, y por ende, competir con mejores precios.

**3.7.2.1 *Análisis de la entrevista al Contador***

Durante la entrevista realizada al Contador, explicó brevemente cómo es el procedimiento para el reconocimiento de los ingresos y costos de la obra, ya que para tal efecto, se cobra un anticipo mediante factura y posteriormente se amortiza de acuerdo con el grado de avance de la obra, permitiendo reconocer ingresos y costos respectivamente. Al final del año, existen obras que quedan inconclusas, por lo cual, se emite una factura y dichos ingresos se registran como diferidos.

En cuanto al grado de avance de obra, que es un criterio para el reconocimiento de los ingresos y costos relacionados establecido en la normativa derogada NIC 11 Contratos de Construcción y que se mantiene en la actual normativa NIIF 15, mencionó que la mayoría de empresas están a la

expectativa de recibir notificaciones del Servicio de Rentas Internas (SRI), ya que al realizar los cruces de información de las ventas reportadas en el Anexo Transaccional Simplificado (ATS) y las ventas del Estado de Resultado Integral surgen diferencias.

Ahondó en el hecho de que la mayoría de empresas están requiriendo actualmente que las facturas emitidas contengan por separado los materiales, mano de obra y otros elementos. Sin embargo, no hay un mayor interés de presentar las facturas de esa forma, ya que, no solamente ocasionaría efectos en la parte financiera y tributaria, sino también en que los clientes podrían, mediante análisis, hacer un alcance de los cálculos de la utilidad que obtiene el contratista y competir con mejores precio en el mercado.

Si bien, la separación de los bienes y servicios podría generar un impacto a nivel de indicadores financieros de rentabilidad, también genera afectación en la parte tributaria, ya que normalmente se retiene un 2% de IR y 70% de IVA. Con dicha separación, se haría una retención por separado para materiales, mano de obra, y otros costos que se presenten y además la respectiva retención sobre el IVA generado.

La ventaja en la aplicación de la nueva normativa es la presentación del Estado de Resultado Integral de forma más razonable y que cada rubro oculto en las ventas se pueda visualizar y analizar. Con ello, se puede hacer un mejor análisis de la utilidad y tomar decisiones adecuadas y acertadas a nivel de gestión administrativa.

### 3.7.3 Entrevista al Asistente Contable

**Tabla 5** Datos de entrevista a la asistente contable

<b>Objetivo Específico:</b>	Evaluar la aplicación de los criterios básicos establecidos en la normativa financiera NIIF 15
<b>Perfil del entrevistado:</b>	Asistente Contable
<b>Entrevistado:</b>	Ing. Com. Martha Quimís Ponce
<b>Entrevistador:</b>	Sr. José Rueda Ch.
<b>Fecha de Ejecución:</b>	17/08/2019

Elaborado por: Rueda, J. (2019)



### **1 ¿Cómo manejan el control interno de los inventarios?**

Normalmente, los materiales de construcción se registran directamente en el costo en el momento de su uso en cada obra. Existen materiales que son comprados localmente, así como también importaciones. En el costo de ventas, éstos son registrados por separado en los rubros de compras netas locales de bienes e importaciones de bienes.

### **2 ¿Qué se registra como costo de mano de obra y beneficios sociales?**

Los costos de mano de obra registrados en contabilidad incluyen no solamente el pago de salarios a los obreros, sino también el pago de los correspondientes beneficios sociales y los aportes de ley al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS). Adicionalmente, se tiene provisionado las obligaciones de jubilación patronal y desahucio como manda la Ley y normativa financiera NIC 19 Beneficios a Empleados.

### **3 ¿Qué rubros se consideran dentro de los costos indirectos de fabricación?**

Dentro de los costos indirectos de fábrica se tienen elementos como servicios de logística, las depreciaciones de los equipos utilizados en las obras, mantenimiento y reparaciones, pago de impuestos y otros costos relacionados con las obras de construcción. Cada rubro, junto con los materiales y la mano de obra, van alimentando el costo final de cada obra.

### **4 ¿De qué forma se registra un anticipo considerando el plazo de una obra?**

Un anticipo de clientes se utiliza inicialmente cuando el cliente paga un porcentaje para inicio a la ejecución de la obra. Luego, el anticipo es amortizado, es decir, se registra anticipo como cuenta deudora y se reconoce el ingreso de acuerdo con el grado de avance que lleve la obra y así sucesivamente. El saldo restante, se cobra cuando la obra haya concluido. Sin embargo, hay obras que se ejecutan en período distintos que dan origen a ingresos diferidos.

**5 ¿Considera necesaria una evaluación constante de los anticipos en el pasivo de la entidad?**

Los anticipos deben ser objeto de un estricto control, ya que para efectos financieros, éstos pueden ocasionar una imagen no razonable sobre la presentación del estado financiero. Es necesario analizar si el anticipo corresponde a un período de menos de un año o a uno de largo plazo, para no sobrevalorar la cuenta de anticipos, ya que aumenta el pasivo constantemente.

**6 ¿Cómo factura la empresa la realización de una determinada obra?**

Generalmente, la mayoría de obras corresponden a trabajos de impermeabilización, que requieren el uso de materiales, mano y costos indirectos. Pero al momento de emitir la factura, solo se detalla la descripción del servicio de impermeabilización gravado con IVA respectivamente. No se detalla por separado los bienes y servicios como lo requieren los clientes.

**7 ¿Qué impacto traería consigo la separación de bienes y servicios en la factura?**

La separación de los bienes, es decir, de los materiales utilizados y servicio (mano de obra) implicaría que el contratante nos haría retenciones por separado, que sería básicamente del 1% por materiales de construcción, el 2% por mano de obra, y otros aplicables. Ésto, sin considerar los porcentajes de retención de IVA. Dichas retenciones se presentan de forma separada en el formulario 103 de Declaración de retenciones en la fuente.

**8 ¿Por qué los clientes o empresas contratantes requieren desglosado los componentes en las facturas?**

Las empresas requieren que los componentes se presenten por separado no solo porque es un requerimiento de la normativa sino también para efectos de análisis. Con la factura ya desglosada, se puede determinar directamente los rubros utilizados y el costo de cada uno de ellos. Además, dicha presentación permite al cliente hacer las retenciones por separado y llevar un mejor control contable y tributario.

## **9 ¿Cómo se presentaría el Estado de Resultado Integral con la separación de los componentes?**

El Estado de Resultado Integral reflejaría los componentes por separado, así mismo, los costos relacionados a los ingresos se presentarían de manera desglosada. Esto permitiría hacer un análisis distinto en cuanto a la variación de las razones financieras involucradas, que tienen que ver directamente con la rentabilidad de la empresa.

## **10 ¿Qué beneficio daría a los usuarios externos la aplicación de la normativa NIIF 15?**

La aplicación de la normativa NIIF 15 permitiría presentar adecuada y razonablemente el Estado de Resultado Integral, con las obligaciones de desempeño por separado. Cabe indicar, que los criterios que establecía la normativa anterior sobre la aplicación del criterio de grado de avance de obra para el reconocimiento de los ingresos se mantiene en la nueva normativa, sin embargo, es necesario aplicarla en todos los aspectos posibles.

### ***3.7.3.1 Análisis de la entrevista al Asistente Contable***

En la entrevista efectuada a la asistente contable, mencionó con respecto a los movimientos en cuenta de los materiales, que éstos son registrados directamente en el costo en momento en que incurren o utilizan para cada avance de las obras. Los materiales no solamente son adquiridos localmente sino también son importados desde el exterior, por ello, son registrados en dos cuentas distintas: compra de bienes e importaciones. Por otra parte, refiere que el costo de la mano de obra está compuesto por el salario de los obreros y sus correspondientes beneficios sociales. A parte de otras obligaciones como son la jubilación patronal y el desahucio.

En cuanto a costos indirectos de fabricación, se incurre en gastos derivados de servicios de logística, depreciaciones de las máquinas y equipos utilizados en la construcción, mantenimiento y reparaciones, entre otros. Cada rubro, junto con los materiales y la mano de obra, van alimentando el costo final de cada obra. Con respecto a la cuenta anticipo de clientes, ésta es utilizada cuando un anticipo al inicio de la obra, el cual, es amortizado conforme al grado de avance o terminación de la obra.

Indicó que los anticipos deben tener un estricto control en su manejo, ya que para efectos financieros, éstos pueden ocasionar una imagen no razonable sobre la presentación del estado de situación financiera. Por ello, mencionó que es importante analizar si el anticipo corresponde a un período de menos de un año o a uno de largo plazo, para no sobrevalorar la cuenta de anticipos, ya que aumenta el pasivo constantemente.

En cuanto a la aplicación de los requerimientos de la nueva normativa NIIF explicó que la separación de los bienes, es decir, de los materiales utilizados y servicio (mano de obra) implicaría que los Contribuyentes Especiales les harían retenciones por separado, que serían del 1% por materiales de construcción y el 2% mano de obra, entre otros, sin considerar los porcentajes de retención del IVA. Dichas retenciones se presentan de forma separada en el formulario 103 de Declaración de retenciones en la fuente.

Las empresas requieren que los componentes se presenten por separado no solo porque es un requerimiento de la normativa sino también para efectos de análisis. Con la factura ya desglosada, se pueden determinar directamente los rubros utilizados y el costo de cada uno de ellos. Además, dicha presentación permite al cliente hacer las retenciones por separado y llevar un mejor control contable y tributario.


### **3.8 Resultados de la técnica de análisis documental**

#### **3.8.1 Análisis de los estados financieros**

##### ***3.8.1.1 Análisis del Estado de Situación Financiera***

A continuación se presenta el Estado de Situación Financiera de Comercial Alyeri S.A. de forma comparativa para los períodos correspondientes 2017 y 2018:

**Tabla 6** Análisis vertical y horizontal Estado de Situación Financiera

 <b>COMERCIAL ALYERI S.A.</b> <b>Estado Comparativo de Situación Financiera</b> Expresado en miles de dólares							
Cuentas	2018	2017	Análisis horizontal		Análisis vertical		
			Variación S	Variación %	%	%	
<b>Activo corriente</b>							
Efectivo y equivalentes al efectivo	\$ 38.289,06	\$ 16.879,78	\$ 21.409,28	126,83%	7,67%	3,39%	
Cuentas por cobrar no relacionadas	\$ 34.915,74	\$ 103.334,35	\$ (68.418,61)	-66,21%	6,99%	20,78%	
Crédito tributario IVA	\$ 2.111,78	\$ -	\$ 2.111,78	100%	0,42%	0%	
Otros activos corrientes	\$ 393.710,66	\$ 345.810,02	\$ 47.900,64	13,85%	78,85%	69,53%	
<b>Total de activo corriente</b>	<b>\$ 469.027,24</b>	<b>\$ 466.024,15</b>	<b>\$ 3.003,09</b>	<b>0,64%</b>	<b>93,94%</b>	<b>93,70%</b>	
<b>Activo no corriente</b>							
Maquinaria y equipos	\$ 6.735,27	\$ 6.735,27	\$ -	0%	1,35%	1,35%	
Equipos de computación	\$ 2.480,00	\$ 2.480,00	\$ -	0%	0,50%	0,50%	
Vehículos	\$ 33.008,50	\$ 7.124,57	\$ 25.883,93	363,31%	6,61%	1,43%	
(-) Depreciación Acumulada PPyE	\$ (15.098,86)	\$ (14.076,61)	\$ (1.022,25)	7,26%	-3,02%	-2,83%	
Activos por impuestos diferidos	\$ 1.370,39	\$ -	\$ 1.370,39	100%	0,27%	0,00%	
Otros activos no corrientes	\$ 1.765,19	\$ 29.069,63	\$ (27.304,44)	-93,93%	0,35%	5,84%	
<b>Total de activo no corriente</b>	<b>\$ 30.260,49</b>	<b>\$ 31.332,86</b>	<b>\$ (1.072,37)</b>	<b>-3,42%</b>	<b>6,06%</b>	<b>6,30%</b>	
<b>Total de Activos</b>	<b>\$ 499.287,73</b>	<b>\$ 497.357,01</b>	<b>\$ 1.930,72</b>	<b>0,39%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	
<b>PASIVOS Y PATRIMONIO</b>							
<b>Pasivo corriente</b>							
Cuentas por pagar no relacionadas	\$ -	\$ 12,75	\$ (12,75)	-100%	0%	0%	
Impuesto a la renta por pagar	\$ 17.047,33	\$ 11.254,54	\$ 5.792,79	51,47%	3,41%	2,26%	
Participación trabajadores por pagar	\$ 18.433,49	\$ 17.236,41	\$ 1.197,08	6,95%	3,69%	3,47%	
Obligaciones con el IESS	\$ 3.367,96	\$ 3.182,54	\$ 185,42	5,83%	0,67%	0,64%	
Otros beneficios a empleados	\$ 4.936,97	\$ 8.790,41	\$ (3.853,44)	-43,84%	0,99%	1,77%	
Otros pasivos corrientes	\$ 4.087,91	\$ 4.736,17	\$ (648,26)	-13,69%	0,82%	0,95%	
<b>Total de pasivo corriente</b>	<b>\$ 47.873,66</b>	<b>\$ 45.212,82</b>	<b>\$ 2.660,84</b>	<b>5,89%</b>	<b>9,59%</b>	<b>9,09%</b>	
<b>Pasivo no corriente</b>							
Obligaciones financieras	\$ 3.631,33	\$ 28.655,08	\$ (25.023,75)	-87,33%	0,73%	5,76%	
Jubilación patronal	\$ 27.158,41	\$ 23.332,93	\$ 3.825,48	16,40%	5,44%	4,69%	
Provisión por desahucio	\$ 6.032,25	\$ 5.324,42	\$ 707,83	13,29%	1,21%	1,07%	
Anticipo de clientes	\$ 20.725,32	\$ 32.839,43	\$ (12.114,11)	-36,89%	4,15%	6,60%	
<b>Total de pasivo no corriente</b>	<b>\$ 57.547,31</b>	<b>\$ 90.151,86</b>	<b>\$ (32.604,55)</b>	<b>-36,17%</b>	<b>11,53%</b>	<b>18,13%</b>	
<b>Total de pasivos</b>	<b>\$ 105.420,97</b>	<b>\$ 135.364,68</b>	<b>\$ (29.943,71)</b>	<b>-22,12%</b>	<b>21,11%</b>	<b>27,22%</b>	
<b>Patrimonio</b>							
Capital	\$ 9.000,00	\$ 9.000,00	\$ -	0%	1,80%	1,81%	
Reserva Legal	\$ 41.075,56	\$ 41.075,56	\$ -	0%	8,23%	8,26%	
Reserva facultativa	\$ 776,29	\$ 776,29	\$ -	0%	0%	0,16%	
Utilidades acumuladas	\$ 253.641,87	\$ 235.561,98	\$ 18.079,89	7,68%	50,80%	47,36%	
Utilidad del ejercicio	\$ 89.373,04	\$ 75.578,50	\$ 13.794,54	18,25%	17,90%	15,20%	
<b>Total patrimonio</b>	<b>\$ 393.866,76</b>	<b>\$ 361.992,33</b>	<b>\$ 31.874,43</b>	<b>8,81%</b>	<b>78,89%</b>	<b>72,78%</b>	
<b>Total de pasivos y patrimonio</b>	<b>\$ 499.287,73</b>	<b>\$ 497.357,01</b>	<b>\$ 1.930,72</b>	<b>0,39%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

En el Estado de Situación Financiera se observa que dentro de la sección de activos corrientes, la empresa tuvo un aumento de efectivo por \$21.409,28 para el período 2018, experimentando un variación de más del 100%. Además, recuperó más de la mitad de las cuentas pendientes de cobro a sus clientes. La cuenta más representativa del activo corriente es precisamente aquella relacionada con otros activos, que corresponde a anticipos por obras pendientes y por facturar. Dicha cuenta tiene un peso porcentual del 78,75% de la totalidad de los activos corrientes para el período de estudio.


Por otra parte, dentro de los activos no corrientes, no hubo variación en las cuentas relacionadas con el activo fijo de la entidad, excepto la de vehículos, que tuvo una variación de \$25.883,93 debido a la compra de nuevos vehículos para transporte. Una de las cuentas adicionales que tuvo una variación importante fue la de otros activos no corrientes, la cual, pasó de \$29.069,63 en el 2017 a \$1.765,19 para el 2018. La cuenta que tiene mayor peso es la de vehículos, la misma que representa el 6,61% del total de activos no corrientes. En cuanto a la sección de pasivos, la empresa no presenta financiamiento con proveedores para el 2018. Hubo incrementos importantes en las cuentas de pago obligatorias como la participación del 15% de trabajadores y el impuesto a la renta del 22% por \$1.197,08 y \$5.792,79 respectivamente. La cuenta de otros pasivos por beneficios a empleados tuvo una disminución de \$3.853,44 para el 2018 debido al pago de obligaciones adicionales.

En los pasivos no corrientes, se observa también que la cuenta de obligaciones con instituciones financiera tuvo una variación de \$25.023,75. Mientras que obligaciones o provisiones de ley definidas como jubilación patronal y desahucio incrementó por un total de \$4.533. La cuenta de anticipo de clientes tiene cargado un valor de \$20.725,32 para el 2018, debido a trabajos de construcción que quedaron pendientes al cierre del año, siendo una de las cuenta más representativa de la sección de pasivos, después de la jubilación patronal. Finalmente, en el patrimonio no hubo mayor movimiento, excepto por un incremento de utilidades y también una pequeña reclasificación o traspaso de reserva facultativa a reserva de capital.

### ***3.8.1.2 Análisis del Estado de Resultado Integral***

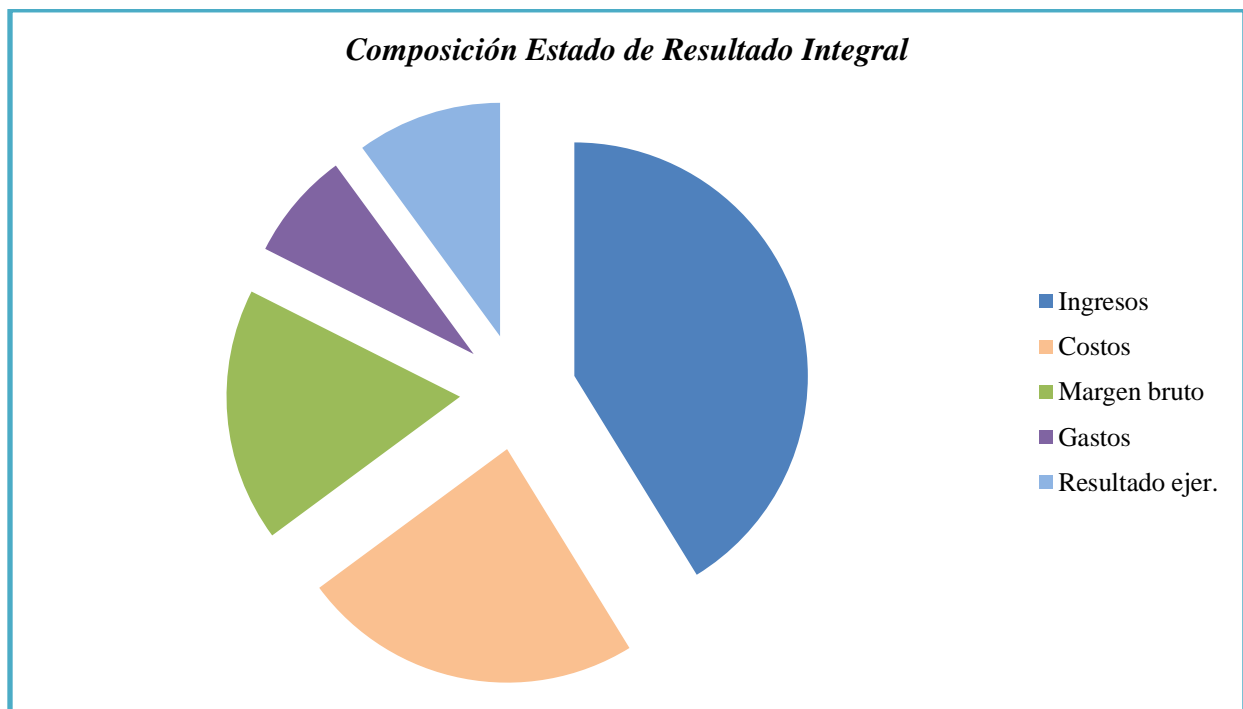
A continuación se presenta el Estado de Resultado de Integral de manera comparativa para los períodos correspondientes 2017 y 2018:

Tabla 7 Análisis vertical y horizontal Estado de Resultado Integral

 <b>COMERCIAL ALYERI S.A.</b> <b>Estado Comparativo de Resultado Integral</b> Expresado en miles de dólares						
Cuentas	2018	2017	Análisis horizontal		Análisis vertical	
			Variación \$	Variación %	%	%
<b>INGRESOS</b>						
Ingresos por servicios	\$ 504.086,27	\$ 686.164,61	\$ (182.078,34)	-26,54%	100%	100%
Total ingresos	\$ 504.086,27	\$ 686.164,61	\$ (182.078,34)	-26,54%	100%	100%
<b>COSTO DE CONSTRUCCIÓN</b>						
Materiales de obra	\$ 135.076,79	\$ 274.211,95	\$ (139.135,16)	-50,74%	26,80%	39,96%
Mano de obra	\$ 108.970,66	\$ 153.282,56	\$ (44.311,90)	-28,91%	21,62%	22,34%
Costos indirectos de fabricación	\$ 45.269,94	\$ 56.825,36	\$ (11.555,42)	-20,33%	8,98%	8,28%
Total costo de construcción	\$ 289.317,39	\$ 484.319,87	\$ (195.002,48)	-40,26%	57,39%	70,58%
Margen bruto	\$ 214.768,88	\$ 201.844,74	\$ 12.924,14	6,40%	42,61%	29,42%
<b>GASTOS</b>						
Sueldos y salarios	\$ 32.100,00	\$ 39.659,18	\$ (7.559,18)	-19,06%	6,37%	5,78%
Beneficios sociales	\$ 16.048,03	\$ 20.831,10	\$ (4.783,07)	-22,96%	3,18%	3,04%
Aporte al IESS	\$ 6.574,08	\$ 8.122,23	\$ (1.548,15)	-19,06%	1,30%	1,18%
Jubilación patronal	\$ -	\$ 2.397,94	\$ (2.397,94)	-100%	0%	0,35%
Desahucio	\$ -	\$ 411,68	\$ (411,68)	-100%	0%	0,06%
Transporte	\$ 3.108,44	\$ 2.002,29	\$ 1.106,15	55,24%	0,62%	0,29%
Combustibles y lubricantes	\$ 6.572,42	\$ 6.443,08	\$ 129,34	2,01%	1,30%	0,94%
Gastos de viaje	\$ 4.272,62	\$ 1.705,98	\$ 2.566,64	150,45%	0,85%	0,25%
Gastos de gestión	\$ 705,35	\$ 106,97	\$ 598,38	559,39%	0,14%	0,02%
Mantenimiento y reparaciones	\$ -	\$ 130,96	\$ (130,96)	-100%	0%	0,02%
Seguros y reaseguros	\$ 913,83	\$ -	\$ 913,83	100%	0,18%	0%
Impuestos y contribuciones	\$ 75,86	\$ 79,96	\$ (4,10)	-5,13%	0,02%	0,01%
Otros gastos	\$ 16.056,11	\$ 5.043,94	\$ 11.012,17	218,32%	3,19%	0,74%
Comisiones bancarias	\$ 10,86	\$ -	\$ 10,86	100%	0%	0%
Intereses financieros	\$ 5.441,38	\$ -	\$ 5.441,38	100%	1,08%	0%
Total gastos	\$ 91.878,98	\$ 86.935,31	\$ 4.943,67	5,69%	18,23%	12,67%
Total costos y gastos	\$ 381.196,37	\$ 571.255,18	\$ (190.058,81)	-33,27%	75,62%	83,25%
Resultado del ejercicio	\$ 122.889,90	\$ 114.909,43	\$ 7.980,47	6,95%	24,38%	16,75%
(-) Participación de trabajadores 15%	\$ 18.433,49	\$ 17.236,41	\$ 1.197,07	6,95%	3,66%	2,51%
(-) Impuesto a la renta 22%	\$ 16.412,92	\$ 22.087,60	\$ (5.674,68)	-25,69%	3,26%	3,22%
Utilidad neta	\$ 88.043,50	\$ 75.585,42	\$ 12.458,08	16,48%	17,47%	11,02%

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

En el Estado de Resultado Integral se observa que la empresa tuvo una disminución en sus ingresos por \$182.078,34, lo cual, representa un 26,54%. Esto, debido también al decrecimiento sostenido a nivel del sector de la construcción. Producto de ello, también disminuyeron los componentes del costo de producción o costo de las obras. La compra de materiales utilizados en la construcción de obras bajó, así como también, las importaciones de materiales adquiridos por proveedores del exterior. Dicha variación fue de \$139.135,16. En lo que respecta a mano de obra, hubo menos contrataciones de empleados producto de la disminución de contratos en el año. El rubro experimentó una variación de \$44.311,90. Mientras que los costos indirectos de fabricación fueron aquellos que tuvieron una ligera variación de \$11.555,42 con respecto a los otros componentes adicionales. El margen bruto (utilidad bruta) representa casi la mitad de los ingresos. El restante corresponde a los costos.



**Figura 17** Análisis composición del Estado de Resultado Integral

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

En comparación con los ingresos y costos relacionados que experimentaron disminución, los gastos totales aumentaron \$4.943,67, representando una variación en porcentaje del 5,69%. Se observa, que producto del bajo crecimiento del sector, también hubo afectación a nivel de la



parte administrativa. Los sueldos y pago de beneficios sociales disminuyeron en un total de \$12.342,25, mientras que hubo pago alguno de jubilación patronal y desahucio respectivamente. Otra de las cuentas que tuvo importante variación corresponde a la de otros gastos, la cual, tuvo un aumento de alrededor de \$11.012,17. Consecuentemente, el rubro que tiene mayor peso porcentual dentro de los gastos es justamente la cuenta de sueldos y salarios ocupando un 6,37%. Adicionalmente, disminuyó el pago por impuesto a la renta y aumentó la participación a los trabajadores de la entidad.

### 3.8.2 Análisis de razones financieras

#### 3.8.2.1 Razones financieras de liquidez

Los indicadores de liquidez permiten determinar la capacidad que tiene una entidad para cancelar las obligaciones pendientes de corto plazo (menos de 1 año). Mientras más alto sea el activo corriente, mayor será la posibilidad de cancelar dichas deudas.

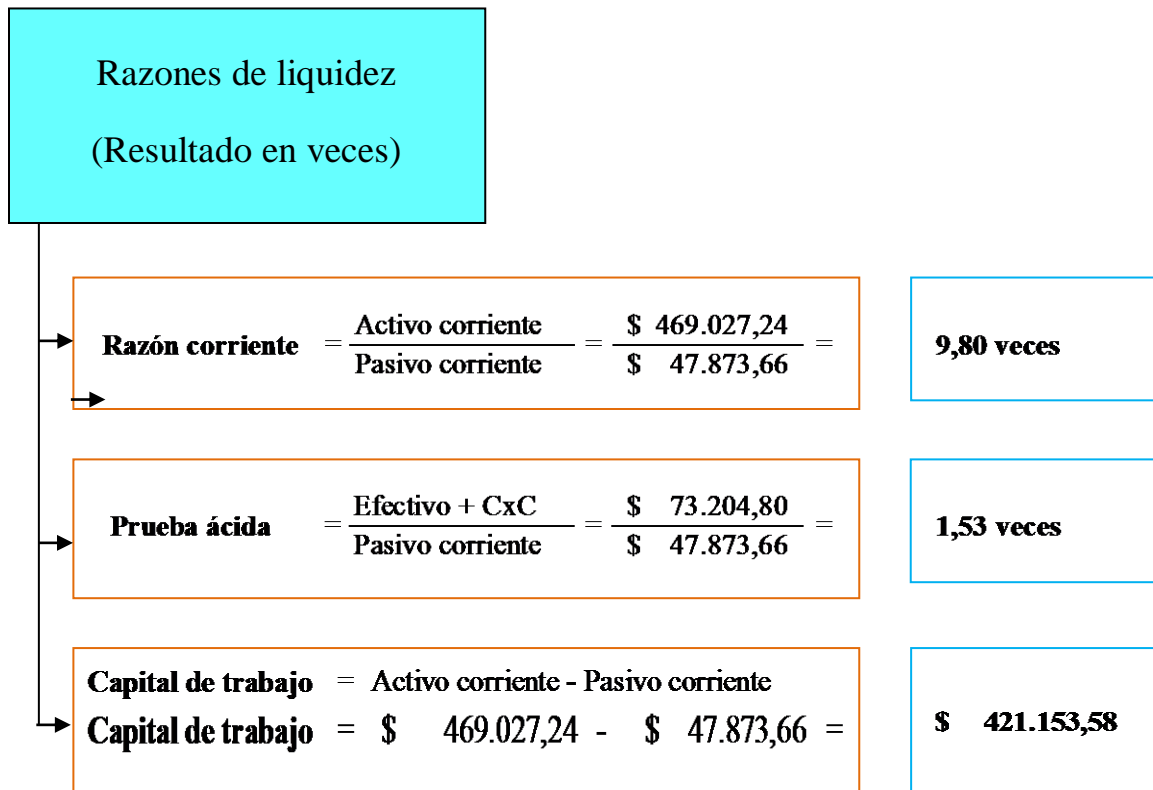


Figura 18 Análisis razones financieras de liquidez

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

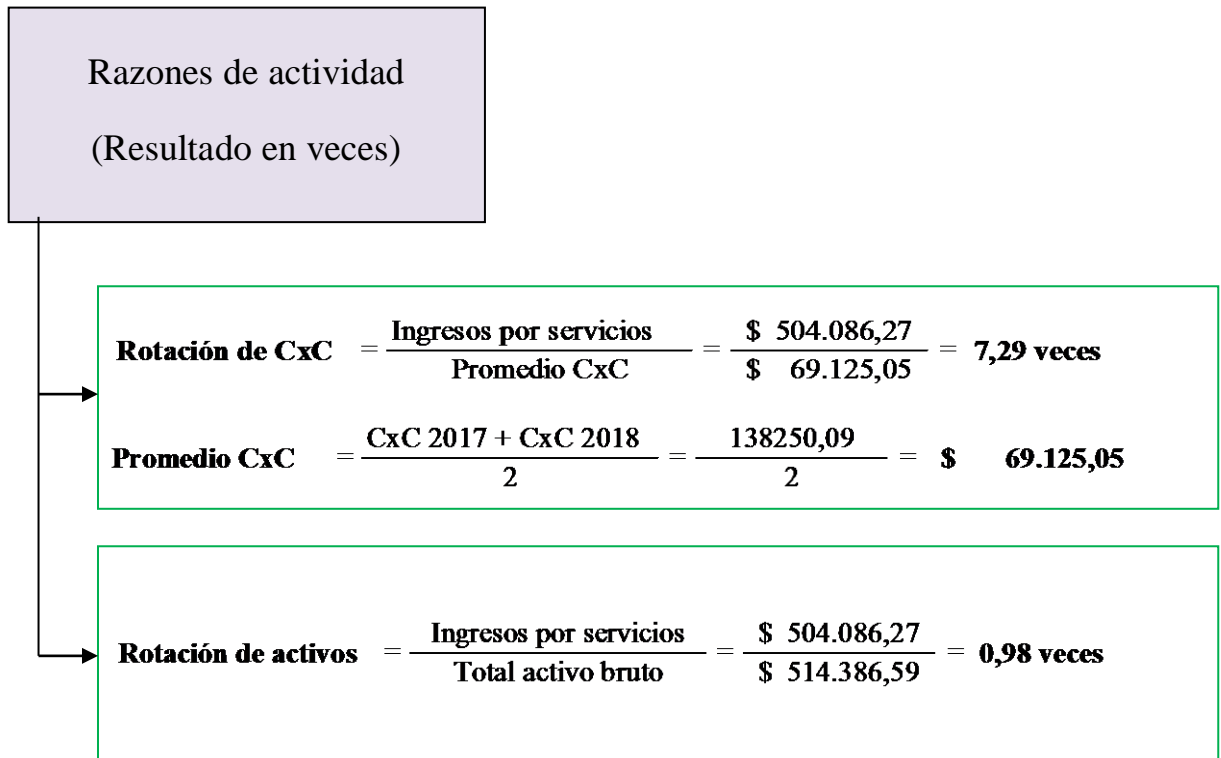
### **3.8.2.2 *Análisis de razones de liquidez***

Dentro de los indicadores de liquidez se encuentran principalmente tres: liquidez corriente o razón circulante, prueba del ácido y el capital de trabajo neto. La liquidez corriente permite evaluar las disponibilidades que tiene la empresa para cumplir sus obligaciones de menos de 1 año. En este caso, Comercial Alyeri S.A., presenta una razón corriente de 9,80 veces, la cual, indica que por cada dólar que debe la empresa en el corto plazo, cuenta con \$9,80 para respaldar dichos pasivos, en relación a otras empresas el promedio de liquidez es muy bueno, sin embargo, el efectivo, se encuentra invertido en cuentas por cobrar a clientes y en otros activos corrientes que corresponde anticipos entregados a proveedores para que se puedan realizar las impermeabilizaciones, es decir que a pesar de tener un buen indicador la compañía comercial Alyeri S. A. no tiene el nivel de liquidez suficiente.

Respecto a prueba del ácido, se toma en consideración para su cálculo solo saldos en efectivo generados por las ventas de bienes o servicios, cobro de cuentas por cobrar, inversiones, etc. En este caso, se ha tomado solo efectivo y cuentas por cobrar que son los únicos elementos que cumplen con las características y que se encuentran en el Estado de Situación Financiera. Dicha razón es de 1,53 para el 2018; por lo general al final del año la compañía queda sin inventario ya que la mayoría de estos son utilizados totalmente en sus obras esto indica, que por cada dólar que debe la empresa, tiene \$1,53 proveniente de activos de fácil realización o conversión. En cuanto capital de trabajo, el valor de \$421.153,58 es adecuado al ser positivo, sin observar que el mayor peso en % se encuentra en patrimonio.

### **3.8.2.3 *Razones financieras de actividad***

Las razones de actividad, llamadas rotación, miden la eficiencia con la cual una empresa utiliza sus activos. Lo ideal es contar con una rotación cada vez más alta, en número de veces, o menos, en número de días. Si esto se cumple, se podrá reflejar en la rentabilidad del negocio y del patrimonio.



**Figura 19** Análisis razones financieras de actividad

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### 3.8.2.4 Análisis de razones de actividad

Para la empresa Comercial Alyeri S.A., la rotación de cuentas por cobrar es de 7,29 veces, lo que quiere decir que el pago a sus clientes se convierte en dinero en efectivo aproximadamente cada 7 meses en el año, esto se debe a que uno de sus principales clientes por problemas en el sector de la construcción demora esta cantidad de tiempo para realizar los pagos. Para su cálculo, se requiere determinar el promedio de cuentas por cobrar, que es igual a las cuentas por cobrar de finales del 2017 que se convertirían en las cuentas pendientes al inicio del 2018 más las cuentas de finales del 2018.

Por su parte, la rotación del activo es de 0,98 veces, lo cual, indica que por cada \$1,00 invertido en activos total (en valor bruto, es decir, activos menos depreciación acumulada), se generaron en ingresos \$0,98. Existen razones como rotación de cuentas por pagar, que no fue analizada debido a que la empresa realiza compras en efectivo. Tampoco se analizó rotación de

inventarios, ya que los materiales comprados son mantenidos no con el propósito de ser vendidos y son directamente utilizados en las obras.

### 3.8.2.5 Razones financieras de endeudamiento

Las razones de endeudamiento indican el monto de dinero de terceros que participan dentro del financiamiento de la empresa. Están relacionadas con la estructura financiera, es decir, muestran la relación entre los recursos propios (capital, utilidades, reservas) y los recursos externos (préstamos bancarios, proveedores y otros pasivos).

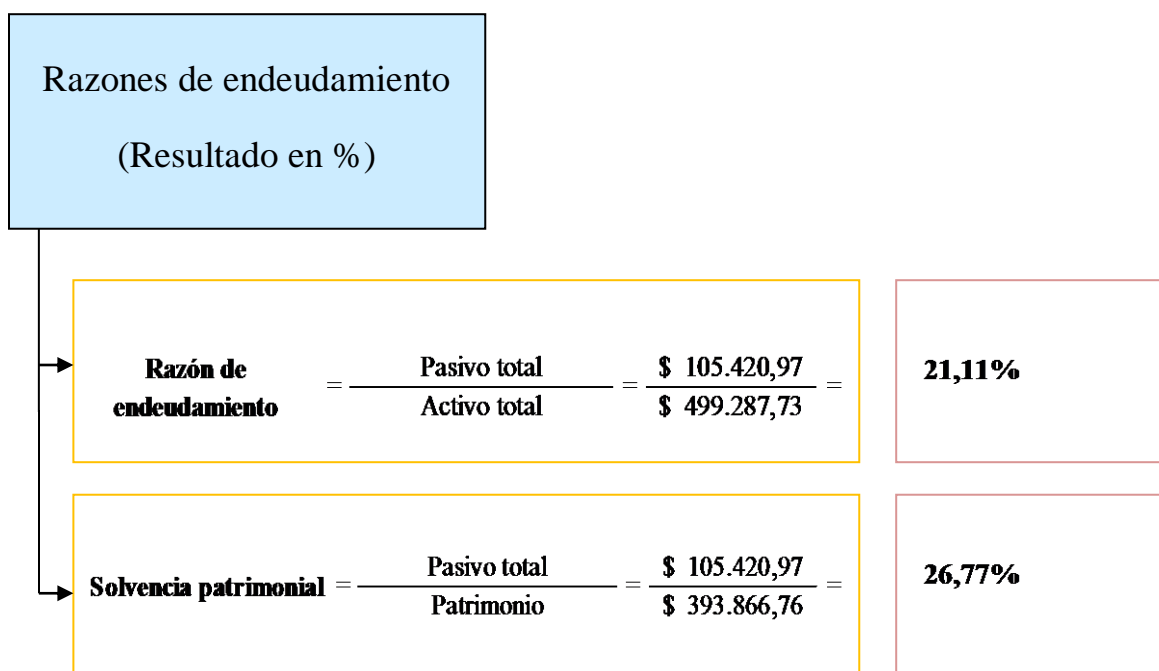


Figura 20 Análisis razones financieras de endeudamiento

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### 3.8.2.6 Análisis de razones de endeudamiento

De acuerdo con el análisis, el nivel de endeudamiento es del 21,11% para el año 2018. Esto significa, que la participación de los proveedores, entidades financieras, obligaciones con entidades pública, como el Servicio de Rentas Internas y el Instituto Ecuatoriano de Seguridad

Social, y otras obligaciones con los empleados representan ese 21,11%. El restante, es decir, el 78,89% corresponde al patrimonio.

Por otra parte, la solvencia patrimonial muestra el nivel de endeudamiento con relación al patrimonio. Para el período 2018, el nivel de impacto del pasivo con respecto al patrimonio es del 26,77%, lo que quiere decir, que por cada dólar aportado por los accionistas, \$0,26 es aportado por los acreedores.

### 3.8.2.7 Razones financieras de rentabilidad

Las razones de rentabilidad son aquellas que permiten al inversionista analizar la forma en que se generan los retornos de los valores invertidos en la empresa. Miden la rentabilidad del patrimonio y la rentabilidad del activo. Miden el rendimiento de la empresa en relación con sus ventas, activos o capital.

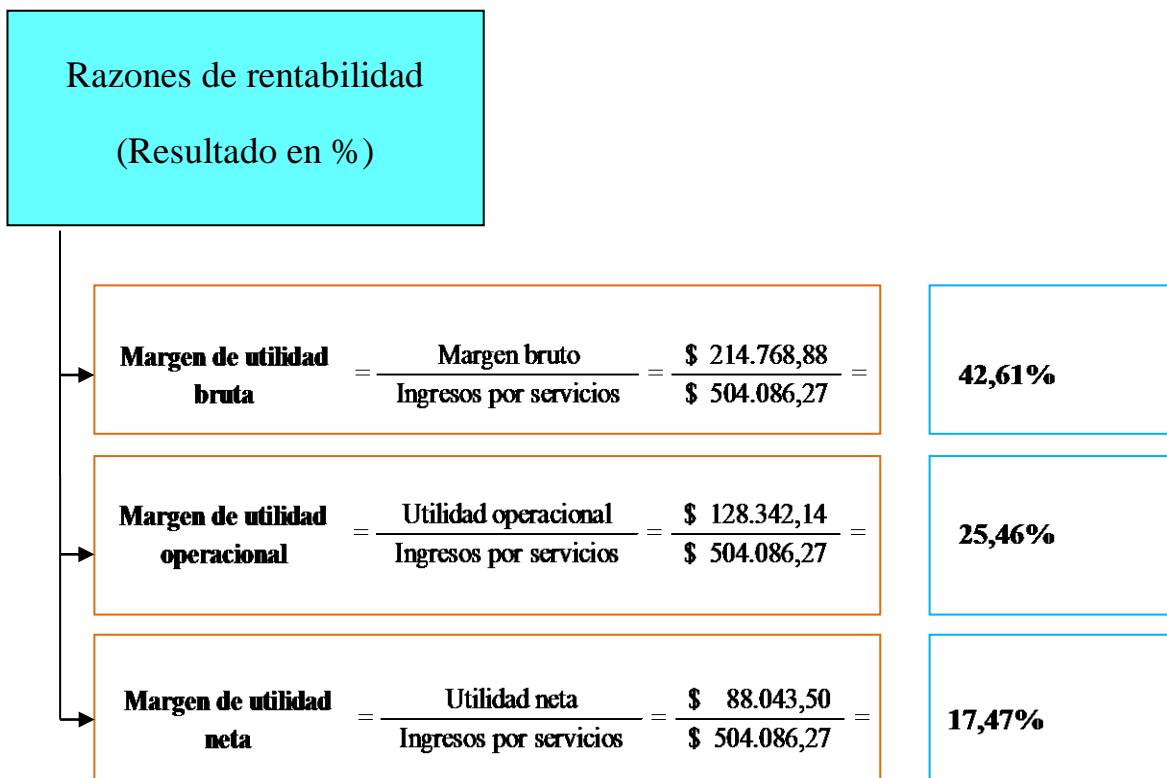


Figura 21 Análisis razones financieras de rentabilidad

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### 3.8.2.8 *Análisis de razones de rentabilidad*

Para el año 2018, Comercial Alyeri S.A. presenta un margen de utilidad bruta del 42,61%, lo que los ingresos del período generaron un 42,61% de utilidad o margen bruto. Dicho de otra forma, por cada 1 dólar de ingresos, la utilidad bruta correspondió a \$0,42. En el caso de margen de utilidad operaciones, éste fue del 25,46%, lo que indica que los ingresos del período generaron un 25,46% de utilidad operacional.

O lo que es lo mismo, por cada 1 dólar de ingresos, la utilidad operacional fue de \$0,25. Dicho margen del 25,46% será destinado a cubrir gastos financieros. Finalmente, el margen de utilidad neta corresponde al 17,47%, lo que refleja que los ingresos de 2018 generaron un 17,47% de utilidad neta. Es decir, por cada 1 dólar de ingresos, la utilidad neta fue \$0,17.

### 3.9 Análisis de los ingresos y costos relacionados

**Tabla 8** *Detalle ingresos del período e ingresos diferidos*

<b>Anexo ingresos de construcción 2018</b>			
Período	Ingresos ordinario bruto NIC 18	N/C	Ingreso ordinario neto NIC 18
Enero	\$ 149.660,53		\$ 149.660,53
Febrero	\$ 17.479,37		\$ 17.479,37
Marzo	\$ 75.667,65		\$ 75.667,65
Abril	\$ 45.330,94		\$ 45.330,94
Mayo	\$ 29.964,81	\$ 620,00	\$ 29.344,81
Junio	\$ 30.185,55		\$ 30.185,55
Julio	\$ 23.200,90		\$ 23.200,90
Agosto	\$ 27.790,16		\$ 27.790,16
Septiembre	\$ 29.538,21		\$ 29.538,21
Octubre	\$ 12.501,18	\$ 298,80	\$ 12.202,38
Noviembre	\$ 35.341,74		\$ 35.341,74
Diciembre	\$ 28.344,03		\$ 28.344,03
<b>Total</b>	<b>\$ 505.005,07</b>	<b>\$ 918,80</b>	<b>\$ 504.086,27</b>
Ingresos ordinarios reconocidos NIC 18:			\$ 504.086,27
(+) Ingresos diferidos			\$ 20.725,32
(=) Ingresos totales			\$ 524.811,59

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Durante el año 2018, Comercial Alyeri S.A. percibió ingresos brutos por un total de \$505.005,07, que al ser restados por dos notas de crédito emitidas en distintas fechas, dieron un ingreso neto reconocido según la normativa NIC 18 Ingresos ordinarios por \$504.086,27 que se recibieron en efectivo. Este valor sumado con un ingreso diferido de una obra que fue facturada por un valor de \$20.725,32 al final del año y cuyo servicio fue realizado en el año 2019 da un total de \$524.811,59, por este motivo siempre se generan diferencias entre los valores presentados al Servicio de Rentas Internas y la información financiera elaborada.

**Tabla 9** Registro contable ingresos bajo NIC 18

CUENTAS	DEBE	HABER
Efectivo y equivalentes al efectivo	\$ 504.086,27	
Ingresos ordinarios por servicios		\$ 504.086,27

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Al cierre del año, los ingresos reconocidos incluyen los rubros recibidos por concepto de materiales, mano de obra o lo que es lo mismo, el servicio de construcción, garantías y transporte. Así mismo, el ingreso diferido (pendiente por reconocer) se registró como anticipo de clientes de largo plazo:

**Tabla 10** Registro contable ingresos diferidos 2018

CUENTAS	DEBE	HABER
Efectivo y equivalentes al efectivo	\$ 20.725,32	
Ingresos diferidos (pasivo no corriente)		\$ 20.725,32

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

De los ingresos reconocidos en el período, se reconocieron costos relacionados por concepto de materiales, mano de obra, (costos directos) y depreciación de equipos, mantenimiento, impuestos, otros costos (costos indirectos). El total del costo reconocido fue de \$289.317,39.

**Tabla 11** *Detalle de costos del período*

<b>Costos de construcción</b>						
Costo directos		Costos indirectos				
Materiales	Mano de obra	Depreciación	Mantenimiento	Impuestos	Otros costos	Costo total
\$ 135.076,79	\$ 108.970,66	\$ 1.022,25	\$ 15.162,13	\$ 150,00	\$ 28.935,56	\$ 289.317,39
Total costos directos \$ 244.047,45		Total costos indirectos			\$ 45.269,94	

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El costo correspondiente a materiales por un valor de \$135.076,79 fue cargado directamente a la cuenta de costos en el Estado de Resultado Integral. Comercial Alyeri S.A. mantiene inventarios de materiales para la construcción de acuerdo cada obra que se va realizando. Así mismo, cargó la mano de obra al costo por \$108.970,66, cancelando los dos rubros en efectivo.

**Tabla 12** *Costo directos reconocidos en 2018*

<b>CUENTAS</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>Costo de construcción</b>		\$ 244.047,45	
Materiales	\$ 135.076,79		
Mano de obra	\$ 108.970,66		
Efectivo y equivalentes al efectivo			\$ 244.047,45

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Respecto de los costos indirectos, se cargaron directamente los rubros de mantenimiento y reparaciones, impuestos cancelados y otros costos relacionados a las labores de construcción. El total cancelado en el año 2018 fue de \$44.247,69.

**Tabla 13** *Costos indirectos reconocidos en 2018*

<b>CUENTAS</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>Costo de construcción</b>		\$ 44.247,69	
Mantenimiento	\$ 15.162,13		
Impuestos	\$ 150,00		
Otros	\$ 28.935,56		
Efectivo y equivalentes al efectivo			\$ 44.247,69

Elaborado por: Rueda, J. (2019)



En cuanto a depreciación de los equipos utilizados, fue cargada al costo de construcción con su cuenta correctora en el Estado de Situación Financiera:

**Tabla 14** CIF - control depreciación año 2018

<b>CUENTAS</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>Costo de construcción</b>		\$ 1.022,25	
CIF - Depreciación PPyE	\$ 1.022,25		
Depreciación acumulada PPyE			\$ 1.022,25

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### **3.10 Estados Financieros de Comercial Alyeri S.A. bajo NIIF 15**

La NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes determina un modelo único de 5 pasos para que sean aplicados a los clientes con el fin de reconocer adecuadamente los ingresos de actividades ordinarias. Estos pasos serán analizados y aplicados a todos los ingresos de Comercial Alyeri S.A. que surtieron efecto durante el período 2018 registrados bajo la NIC 18 Ingresos ordinarios y serán presentados de bajo NIIF 15. Inicialmente, se examinarán cada uno de los pasos utilizando como ejemplo una factura modelo emitida por la empresa.

#### **3.10.1 Aplicación del paso 1: Identificar el contrato**

En la entrevista realizada al Administrador Ing. Com. Wilfrido Pérez, indicó que la empresa Comercial Alyeri S.A. celebró contratos con cada cliente en el año 2018. Algunos de ellos fueron contratos celebrados de forma verbal y otros fueron escritos.

Aquellos contratos verbales se dan con pequeños clientes como personas naturales y los escritos con sociedades o grandes contribuyentes. Se pudo observar además que durante el 2018 se celebraron contratos para la realización de alrededor de 112 obras, de las cuales 82 correspondieron a empresas y 30 a personas naturales.

**Tabla 15** *Contratos celebrados en Comercial Alyeri S.A. en 2018*

<b>Contratos Comercial Alyeri S.A. 2018</b>			
<b>Contratos</b>	<b>Orales</b>	<b>Escritos</b>	<b>Total</b>
<b>Personas naturales</b>	<b>30</b>		
<b>Sociedades</b>		<b>82</b>	
<b>Total de obras</b>	<b>30</b>	<b>82</b>	<b>112</b>

Fuente: Comercial Alyeri S.A.

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Como criterio para el análisis y requerimientos de la NIIF 15, el Administrador indicó que los contratos verbales con personas naturales tienen como respaldo que el precio del producto incluye una garantía de 5 años, en el caso de los contratos escritos contienen derechos, obligaciones, términos y condiciones de pago, entre otros que son:

- Sistema de construcción bajo la modalidad de precio unitario fijo
- Precio acordado para los trabajos, que incluye: provisión de materiales y demás elementos para la consecución de obras
- Responsabilidad laboral por la contratación de mano de obra
- Tiempo de entrega acordado por el contratista
- Forma de pago, que incluye el pago de un anticipo y el saldo contra obra terminada
- Multas asumidas por el contratista en caso de incumplimiento del cronograma fijado

Como dato adicional, el precio de cada obra incluye lo siguiente:

- ✓ Una garantía de 5 años por algún tipo de reclamo por fallas o defectos en las obras
- ✓ Descuentos de materiales de acuerdo a cantidad de obras
- ✓ Transporte de materiales en obras realizadas en distintas provincias

### 3.10.2 Aplicación del paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño

En base al análisis de información, como parte del análisis documental, se observó que las facturas emitidas únicamente detallan el concepto del trabajo o servicio a realizar, refiriéndose directamente a trabajo con mano de obra. Sin embargo, dentro del trabajo se incluyen los materiales, el transporte, garantía y el descuento aplicado a materiales. Por lo anteriormente expuesto, se evidencia que las facturas se encuentran emitidas diferentemente como lo indica NIIF 15. Para el análisis de aplicación, se toma como ejemplo la factura # 13548:

**Comercial "ALYERI S.A."**  
DISTRIBUIDOR  
CDLA. VILLA ESPAÑA; MUCHO LOTE Mz. 2161 Bl. 29  
CONJUNTO MALLORCA \* TELF.: 081388630  
E-mail: alyeri@hotmail.es

ALYERI S.A.  
R.U.C. 0991376798001

FECHA DE AUT.: 04/JULIO/2019  
AUT. SRI. 1126083579  
DOCUMENTO CATEGORIZADO: NO

FACTURA 001-001-000013548

Cliente: **INMOMARIUXI C.A.** Fecha de Emisión: **Quil., 16/SEPTIEMBRE/2019**  
Dirección: [REDACTED] R.U.C. [REDACTED] Telfs. [REDACTED]  
Otra: **CONDOMINIOS BOSQUE DE LA COSTA TORRE "A 1" ALFREDO YEPEZ RIOS** Día de Remisión: **0**

Cantidad	MERCADERIA	Valor Unitario	VALOR TOTAL
	<b>TORRE " A 1 "</b>		
340,82	Impermeabilización con Thermotek	14,00	4.771,48
150,63	Impermeabilización de duchas y balcones	8,00	1.205,04
359,05	Impermeabilización exterior con Emulsion thermotek	5,00	1.795,25
133,50	Impermeabilización de duchas y balcones	7,00	934,50
	<b>MENOS AMORTIZACION</b>		2.176,57
	<b>CONTRATO INM -0120 - 2019</b>		
			6.529,70
		SUB - TOTAL 12%	0,00
		SUB - TOTAL 0%	0,00
		DESCUENTO	6.529,70
		SUB - TOTAL	783,56
		I.V.A. 12%	7.313,26
		VALOR TOTAL \$	

NOTA: Favor emitir cheque a orden de Comercial Alyeri S.A.

**FORMA DE PAGO**

EFFECTIVO	
DINERO ELECTRONICO	
TARJETA DE CREDITO/DEBITO	
OTROS	7.313,26

VENDEDOR: [REDACTED] CLIENTE: [REDACTED]

MARTIN DELGADO CARLOS FRANCISCO - R.U.C. 0902187889001 AUT. 1833\* 38L. 100X3 DEL 00013501 AL 00013800 FECHA DE CADUCIDAD 04/JULIO/2025  
ORIGINAL: ADQUIRENTE COPIA 1: EMISOR COPIA 2: S.R.J.

Figura 22 Factura emitida por Comercial Alyeri S.A. según criterios NIC 18

Fuente: Comercial Alyeri S.A.

En la figura # 22 se observa una factura emitida por la compañía de acuerdo a la NIC 18 Ingresos ordinarios. Con el análisis de la normativa NIIF 15, se tienen que considerar los términos contractuales y el criterio de obligaciones de desempeño, que representa bienes o servicios distintos. De esta manera, las obligaciones de desempeño deberían considerarse de forma separada al emitir una factura:

**Tabla 16** *Identificación de las obligaciones de desempeño*

<b>OBD</b>	<b>Bienes o servicios</b>
Obligación de desempeño 1	Mano de obra
Obligación de desempeño 2	Materiales de obra
Obligación de desempeño 3	Transporte de materiales
Obligación de desempeño 4	Garantía de reclamo
Obligación de desempeño 5	Descuento

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### **3.10.3 Aplicación del paso 3: Determinar el precio de la transacción**

El costo unitario de cada obra realizada por Comercial Alyeri S.A. se mide por metros cuadrados, estableciendo un costo de \$13,00, solamente detallando la realización del trabajo. Al consultar al Administrador, Ing. Com. Wilfrido Pérez, mencionó los porcentajes aproximados que están inmersos en el cálculo del costo unitario de \$ 13,00, sin realizar un desglose de todos los elementos pactados en el contrato como se detalla a continuación:

**Tabla 17** *Determinación del precio de la transacción*

<b>Precio de obra por metro cuadrado</b>	<b>(m2)</b>	<b>Costo Unit.</b>	<b>%</b>
<b>Materiales de obra</b>		\$ 4,00	31%
<b>Mano de obra</b>		\$ 6,20	48%
<b>Transporte (servicio de logística)</b>		\$ 1,00	8%
<b>Garantía de reclamo</b>		\$ 2,00	15%
<b>Descuento</b>		\$ (0,20)	-2%
<b>Precio neto de descuento</b>		\$ 13,00	100%

Fuente: Comercial Alyeri S.A.

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El costo unitario calculado de la obra tendría establecidas las 5 obligaciones de desempeño con sus respectivos porcentajes. El valor total de la factura cambia a razón de los requerimientos que cada cliente tiene con respecto al total de metros cuadrados, el tipo y cantidad de obra que se va a ejecutar.

Como se observa en la tabla 9, existen 4 obligaciones de desempeño que se constituyen en un importe fijo de contraprestación, excepto el descuento que representa una contraprestación variable, que en este caso, es aplicado a una sola obligación de desempeño como los materiales de obra. Generalmente, el descuento es del 5% aplicado únicamente a materiales de obra.

#### **3.10.4 Aplicación del paso 4: Asignación del precio de la transacción**

Luego de determinar el precio de la transacción, el cual es de \$13 el costo unitario por metros cuadrados, se procede a realizar la asignación de los precios de venta independientes. Para ello, se toma el precio total de \$6.529,70 y se lo asigna sobre la base de los costos unitarios de cada componente.

Es decir, sobre cada peso porcentual que corresponde a cada rubro, se asigna el precio total, sin tomar en consideración el IVA. La bonificación (descuento) es calculada sobre el valor total de los materiales.

**Tabla 18** Asignación de Precio de Venta Independiente sobre la base del costo unitario

Concepto	Fórmula	Cálculo	Ingreso
Materiales de obra	(Costo MA/Costo unit.) x valor factura neto IVA	(4 / 13 ) x 6.529,70	\$ 2.009,14
Mano de obra	(Costo MO/Costo unit.) x valor factura neto IVA	( 6,20 / 13) x 6.529,70	\$ 3.114,16
Transporte	(Costo Trans./Costo unit.) x valor factura neto IVA	( 1 / 13) x 6.529,70	\$ 502,28
Garantía	(Costo Gar./Costo unit.) x valor factura neto IVA	( 2 / 13) x 6.529,70	\$ 1.004,57
(-) Descuento	(Valor MA x factor 5%)	(2.009,14 x 5%)	\$ 100,46
Total ingreso			\$ 6.529,70

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

A continuación se demuestra a manera de ejemplo cómo se presentarían las obligaciones de desempeño de forma separada en la factura de acuerdo a los metros cuadrados aplicados y como lo indica la NIIF 15:

Cantidad	MERCADERÍA	Valor unitario	VALOR TOTAL
502.28 m2	Materiales	4,00	2009,14
502.28 m2	Mano de obra	6,20	3114,16
502.28 m2	Transporte	1,00	502,28
502.28 m2	Garantía	2,00	1004,57
	Descuento	0,20	100,46

<b>NOTA:</b> Favor emitir cheque a orden de Comercial Alyeri S.A.		<b>SUB-TOTAL 12%</b>	\$6.529,70
<b>FORMA DE PAGO</b>		<b>SUB-TOTAL 0%</b>	
Efectivo		<b>DESCUENTO</b>	
Dinero electrónico		<b>SUBTOTAL</b>	
Tarjeta de crédito/débito		<b>IVA 12%</b>	\$ 783,56
Otros		<b>VALOR TOTAL \$</b>	\$ 7.313,26

**Figura 23** Presentación de factura según criterios de reconocimiento NIIF 15

Fuente: Comercial Alyeri S.A.

La figura 23 detalla las obligaciones que tiene a bien satisfacer la empresa a lo largo del tiempo, con sus respectivos costos unitarios y precios totales asignados. El descuento del 5% es aplicado directamente del valor de los materiales. Esto permite tener identificados los componentes que serán presentados en el Estado de Resultado Integral sobre la totalidad de contratos ejecutados durante el período 2018.

### 3.10.5 Aplicación del paso 5: Reconocimiento del ingreso

Luego de tener identificados todos los componentes, se procede al registro contable de los ingresos. De todos los rubros registrados como ingresos, algunos de ellos, pasarán a formar parte del costo y otros directamente al gasto.

**Tabla 19** Registro contable ingresos bajo NIIF 15

<b>CUENTAS</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
Efectivo y equivalente al efectivo		\$ 6.529,70	
Descuentos o bonificaciones		\$ 100,46	
<b>Ingresos por servicios</b>			\$ 5.123,30
Materiales de obra	\$ 2.009,14		
Mano de obra	\$ 3.114,16		
<b>Transporte</b>			\$ 502,28
<b>Garantía</b>			\$ 1.004,57

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### 3.11 Impacto tributario de la NIIF 15

La identificación por separado de las obligaciones de desempeño genera un impacto tributario para la empresa que emite la factura, en este caso, Comercial Alyeri S.A. La retención en la fuente aplicada a la factura modelo # 13548 fue del 2% de retención en la fuente del impuesto a la renta por el trabajo de impermeabilización y el 70% de retención en la fuente del IVA como se muestra a continuación:

**Tabla 20** Cálculo retenciones sobre factura modelo bajo NIC 18

<b>Factura modelo # 13548</b>			
<b>Concepto factura:</b> trabajo de impermeabilización			
Procedimiento de cálculo			
Impermeabilización			\$ 6.529,70
(+) 12% IVA	$\frac{\$ 6.529,70 \times 12}{100}$	=	\$ 783,56
Valor incluido IVA			\$ 7.313,26
(-) Ret. Fuente IR 2%	$\frac{\$ 6.529,70 \times 2}{100}$	=	\$ 130,59
(-) Ret. Fuente IVA 70%	$\frac{\$ 783,56 \times 70}{100}$	=	\$ 548,49
Total retenciones			\$ 679,09
<b>Valor neto factura</b>			<b>\$ 6.634,18</b>

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Como indica el cálculo, el total de retenciones aplicadas a Comercial Alyeri S.A., en este caso, por un contribuyente especial es de \$679,09. Como ya es de conocimiento, entre sociedades no se retiene IVA, sin embargo, los grandes contribuyentes sí pueden retener IVA a una sociedad. En la factura modelo se ha procedido a retener IVA, puesto que la mayoría de clientes de Comercial Alyeri S.A. están calificados como contribuyentes especiales.

Por el contrario, si la factura es emitida conforme lo establecen los requerimientos de la NIIF 15, los porcentajes de retención debieron aplicarse a cada obligación de desempeño:



**Tabla 21** Cálculo retenciones sobre factura modelo bajo NIIF 15

<b>Factura modelo # 13548</b>			
<b>Concepto factura:</b> trabajo de impermeabilización			
Procedimiento de cálculo			
Materiales de obra			\$ 2.009,14
Mano de obra			\$ 3.114,16
Transporte			\$ 502,28
Garantía			\$ 1.004,57
(-) Descuento aplicado a materiales			\$ 100,46
Valor después de descuento			\$ 6.529,70
(+) 12% IVA	$\frac{\$ 6.529,70 \times 12}{100}$	=	\$ 783,56
Valor incluido IVA			\$ 7.313,26
(-) Ret. Fuente IR materiales	$[(2.009,14-100,46) \times 1\%]$	=	\$ 19,09
(-) Ret. Fuente IR mano de obra	$(\$ 3.114,16 \times 2\%)$	=	\$ 62,28
(-) Ret. Fuente IR transporte	$(\$ 502,28 \times 1\%)$	=	\$ 5,02
(-) Ret. Fuente IR garantía	$(\$ 1.004,57 \times 2\%)$	=	\$ 20,09
Proporción IVA materiales	$[(2.009,14-100,46) \times 12\%]$	=	\$ 229,04
(-) Ret. Fuente IVA 30%	$\frac{\$ 229,04 \times 30}{100}$	=	\$ 68,71
Proporción IVA mano de obra	$(\$3.114,16 \times 12\%)$	=	\$ 373,70
(-) Ret. Fuente IVA 70%	$\frac{\$ 373,70 \times 70}{100}$	=	\$ 261,59
Proporción IVA Transporte	$(\$502,28 \times 12\%)$	=	\$ 60,27
(-) Ret. Fuente IVA 70%	$\frac{\$ 60,27 \times 70}{100}$	=	\$ 42,19
Proporción IVA Garantía	$(\$1.004,57 \times 12\%)$	=	\$ 120,55
(-) Ret. Fuente IVA 70%	$\frac{\$ 120,55 \times 70}{100}$	=	\$ 84,38
Total retenciones			\$ 563,36
<b>Valor neto de obligaciones de desempeño</b>			<b>\$ 6.749,90</b>

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

En este caso, el impacto tributario es positivo, ya que sin la aplicación de la normativa, la totalidad de retenciones es mayor que con la aplicación de la NIIF 15:

**Tabla 22** *Diferencias en retenciones entre aplicación de normas*

<b>Retenciones en la fuente</b>				
		Sin aplicación NIIF 15	Con aplicación NIIF 15	Diferencia
Ret. Fte. IR	\$	130,59	\$ 106,48	\$ 24,11
Ret. Fte. IVA	\$	548,49	\$ 456,88	\$ 91,62
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>679,09</b>	<b>\$ 563,36</b>	<b>\$ 115,73</b>

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El contribuyente especial debería haber retenido por retenciones de impuesto a la renta el valor de \$106,48 y no de \$130,59. En cuanto al IVA, debería haber retenido solamente \$456,88 y no la cantidad de \$548,49. Desde la perspectiva financiera, los valores retenidos sin aplicación de la NIIF 15 hacen que la empresa pierda una parte de su capital de trabajo que pudo ser utilizado para otras actividades del giro del negocio hasta la fecha de cierre de la liquidación de impuestos.

### **3.12 Impacto en el Estado de Resultado Integral**

El estado de situación financiera presentado del período 2018 genera incidencias, tanto a nivel financiero como tributario, ya que por la forma de presentación puede afectar a indicadores financieros de liquidez, rentabilidad, entre otros.

Además, de diferentes tipos de retención que efectúa el contribuyente sobre la base de los ingresos. A continuación se presentan las obligaciones de desempeño por separado como lo indica la NIIF 15:

Tabla 23 Estado de Resultado Integral bajo NIIF 15

<b>COMERCIAL ALYERI S.A.</b>	
<b>Estado Resultado Integral bajo NIIF 15</b>	
Expresado en miles de dólares	
<b>Cuentas</b>	<b>2018</b>
<b>INGRESOS</b>	
Materiales de obra	\$ 155.103,47
Mano de obra	\$ 240.410,37
Transporte o servicio de logística	\$ 38.775,87
Garantía	\$ 77.551,73
<b>Ingresos netos de obligaciones de desempeño en impermeabilizaciones</b>	<b>\$ 511.841,44</b>
<b>COSTO DE CONSTRUCCIÓN</b>	
Materiales de obra	\$ 135.076,79
Mano de obra	\$ 108.970,66
Costos indirectos de fabricación	\$ 45.269,94
<b>Total costo de construcción</b>	<b>\$ 289.317,39</b>
<b>Margen bruto</b>	<b>\$ 222.524,05</b>
<b>GASTOS</b>	
Sueldos y salarios	\$ 32.100,00
Beneficios sociales	\$ 16.048,03
Aporte al IESS	\$ 6.574,08
Transporte	\$ 3.108,44
Combustibles y lubricantes	\$ 6.572,42
Gastos de viaje	\$ 4.272,62
Gastos de gestión	\$ 705,35
Mantenimiento y reparaciones	\$ -
Seguros y reaseguros	\$ 913,83
Impuestos y contribuciones	\$ 75,86
Otros gastos	\$ 16.056,11
<b>Gasto por descuento operacional</b>	<b>\$ 7.755,17</b>
<b>Utilidad operacional</b>	<b>\$ 128.342,14</b>
Comisiones bancarias	\$ 10,86
Intereses financieros	\$ 5.441,38
<b>Utilidad antes de Part. de trabajadores</b>	<b>\$ 122.889,90</b>
(-) Participación de trabajadores 15%	\$ 18.433,49
<b>Utilidad antes de Imp. a la renta</b>	<b>\$ 104.456,42</b>
(-) Impuesto a la renta 22%	\$ 16.412,92
<b>Utilidad neta</b>	<b>\$ 88.043,50</b>

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Como se observa en la tabla 23, los ingresos son presentados de forma segregada demostrando las obligaciones de desempeño por separado. Cada monto de obligación de desempeño es calculado de acuerdo con los porcentajes expuestos anteriormente para la asignación de los precios de venta independiente (PVI) sobre la totalidad de los ingresos. El cambio bajo NIIF 15 es que el descuento (bonificación) forma parte del gasto, dentro de la sección de gastos de venta y no como anteriormente se neteaba directamente de los ingresos.

### 3.13 Ingresos del período bajo NIIF 15

El registro de la totalidad de ingresos bajo la forma de presentación que indica la NIIF 15 incluye rubros reconocidos que posteriormente formarán parte del costo:

**Tabla 24** Registro contable ingresos del período 2018 bajo NIIF 15

CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
Efectivo y equivalente al efectivo		\$ 504.086,27	
Descuentos o bonificaciones		\$ 7.755,17	
<b>Ingresos por servicios</b>			\$ 395.513,84
Materiales de obra	\$ 155.103,47		
Mano de obra	\$ 240.410,37		
<b>Transporte (servicio de logística)</b>			\$ 38.775,87
<b>Garantía</b>			\$ 77.551,73

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El incluye reconocidos por servicios son materiales y mano de obra, que posteriormente una parte de ellos pasa a formar parte del costo de construcción. Por otra parte, el transporte o servicio de logística se registra también como ingresos junto con la garantía. Únicamente el descuento es registrado directamente en el gasto.

### 3.14 Efecto neto por descomposición de ingresos y gastos

El efecto neto que se produce por la aplicación de las normativas origina un cambio a nivel de presentación financiera:

**Tabla 25** Efecto neto entre aplicación de normativas

<b>Efecto neto descomposición de ingresos y gastos</b>		
	<b>NIC 18</b>	<b>NIIF 15</b>
Ingresos	\$ 504,086.27	\$ 511,841.44
Costos	\$ 289,317.39	\$ 289,317.39
Margen bruto	\$ 214,768.88	\$ 222,524.05
Efecto neto (gasto)	\$ 7,755.17	

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El reconocimiento de las obligaciones de desempeño hace que se registre bajo el análisis de los criterios establecidos un descuento en el gasto. Eso hace que surja la diferencia de \$7.755,17, cambiando a su vez el nivel de margen bruto. Los costos se mantienen porque fueron los que realmente se reconocieron en el período 2018.

### 3.15 Impacto económico de la NIIF 15

El impacto económico que genera la NIIF 15 en la descomposición de ingresos y gastos es un aumento de ingresos y gastos, además del incremento en la razón de margen bruto:

**Tabla 26** Impacto económico entre ingresos y gastos

<b>Análisis de ingresos y gastos</b>		
	<b>NIC 18</b>	<b>NIIF 15</b>
Ingresos	\$ 504,086.27	\$ 511,841.44
Gastos	\$ 91,878.98	\$ 94,181.91

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El incremento dado en los ingresos y gastos de la entidad es por el adecuado reconocimiento de las obligaciones de desempeño existentes. Conforme se analice cada obligación de acuerdo con los criterios de análisis y la forma de presentación, puede variar el nivel de los rubros e indicadores de rentabilidad.

### 3.16 Efecto financiero sobre rentabilidad

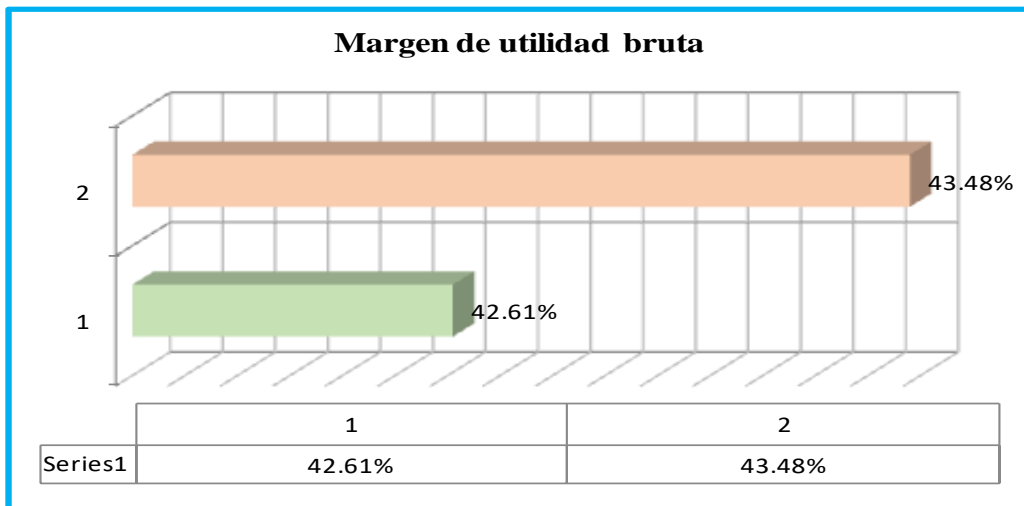
Uno de los principales indicadores afectados por el reconocimiento de las obligaciones de desempeño en el Estado de Resultado Integral es el de margen de utilidad bruta:

$$\text{Margen de utilidad bruta} = \frac{\text{Margen bruto}}{\text{Ingresos por servicios}} = \frac{\$ 222,524.05}{\$ 511,841.44} = 43.48\%$$

*Figura 24* Nuevo cálculo de margen de utilidad bruta

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Muy aparte de los ingresos y gastos, el margen aumentó en 0,87%, pasando de 42,61% a 43,48%, lo que significa, que la empresa cuenta con un monto de ganancias mayor sin considerar gastos operacionales (gastos administrativos y gastos de venta). A continuación se muestra gráficamente el aumento:



*Figura 25* Aumento de rentabilidad bruta

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

### 3.17 Reclasificación de cuenta anticipo de clientes

El impacto en el Estado de Situación Financiera, analizado como parte del reconocimiento de los efectos de aplicación de la NIIF 15 en éste, uno de los principales estados financieros, está dado por la reclasificación de la cuenta ingresos diferidos como se muestra a continuación:

**Tabla 27** *Reclasificación ingresos diferidos de largo plazo a corto plazo*

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
Ingresos diferidos (pasivo no corriente)	\$ 20.725,32	
Ingresos diferidos (pasivo corriente)		\$ 20.725,32

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

De acuerdo con el análisis efectuado a los últimos contratos de construcción, éstos correspondían a períodos de menos de 1 año, sin embargo, se reconoció la cuenta ingresos diferidos en el pasivo no corriente, sobre obras que no fueron terminadas al cierre del año y que, por lo tanto, generaban un pasivo por ingreso diferido. El correcto reconocimiento de la cuenta es que debe ser registrada en el pasivo corriente, lo que causa efectos financieros a nivel de ratios de liquidez principalmente.

### 3.18 Impacto en el Estado de Situación Financiera

La reclasificación de la cuenta ingresos diferidos, genera movimiento contable entre el pasivo no corriente y el pasivo corriente, mostrado de la siguiente manera:

Tabla 28 Estado de Situación Financiera mejorado

<b>COMERCIAL ALYERI S.A.</b>				
<b>Estado de Situación Financiera</b>				
Expresado en miles de dólares				
DETALLE	Datos reales 2018		Datos mejorados 2018	
<b>Activo corriente</b>				
Efectivo y equivalentes al efectivo	\$	38.289,06	\$	38.289,06
Cuentas por cobrar no relacionadas	\$	34.915,74	\$	34.915,74
Crédito tributario IVA	\$	2.111,78	\$	2.111,78
Otros activos corrientes	\$	393.710,66	\$	393.710,66
<b>Total de activo corriente</b>	<b>\$</b>	<b>469.027,24</b>	<b>\$</b>	<b>469.027,24</b>
<b>Activo no corriente</b>				
Maquinaria y equipos	\$	6.735,27	\$	6.735,27
Equipos de computación	\$	2.480,00	\$	2.480,00
Vehículos	\$	33.008,50	\$	33.008,50
(-) Depreciación Acumulada PPyE	\$	(15.098,86)	\$	(15.098,86)
Activos por impuestos diferidos	\$	1.370,39	\$	1.370,39
Otros activos no corrientes	\$	1.765,19	\$	1.765,19
<b>Total de activo no corriente</b>	<b>\$</b>	<b>30.260,49</b>	<b>\$</b>	<b>30.260,49</b>
<b>Total de Activos</b>	<b>\$</b>	<b>499.287,73</b>	<b>\$</b>	<b>499.287,73</b>
<b>PASIVOS Y PATRIMONIO</b>				
<b>Pasivo corriente</b>				
Cuentas por pagar no relacionadas	\$	-	\$	-
Impuesto a la renta por pagar	\$	17.047,33	\$	17.047,33
Participación trabajadores por pagar	\$	18.433,49	\$	18.433,49
Obligaciones con el IESS	\$	3.367,96	\$	3.367,96
Otros beneficios a empleados	\$	4.936,97	\$	4.936,97
Ingreso diferido	\$	-	\$	20.725,32
Otros pasivos corrientes	\$	4.087,91	\$	4.087,91
<b>Total de pasivo corriente</b>	<b>\$</b>	<b>47.873,66</b>	<b>\$</b>	<b>68.598,98</b>
<b>Pasivo no corriente</b>				
Obligaciones financieras	\$	3.631,33	\$	3.631,33
Jubilación patronal	\$	27.158,41	\$	27.158,41
Provisión por desahucio	\$	6.032,25	\$	6.032,25
Ingreso diferido	\$	20.725,32	\$	-
<b>Total de pasivo no corriente</b>	<b>\$</b>	<b>57.547,31</b>	<b>\$</b>	<b>36.821,99</b>
<b>Total de pasivos</b>	<b>\$</b>	<b>105.420,97</b>	<b>\$</b>	<b>105.420,97</b>
<b>Patrimonio</b>				
Capital	\$	9.000,00	\$	9.000,00
Reserva Legal	\$	41.075,56	\$	41.075,56
Reserva facultativa	\$	776,29	\$	776,29
Utilidades acumuladas	\$	253.641,87	\$	253.641,87
Utilidad del ejercicio	\$	89.373,04	\$	89.373,04
<b>Total patrimonio</b>	<b>\$</b>	<b>393.866,76</b>	<b>\$</b>	<b>393.866,76</b>
<b>Total de pasivos y patrimonio</b>	<b>\$</b>	<b>499.287,73</b>	<b>\$</b>	<b>499.287,73</b>

Elaborado por: Rueda, J. (2019)



El Estado de Situación Financiera con datos mejorados presenta el movimiento realizado de la cuenta de ingresos diferidos del pasivo no corriente, lo cual, genera efectos en la presentación de las razones financiera de liquidez, ya que están ligadas precisamente a cubrir obligaciones de corto plazo o lo que lo mismo, aquellas que obligaciones corrientes.

No genera efectos a nivel de indicadores de endeudamiento, puesto que la cuenta ingresos diferidos se mantiene, es decir, únicamente hay un movimiento de obligaciones no corrientes a aquellas corrientes y no hay variación de la totalidad del pasivo.

### 3.19 Efecto financiero sobre liquidez corriente

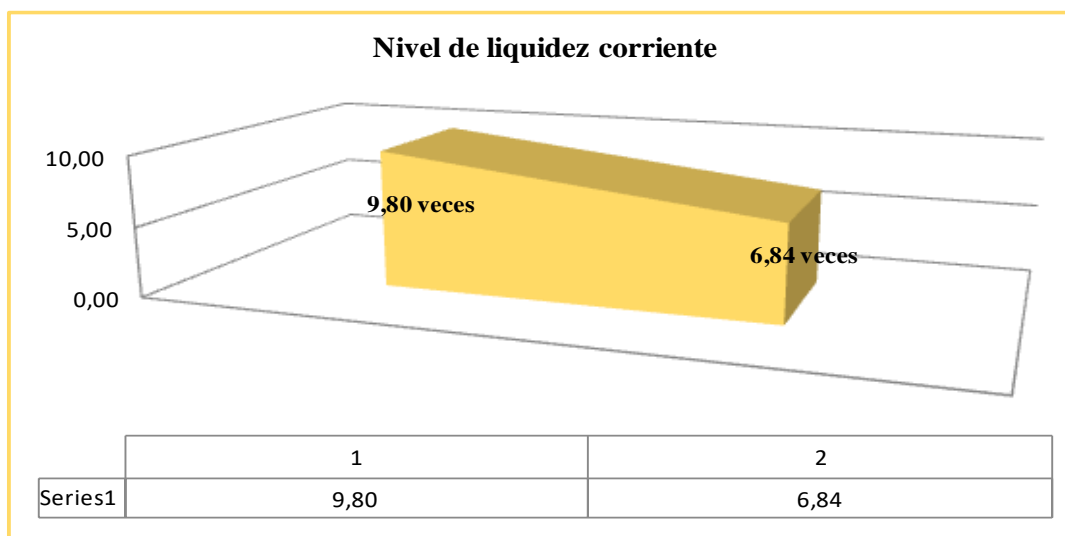
Uno de los principales indicadores afectados es el de razón circulante o liquidez corriente, el cual, pasa a tener una variación importante:

$$\text{Razón corriente} = \frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}} = \frac{\$ 469.027,24}{\$ 68.598,98} = \mathbf{6,84 \text{ veces}}$$

*Figura 26* Nuevo cálculo liquidez corriente con efecto de pasivo corto plazo

Elaborado por: Rueda, J. (2019).

La razón corriente del período pasa de 9,80 veces a 6,84, lo que significa, que la empresa cuenta con menos disponibilidad para poder cubrir o pagar las obligaciones de corto plazo. A continuación se muestra gráficamente la caída del nivel de liquidez del período 2018:



**Figura 27** Disminución de liquidez corriente del período

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El nivel de liquidez se ve afectado por el aumento del pasivo corriente, producto del reconocimiento de la cuenta anticipo de clientes como cuenta de corto plazo. El nivel de liquidez cae de 9,80 veces a 6,84 veces.

### 3.20 Efecto financiero sobre prueba del ácido

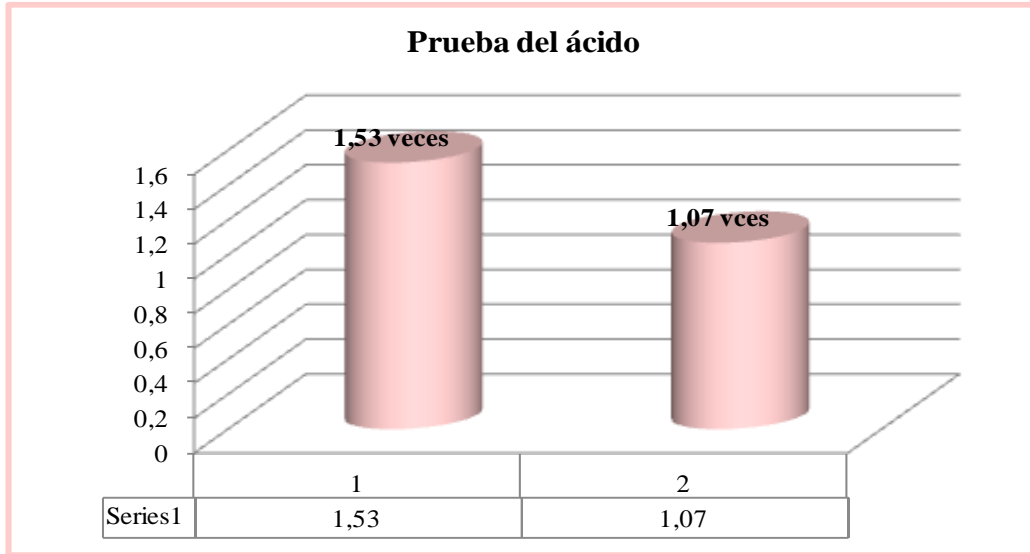
El indicador de prueba ácida sufrió una pequeña variación con respecto a los otros indicadores, detallado a continuación:

$$\text{Prueba ácida} = \frac{\text{Efectivo} + \text{CxC}}{\text{Pasivo corriente}} = \frac{\$ 73.204,80}{\$ 68.598,98} = \mathbf{1,07 \text{ veces}}$$

**Figura 28** Nuevo cálculo prueba ácida con efecto de pasivo corto plazo

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

La prueba del ácido que relaciona aquellos activos que pueden convertirse fácilmente en liquidez como el efectivo y el dinero del cobro de cuentas por cobrar frente al pasivo corriente pasa de 1,53 veces a 1,07 veces, lo que significa que la empresa cuenta con menos disponibilidad de activos de fácil realización para respaldar las obligaciones exigibles:



**Figura 29** Disminución de prueba del ácido del período

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Al igual que la liquidez corriente, el indicador de prueba ácido (indicador directamente relacionado al manejo de liquidez) sufre una variación, pero no tan importante, mostrando una disminución de 0,46 veces por el efecto del reconocimiento de anticipo de clientes en pasivo corriente.

### 3.21 Efecto financiero sobre capital de trabajo

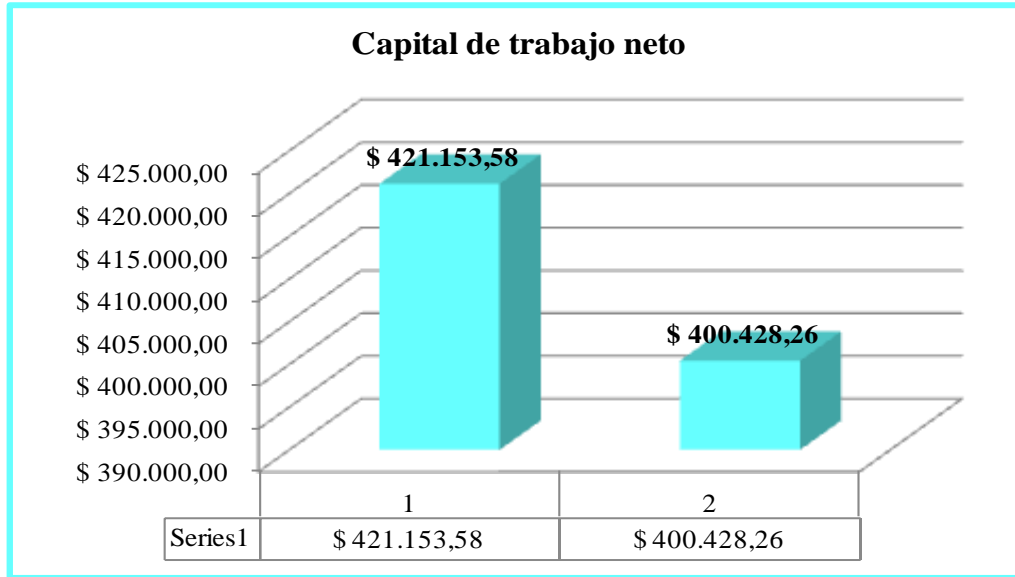
Uno de los indicadores mayormente importante es el capital de trabajo neto, también denominado fondo de maniobra, el cual, muestra directamente la diferencia entre el activo corriente y el pasivo corriente, dejando de lado, los bienes, derechos, recursos, obligaciones, patrimonio, etc.:

	Activo corriente		Pasivo corriente		
<b>Capital de trabajo</b>	= \$	469.027,24	- \$	68.598,98	= \$ <b>400.428,26</b>

**Figura 30** Nuevo cálculo capital de trabajo con aumento de pasivo de corto plazo

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Por efectos de aumento del pasivo corriente, hay una disminución del capital de trabajo. La empresa realmente cuenta con \$400.428,26 para respaldar sus obligaciones. El indicador muestra una variación monetaria que disminuye notablemente:



**Figura 31** Caída del capital de trabajo por el aumento de pasivo corriente

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

El capital de trabajo neto pasa de \$421.153,58 a \$400.428,25, es decir, existe una disminución neta de \$20.725,32 como efecto del aumento del pasivo corriente. De esta manera, se muestra el real fondo de maniobra existente para el manejo de las operaciones de corto plazo.

### 3.22 Análisis del impacto en la liquidez

Los efectos del reconocimiento de una determinada cuenta en el pasivo corriente, o en su defecto, el aumento del pasivo corriente y la permanencia del activo corriente provocan afectación directa a los indicadores de liquidez y no de endeudamiento. Al analizar las cifras, se verifica lo siguiente:

**Tabla 29** Análisis de cifras sobre efectos financieros en la liquidez

Razones de liquidez	Valor ideal	Valor 2018	Efecto negativo	Indicador	Análisis
Razón corriente (liquidez circulante)	Entre 1,5 a 2	9,80	6,84	Veces	La empresa cuenta con todo el disponible en el 2018 para cubrir sus obligaciones de corto plazo, sin embargo, sufre una disminución producto del aumento del pasivo corriente de la entidad.
Prueba del ácido	1	1,53	1,07	Veces	La empresa sufre una disminución considerable en sus activos de fácil liquidación para cubrir sus deudas de corto plazo.
Capital de trabajo (fondo de maniobra)	Positivo	\$421.153,58	\$400.428,26	Unidad monetaria (dólares)	La empresa cuenta con un capital de trabajo de \$400.428,26 para hacer frente a sus obligaciones. Esto es adecuado por ser positivo, pero tuvo una disminución neta de \$20.725,32.

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Los tres principales indicadores utilizados para el análisis de la liquidez fueron afectados. Todo esto se traduce en que la empresa cuenta con menos disponible para cubrir sus obligaciones, preferentemente de corto plazo. Si bien, cuenta con muy buenos niveles de liquidez que

sobrepasan los estándares (valores ideales), con el reconocimiento o reclasificación de una cuenta, pasa a tener variaciones importantes en el período, sin considerar otros tipos de ajustes que pudieran existir o reclasificaciones que estén sujetas a movimientos contables por errores u otras razones.

## CAPÍTULO IV

### INFORME FINAL

#### **4.1 Principio básico para aplicar la NIIF 15**

El adecuado reconocimiento de la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes en los estados financieros del sector de la construcción y de otros sectores afectado por la implementación de esta nueva normativa requiere que las empresas apliquen una gran carga del uso del juicio profesional para representar la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes por el importe o valor que refleje la contraprestación a la que la entidad tiene derecho y espera obtener a cambio de dichos bienes o servicios.

Las conclusiones alcanzadas en el análisis de un contrato serán de obligatoria aplicación a todos los contratos que tengan características similares, por ello, es importante comprobar por medio de un modelo o instrumento si existe un contrato en los términos definidos por la NIIF 15, por ese motivo es recomendable analizar criterios sobre la base de estudio de lineamientos antes de que se efectúe o reconozca un ingreso.

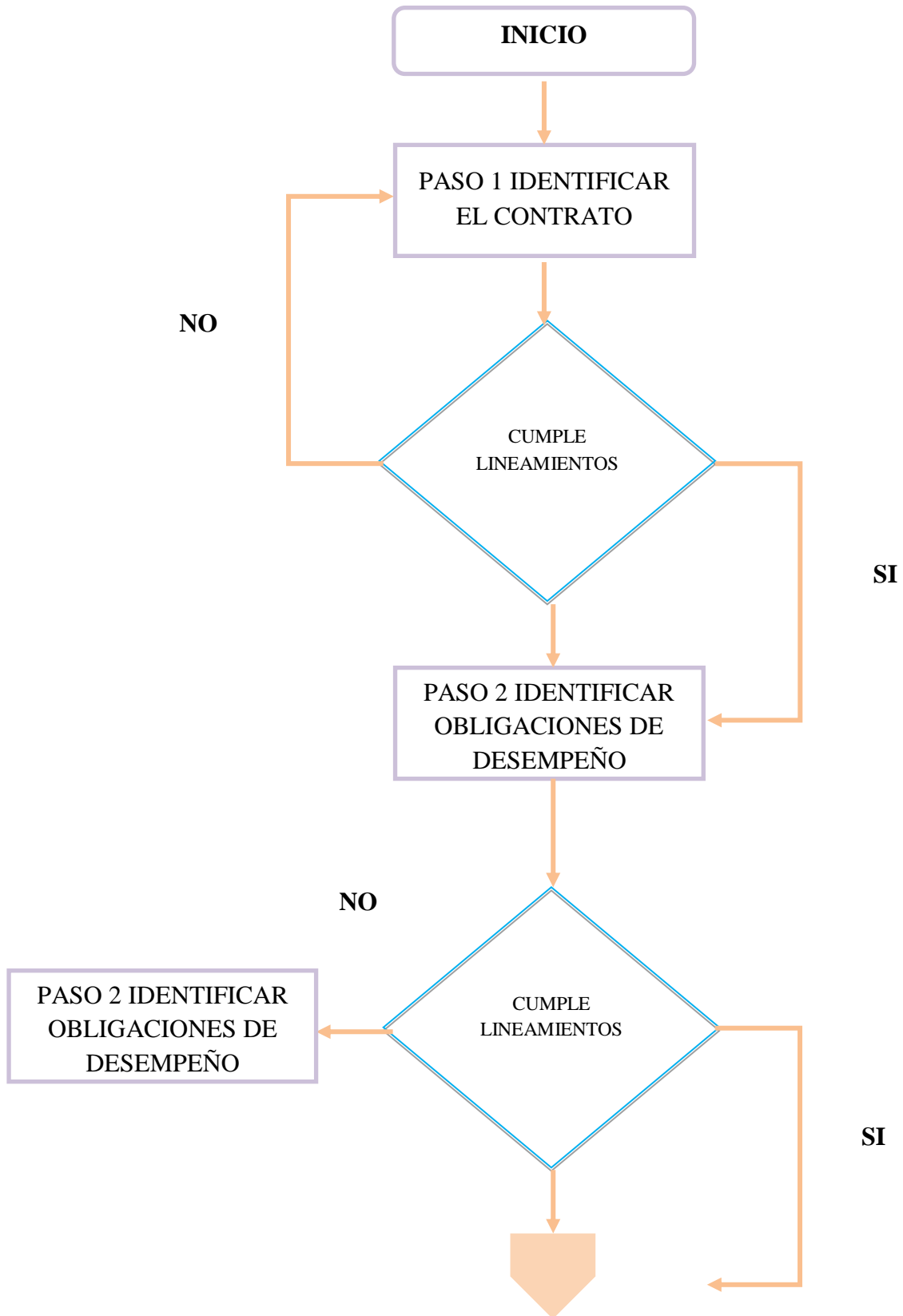
#### **4.2 Título de la propuesta**

**La propuesta:** Modelo de aplicación de la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, es un conjunto de criterios/lineamientos necesarios para el reconocimiento de los ingresos, tanto del sector de la construcción como de otros sectores afectados por la implementación de la normativa.

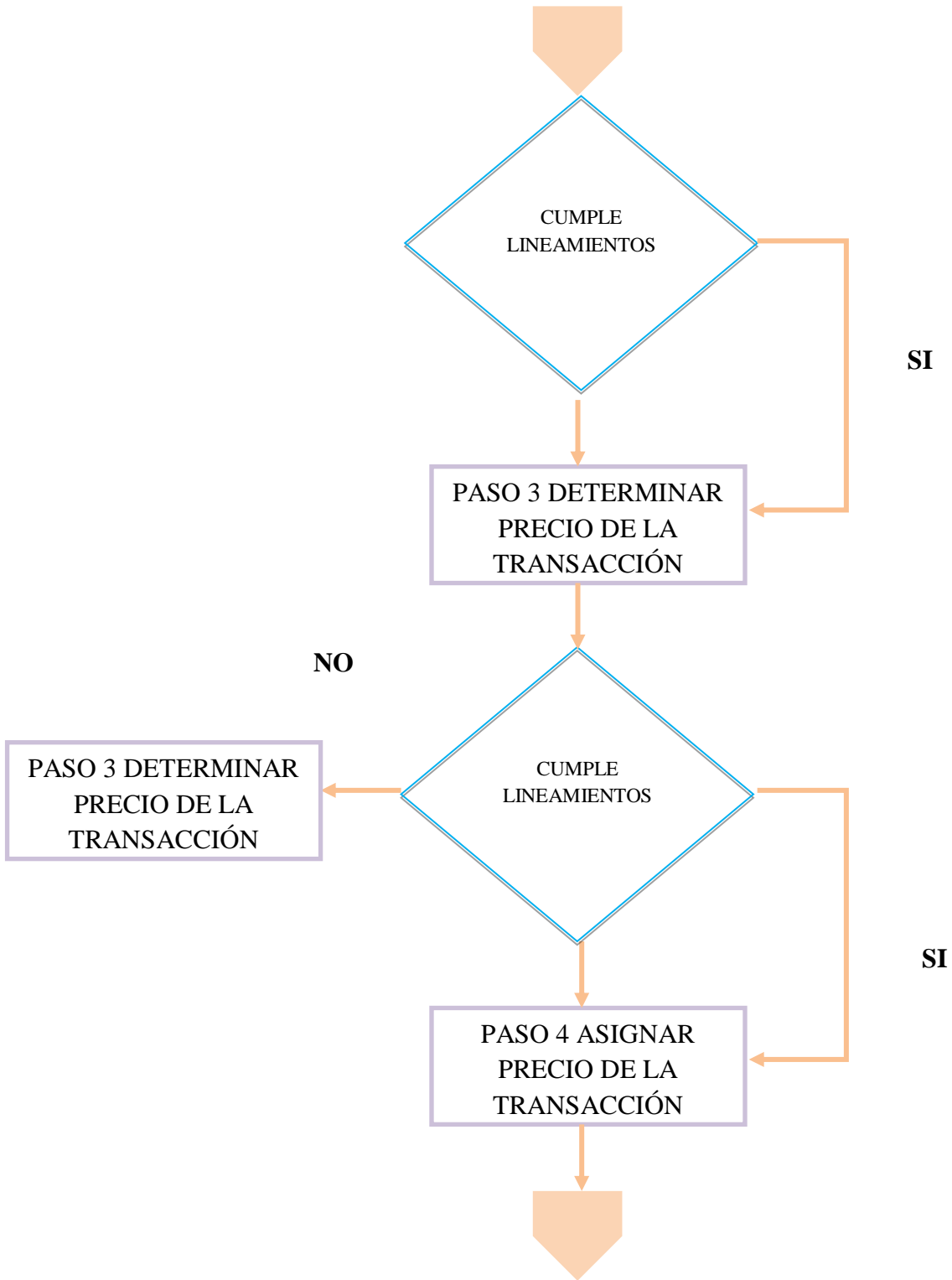
#### **4.3 Descripción de la propuesta**

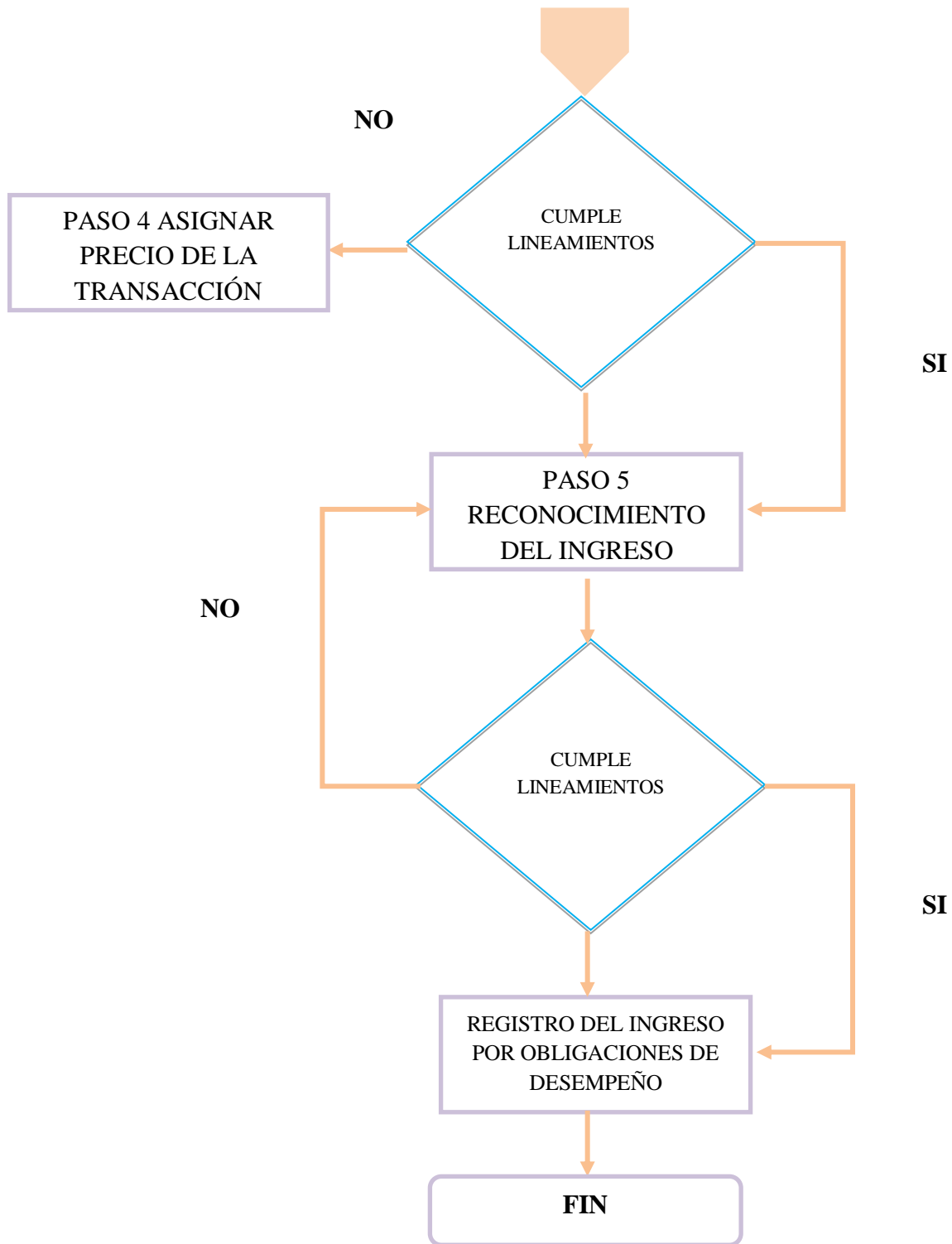
La propuesta se desarrolla en base a la necesidad de identificación que existe de los principios para el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes. Para ello, se establecen criterios elementales de evaluación en cada etapa que se debe seguir en el “Modelo de los 5 pasos”. Esto tiene como finalidad el reconocimiento correcto de los ingresos para la presentación útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos.

#### 4.4 Flujoograma de la propuesta









**Figura 32** Modelo de aplicación NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

## 4.5 Modelo de los 5 pasos

### 4.5.1 Lineamientos de aplicación paso 1

Una entidad contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan los siguientes criterios:

**Tabla 30** Criterios para la identificación de un contrato

Criterio / Lineamiento	Cumple	Razones
Las partes han aprobado el contrato (escrito, oral u otro) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	Sí	La entidad ofrece la realización de una obra a un precio establecido por metros cuadrados (m <sup>2</sup> ) y el cliente está de acuerdo.
Se pueden identificar derechos de cada parte y los bienes o servicios a transferir.	Sí	<b>Respecto de la entidad:</b> Satisfacción de la obligación de desempeño que es construcción de la obra, el precio unitario por metro cuadrado es \$13,00. <b>Respecto del cliente:</b> Paga el precio de \$13,00 por cada metro cuadrado y recibe la satisfacción de la obligación de desempeño a lo largo del tiempo.
Se pueden identificar los términos y condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	Sí	El pago corresponde a un anticipo inicial por el valor total facturado y el saldo contra entrega de la obra.
El contrato tiene sustancia económica (fundamento comercial)	Sí	Efectivamente se recibe la obra a lo largo del tiempo y se cancela el precio pactado

		en el contrato.
La cobranza de la contraprestación es considerada probable.	Sí	El cobro del anticipo es inmediato mediante entrega de la factura.
Existe un contrato.	Sí	En definitiva, el contrato se da por escrito cuando los clientes son sociedades y verbal cuando son personas naturales.

Elaborado por: José Rueda Ch.

La tabla 30 indica los criterios que deben tomar en consideración las empresas que reciban ingresos ordinarios que provengan de un contrato con un cliente. Existen cinco 5 criterios fundamentales para determinar que existe verdaderamente un contrato bajo los términos establecidos en la NIIF 15. Las razones de cumplimiento de cada criterio fueron ideadas en base a la empresa de estudio de este proyecto Comercial Alyeri S.A.

Sin embargo, otros sectores como el sector comercial, sector manufacturero, sector automotriz y sectores en general que proporcionen servicios o bienes adicionales, a los cuales afecta la implementación de esta normativa, deben evaluar cada criterio para verificar que existe un contrato, sea éste oral, por escrito u otro. Una vez que se ha realizado el análisis de cada criterio, se puede continuar con la evaluación de los criterios del paso 2 que se refiera a las obligaciones de desempeño.

#### 4.5.2 Lineamientos de aplicación paso 2

**Tabla 31** *Criterios para la identificación de obligaciones de desempeño*

Obligaciones posibles	Criterios	Cumple
	<b>Beneficios por sí mismo:</b>	Sí

<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Puesta de materiales, aplicación de mano de obra, transporte de materiales y garantía.</li> </ul>	<p>Beneficio o provecho del bien o servicio tomado independientemente: Cada material puede ser utilizado de forma separada o en conjunto con otros elementos disponibles.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En total, 4 obligaciones de desempeño por realización de obra)</li> </ul>	<p><b>Separable:</b></p> <p>Los bienes (materiales de construcción) y servicios (mano de obra, transporte, garantía) efectivamente son identificables, por ello, deben presentarse por separado.</p>	<p>Sí</p>

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Luego de determinar en la tabla 31 las obligaciones de desempeño comprometidos en cada contrato en Comercial Alyeri S.A. se tiene que tener en consideración que un contrato generalmente señala de forma explícita los bienes y servicios que la entidad se compromete a transferir al cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato.

A continuación, se procede a determinar cuáles son las posibles obligaciones de desempeño por sectores, que aplican para una compañía que tenga ingresos provenientes de contrato con un cliente:

**Tabla 32** Identificación general de obligaciones de desempeño

Sector afectado por NIIF 15	Obligaciones posibles por sectores	Bienes o servicios	Aplicabilidad
Sector de construcción	Obligación de desempeño 1	Mano de obra	
	Obligación de desempeño 2	Materiales de obra	
	Obligación de desempeño 3	Transporte de materiales	Aplica para todas las obras
	Obligación de desempeño 4	Garantía de reclamo	
	Obligación de desempeño 5	Descuento	Solo aplica para sociedades y no persona natural, se revisa en el criterio 3.
Sector automotriz	Obligación de desempeño 1	Venta de vehículo	
	Obligación de desempeño 2	Mantenimiento del vehículo	
	Obligación de desempeño 3	Concesión de garantías	
	Obligación de desempeño 3	Concesión de créditos	

Sector afectado por NIIF 15	Obligaciones posibles por sectores	Bienes o servicios	Aplicabilidad
Sector comercial	Obligación de desempeño 1	Venta de bienes	
	Obligación de desempeño 2	Transporte de bienes	
	Obligación de desempeño 3	Descuentos	
	Obligación de desempeño 4	Garantías	
	Obligación de desempeño 5	Devoluciones	
Sector manufacturero	Obligación de desempeño 1	Venta de bienes	
	Obligación de desempeño 2	Transporte	
	Obligación de desempeño 3	Garantías	
	Obligación de desempeño 4	Mantenimientos	
	Obligación de desempeño 5	Regalías	

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Adicionalmente, en la aplicación del paso, se tiene que tomar en consideración lo siguiente:

- Identificar todos los contratos que se comprometen a entregar múltiples bienes y servicios porque es necesario evaluar cada componente y si debe presentarse por separado.
- Evaluar si los bienes y servicios se registran contablemente por separado porque puede tener incidencia al momento de presentación del Estado de Resultado Integral.
- Analizar los diferentes bienes y servicios que pueden ser contabilizados como una sola obligación de desempeño.

Por ejemplo, en el caso del sector de construcción, debido a la complejidad de sus operaciones, los componentes deben presentarse por separado, no así otras empresas que dan servicios de construcción, en donde el trabajo como tal, constituye una sola obligación de desempeño.

- Identificar las obligaciones de desempeño es crítico para la determinación de la medida de reconocimiento de los ingresos porque una obligación que no esté parcialmente identificada puede ocasionar una errada toma de decisiones.

#### 4.5.3 Lineamientos de aplicación paso 3

**Tabla 33** *Criterios para la determinación del precio de la transacción*

Precio de la transacción	Criterio	Cumple
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Precio modificado por contraprestaciones variables:</li> <li>✓ Descuento</li> <li>✓ Devoluciones</li> <li>✓ Reducciones de precios</li> <li>✓ Rebajas</li> <li>✓ Créditos</li> <li>✓ Incentivos</li> <li>✓ Concesiones de precio</li> <li>✓ Primas de desempeño</li> </ul>	<p>El precio se compone del valor originalmente pactado, ajustado en este caso, por un descuento que la entidad otorga a los contratos pactados con sociedades, no con personas naturales</p>	<p>Sí</p>



<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Sanciones</li> <li>✓ Penalizaciones</li> <li>✓ Componentes de financiación</li> </ul>		
--	--	--

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Como indica la tabla 33, existen diversos componentes que se constituyen en contraprestaciones variables. En la mayoría de contratos, el precio es fijo, pero al ser modificado por algunos de los componentes mencionados, se puede volver un precio variable de la transacción. Dependiendo de los sectores, las contraprestaciones varían y se aplican algunas de ellas o varias simultáneamente.

En el caso de Comercial Alyeri S.A., únicamente se aplican por concepto de contraprestación variable al precio original de la factura (antes de excluir importes recaudados por terceros, IVA), un descuento solamente a las sociedades, que por los altos precios de las obras se hacen acreedores a bonificaciones (descuentos) sobre la base de alguna obligación de desempeño, generalmente materiales y/o mano de obra.

#### 4.5.4 Lineamiento de aplicación paso 4

**Tabla 34** Criterios para la asignación del precio de la transacción

Método	Aplica	Razón
Precio observable	Sí	Aplica a cada componente, puesto que la entidad tiene identificados los porcentajes de distribución con base en el costo unitario.
Valor de mercado ajustado	No	Al conocerse los precios observables, no se requiere este tipo de estimación.
Costo más utilidad	No	Al conocerse los precios observables, no

		se requiere este tipo de estimación.
Monto residual	No	Al conocerse los precios observables, no se requiere este tipo de estimación.

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

La tabla 34 indica métodos a evaluar al momento de realizar la asignación o distribución de precio a las obligaciones de desempeño. Al momento realizar una asignación sobre la base de los precios de venta independientes de cada bien o servicio, la entidad verificará si éstos son realmente observables por separado, de lo contrario, estimará los precios de venta independientes mediante el uso de los métodos mencionados como: el valor de mercado ajustado (precio que los clientes pagarían por bienes y servicios en el mercado), costo más utilidad (proyección de costos de obligaciones de desempeño y adición de margen de utilidad), y monto residual (precio de la transacción menos precios de venta independientes observables).

Un dato importante es que si no se pueden obtener los precios habituales de mercado, se deberá asignarlos en base a estimaciones, por lo que habrá que recoger datos de mercado de precios y costos y documentar el proceso de obtención la estimación.

#### 4.5.5 Lineamientos de aplicación paso 5

**Tabla 35** *Criterios para el reconocimiento de los ingresos*

Reconocimiento del ingreso	Criterio	Cumple
Reconocimiento del ingreso a medida que se satisface la obligación de desempeño (OD) mediante la transferencia de control al cliente del bien o servicio. El cliente tiene: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ La obligación presente de pagar</li> <li>✓ El título legal</li> </ul>	El ingreso es reconocido de acuerdo con el grado de avance y entrega de bien (satisfacción de las obligaciones de desempeño a lo largo del tiempo)	Sí

<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ La posesión física</li> <li>✓ Los riesgos y beneficios de la propiedad</li> <li>✓ Ha aceptado el activo o el servicio</li> </ul>		
---	--	--

Elaborado por: Rueda, J. (2019)

Luego de aplicados los 4 pasos, se procede a determinar el progreso de la satisfacción de desempeño (transferencia de bienes o servicios comprometidos), acción importante para el reconocimiento de los ingresos. En el caso de Comercial Alyeri S.A., los ingresos son registrados de acuerdo con el avance de la obra.

Sin embargo, existen métodos apropiados para medir el progreso, los cuales, incluyen métodos de productos y métodos de recursos. Para la elección de uno de los métodos, la empresa deberá considerar la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente, de tal forma que permita medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. El ingreso registrado será el precio de la transacción que excluye el valor por concepto de contraprestación variable.

#### **4.5.6 Otros lineamientos y recomendaciones para aplicación NIIF 15**

##### ***4.5.6.1 Revisión de políticas contables***

Las políticas contables deben ser evaluadas ya que su propósito es contribuir a que la información financiera sea elaborada de acuerdo con las realidades de la empresa. Por ello, es importante tener identificadas políticas adecuadas que vayan acorde al reconocimiento de cuentas bajo la perspectiva de análisis de la norma NIIF 15.

##### ***4.5.6.2 Revisión de sistemas informáticos***

Frente a la necesidad que existe de implementación de la normativa NIIF 15, las herramientas informáticas son importantes, puesto que permiten procesar toda la información contable para así

presentar información financiera en un período del tiempo. Será necesario realizar una actualización del plan de cuentas de los programas que manejan cualesquier empresas o sectores afectados, de tal forma, que presenten las cuentas necesarias que representen las obligaciones de desempeño existentes.

#### **4.5.6.3**     *Revisión de contratos*

Un inventario de contratos es esencial como parte de la documentación y archivo de la información que mantiene la empresa. De esta manera, tiene a su alcance la revisión de documentos que bajo la perspectiva de la nueva normativa. El análisis de cada contrato, con personas naturales y sociedades permite además dar seguimiento en el avance de las obras de cada cliente y las disposiciones y cláusulas contractuales establecidas.

#### **4.5.6.4**     *Controles financieros*

Los controles financieros van directamente asociados con el análisis de la información financiera, por lo tanto, ésta debe estar correctamente elaborada bajo la normativa actual NIIF 15. De esta forma, y mediante la aplicación adecuada de los criterios de reconocimiento, se puede obtener cifras reales y razonables de los ingresos y costos o gastos relacionados presentados de forma segregada que permitan evaluar los indicadores de la manera más acertada posible.

### **4.6 Utilidad práctica de la propuesta**

La implementación de la propuesta plantea mejorar el reconocimiento de los ingresos y la presentación de la información financiera, tanto para la toma de decisiones administrativas internas de la empresa como para los usuarios interesados, por cuanto, es importante elaborar información razonable que esté a la vanguardia y que sirva para un adecuado análisis de las cifras dentro de un entorno competitivo.

## CONCLUSIONES

La investigación realizada y la aplicación de la nueva normativa NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, permitió concluir lo siguiente:

1. La empresa actualmente emite facturas por las obras de construcción realizadas y éstas no tienen identificadas por separado las obligaciones de desempeño que normalmente se satisfacen a lo largo del tiempo que dura la ejecución de una obra. Las obligaciones que normalmente se pueden verificar en los contratos celebrados, tanto con personas naturales y sociedades son la disposición y el uso de los materiales de obra, aplicación de mano de obra para los trabajos, transporte de los materiales, cesión de garantías y descuento aplicados a los materiales.
2. La falta de aplicación de la norma NIIF 15 hace que, para efectos de presentación de los estados financieros, no se tenga información razonable que pueda ser objeto de un análisis adecuado para la toma de decisiones. A nivel financiero, la aplicación de la normativa genera incidencias sobre los factores de análisis en indicadores financieros sobre los cuales se toman decisiones de los niveles de liquidez relacionados a los rubros del Estado de Situación Financiera y sobre el nivel de rentabilidad asociado directamente con el Estado de Resultado Integral.
3. La aplicación del “Modelo de los 5 pasos” no ha sido aplicado aún en el reconocimiento de los ingresos por contratos de construcción. Los ingresos han sido registrados bajo la normativa NIC 18 Ingresos ordinarios, sin embargo, se han aplicado los criterios propuestos por dicha norma y que actualmente se mantienen sobre el registro de los ingresos y los costos relacionados de acuerdo con el grado de avance de la obra. Por otra parte, la recaudación fiscal por concepto de retenciones no fue la adecuada, reteniendo por lo tanto, valores adicionales.

4. La evaluación de criterios o lineamientos en la consecución de cada paso al momento de reconocer los ingresos son importantes. Ciertos aspectos fueron considerados bajo la norma anterior NIC 18 Ingresos ordinarios como los aspectos más relevantes en la celebración de los contratos (derechos y obligaciones de cada parte) así como la determinación del precio total de las obras. Sin embargo, criterios para la identificación por separada de las obligaciones de desempeño y la asignación de los precios de venta independientes no han sido considerados, por cuanto, hay ausencia en la aplicación de la nueva norma.
  
5. Como parte del costo de las obras, los materiales utilizados son primordiales, es así que la empresa Comercial Alyeri S.A. mantiene todos los materiales comprados e importados, pero no tiene establecidos controles adecuados para el manejo de los mismos que ya vendría a constituirse como inventarios, que sin tener el objeto de ser vendidos, son utilizados en todas las obras. Normalmente, la empresa no registra valor de inventarios al cierre del año, ya que todos los materiales son utilizados en las obras, incluso, éstos son cargados al costo permanentemente.

## RECOMENDACIONES

Se establecen las siguientes recomendaciones en la implementación total de la normativa NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes:

1. Es recomendable que la empresa comience a emitir las facturas, tanto de anticipo de obra como para su terminación, con las obligaciones de desempeño por separada, ya que además es un requisito que la mayoría de clientes actuales pertenecientes a la demanda del sector de la construcción y otros sectores solicitan, por cuanto, necesitan saber cuáles son los rubros por los cuales se está cancelando una factura. Así mismo, por las incidencias que pueden originar las formas de presentación en la parte tributaria, ya que cada contribuyente debe efectuar las respectivas retenciones.
2. Se recomienda implementar la norma NIIF 15 para aquellas empresas que no la han aplicado aún, ya que su proceso de análisis y practicidad en las transacciones económicas actuales hace que sea necesario contar con información financiera verdaderamente razonable y que sirva para la toma de decisiones administrativas internas y de los usuarios interesados en las operaciones del negocio. La información razonable hace que al momento de realizar análisis de movimientos de las cuentas se determinen indicadores sin desviaciones y errores producto de un inadecuado reconocimiento en el período.
3. Es necesaria la aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento de los ingresos, ya que está basada en un modelo único que tiene establecido 5 pasos a seguir para el registro adecuado de los ingresos. La norma tiene identificadas pautas importantes en la identificación de un contrato, de tal forma, que permita evaluar a los sectores afectados los requisitos básicos para que dichos contratos sean reconocidos como tal bajo la NIIF 15 y poder seguidamente observar las obligaciones de desempeño existentes en los mismos. También, establece las formas para la determinación y asignación de precios de transacción, para así, registrar finalmente los ingresos correctamente.

4. El modelo propuesto sobre los criterios o lineamientos sujetos a evaluación en cada paso para el reconocimiento correcto de los ingresos debe ser aplicado, de tal forma, que permita a las empresas de construcción y otros sectores afectados tener una guía de respaldo y utilizarla cuando se tengan cuestionamientos sobre las bases de aplicación de la NIIF 15, debido a que la mayoría de transacciones u operaciones son altamente complejas y requieren un tratamiento distinto, que si no es aplicado adecuadamente, puede generar incidencias a nivel financiero y fiscal.
  
5. Se requiere implementar un programa de control de los materiales de obra que ya se constituyen inventarios que la empresa mantiene para ser utilizados. De tal forma, que permita tener a la mano en cada momento un detalle preciso de las cantidades disponibles de cada material, sus costos y cuántos de ellos son utilizados realmente en cada obra para efectos de un buen análisis de los costos. Así mismo, es importante realizar un control de inventarios permanente con el propósito de evidenciar el uso de los materiales y su descargo de la cuenta inventarios del Estado de Situación Financiera.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AACE. (2018). *Manuel de Costos*. Bogotá: Grupo Editorial Patria.
- Álvarez Núñez, L. (2016). *Finanzas I: Contabilidad, planeación y administración financiera*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Asamblea Nacional. (2018). *Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)*. Quito: Lexis.
- Asamblea Nacional. (2018). *Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito : Lexis.
- Augusto Rincón, A. (2010). *Costos: decisiones empresariales*. Bogotá : ECOE Ediciones.
- Ávila, H. L. (2010). *Introducción a la metodología de la investigación*. México: Eumed.
- Bravo Santillán, M. d. (2010). *Introducción a las finanzas*. México: Pearson Education.
- Carvalho, J. A. (2009). *Estado de Resultados: proceso contable*. Colombia: ECOE Ediciones.
- Córdova, L. M. (30 de Mayo de 2018). Universidad de Guayaquil. Recuperado el 15 de Septiembre de 2019, de Repositorio UG: <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/30192/1/Tesis%20Impacto%20de%20NIIF%202015%20%20%20%20%20Cordova%20Lindao%20Luz.pdf>
- Fierro Martínez, Á. M. (2015). *Contabilidad General con Enfoque NIIF*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Garrison, R. (2010). *Contabilidad administrativa*. México: MC Graw Hill.
- Hernández Sampieri, R. (2014). *Metodología de la investigación*. México: Mc Graw Hill.
- Hidalgo, J. (2019). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Guayaquil: Audit Corporate.
- Horngrén, C. (2011). *Contabilidad administrativa*. México: Pearson Education.
- IASC. (2019). *Marco Conceptual para la información financiera*. Londres: IASC.

- IFRS. (2015). NIC 11 Contratos de Construcción. Londres: IFRS.
- IFRS. (2015). NIC 18 Ingresos ordinarios. Londres: IFRS.
- IFRS. (2019). NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Londres: IFRS.
- Lira Briceño, P. (2011). Finanzas y financiamiento. Lima: Nathan Associates Inc.
- Mundo Constructor. (30 de Enero de 2019). Mundo Constructor. Recuperado el 24 de Septiembre de 2019, de Cifras nacionales: <https://www.mundoconstructor.com.ec/caen-las-ventas-de-los-principales-subsectores-de-la-construccion/>
- Ñaupas Paitán, H. (2014). Metodología de la investigación. Bogotá: Editorial de la U.
- Ojeda Velasteguí, W. (2014). Contabilidad de construcciones. Chimborazo: Escuela Superior Politécnica de Chimborazo.
- Padilla García, V. M. (2014). Introducción a las finanzas. México: Grupo editorial Patria.
- Pimienta Prieto, J. H. (2012). Metodología de la investigación. México: Pearson Education.
- Ramírez Padilla, D. N. (2010). Contabilidad administrativa. México: Mc Graw Hill.
- Rivero, A. (2010). Metodología de investigación. México: Pearson Education.
- Rodríguez Moguel, E. (2011). Metodología de la investigación. México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
- Sabino, C. (2010). Metodología de investigación. Caracas: Editorial Panapo.
- Sinisterra Valencia, G. (2011). Contabilidad administrativa. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Sinisterra, G. (2011). Contabilidad de costos. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Sinisterra, G. (2011). Contabilidad: sistema de información para las organizaciones. Colombia: Mc Graw Hill.
- Toro López, F. (2016). Costos ABC y presupuestos. Bogotá: ECOE Ediciones.

Uribe Marín, R. (2011). Costos para la toma de decisiones. Bogotá : Mc Graw Hill.

Uribe Medina, L. R. (2016). Plan de cuentas para sistemas contables. Colombia: ECOE Ediciones.

## ANEXOS

### *Anexo 1* Cuestionario de preguntas entrevista al Administrador



#### TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN: ENTREVISTA

<b>Objetivo Específico:</b>	Evaluar la aplicación de los criterios básicos establecidos en la normativa financiera NIIF 15
<b>Perfil del entrevistado:</b>	Administrador
<b>Entrevistado:</b>	Ing. Com. Wilfrido Pérez Vanegas
<b>Entrevistador:</b>	Sr. José Rueda Ch.

1. ¿Qué cláusulas importantes se establecen en los contratos de construcción celebrados con cada cliente?
2. ¿Cómo determinan el costo de cada trabajo realizado?
3. En cuanto a los elementos del costo, ¿qué contienen las órdenes de trabajo?
4. ¿De qué forma se establece la modalidad de pago al inicio de cada trabajo?
5. ¿Existe un control interno adecuado sobre cada elemento del costo?
6. ¿Existe una separación de los bienes y servicios (obligaciones de desempeño) entregados al cliente en cada factura?
7. ¿Se lleva a cabo la realización de un presupuesto para cada trabajo realizado?
8. ¿En base a qué parámetro se establece la utilidad para trabajo realizado?
9. ¿De qué manera se da la fijación de precios de cada trabajo pactado en los contratos?
10. ¿El trabajo realizado a cada cliente incluye una garantía en caso de problemas futuros?

**Anexo 2 Cuestionario de preguntas entrevista al Contador**



**TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN: ENTREVISTA**

<b>Objetivo Específico:</b>	Evaluar la aplicación de los criterios básicos establecidos en la normativa financiera NIIF 15
<b>Perfil del entrevistado:</b>	Contador
<b>Entrevistado:</b>	CPA. Marlon Yugcha Zambrano
<b>Entrevistador:</b>	Sr. José Rueda Ch.

1. **¿Cómo se reconocen los ingresos y costos relacionados en la realización de cada obra?**
2. **¿De qué forma se registran los anticipos entregados al inicio de obra y pactados en cada contrato?**
3. **¿Los anticipos entregados pertenecen contablemente a anticipos de corto o largo plazo?**
4. **¿Se toma en consideración el porcentaje de realización o grado de avance de obra para el adecuado reconocimiento de ingresos y costos?**
5. **¿Qué incidencia tiene el reconocimiento de ingresos y costos en la parte tributaria tomando en consideración el grado de avance de obra?**
6. **¿Existe una aplicación de los principios básicos de las normas ya derogadas NIC 11/NIC18 y contenidas en la actual normativa NIIF 15?**
7. **¿Considera necesaria la aplicación de la metodología de la NIIF 15, de tal forma, que sirva para un análisis más acertado de la información financiera?**
8. **¿Qué impacto generaría la descomposición de ingresos y costos relacionados (obligaciones de desempeño) en la parte financiera?**

- 9. ¿Qué impacto generaría la descomposición de ingresos y costos relacionados (obligaciones de desempeño) en la parte tributaria?**
- 10. ¿Qué ventajas traería para los usuarios financieros la aplicación de la NIIF 15 sobre el Estado de Resultado Integral?**

### Anexo 3 Cuestionario de preguntas entrevista al Asistente Contable


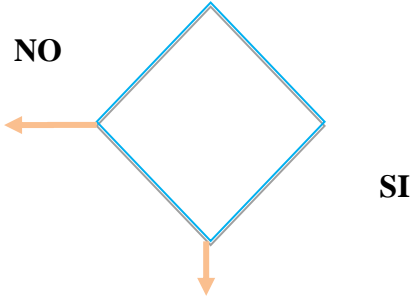





#### TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN: ENTREVISTA

<b>Objetivo Específico:</b>	Evaluar la aplicación de los criterios básicos establecidos en la normativa financiera NIIF 15
<b>Perfil del entrevistado:</b>	Asistente Contable
<b>Entrevistado:</b>	Ing. Com. Martha Quimís Ponce
<b>Entrevistador:</b>	Sr. José Rueda Ch.

- 1 ¿Cómo manejan el control interno de los inventarios?
- 2 ¿Qué se registra como costo de mano de obra y beneficios sociales?
- 3 ¿Qué rubros se consideran dentro de los costos indirectos de fabricación?
- 4 ¿De qué forma se registra un anticipo considerando el plazo de una obra?
- 5 ¿Considera necesaria una evaluación constante de los anticipos en el pasivo de la entidad?
- 6 ¿Cómo factura la empresa la realización de una determinada obra?
- 7 ¿Qué impacto traería consigo la separación de bienes y servicios en la factura?
- 8 ¿Por qué los clientes o empresas contratantes requieren desglosado los componentes en las facturas?
- 9 ¿Cómo se presentaría el Estado de Resultado Integral con la separación de los componentes?
- 10 ¿Qué beneficio daría a los usuarios externos la aplicación de la normativa NIIF 15?

*Anexo 4 Simbología de diagrama de flujo*

SÍMBOLO	REPRESENTACIÓN
	<p>EXPRESIÓN DE ASIGNACIÓN ALGEBRAICA</p>
	<p>CONDICIONES DE ASIGNATURA ALTERNADA</p>
	<p>INICIO Y FIN</p>
	<p>CONECTOR FUERA Y DENTRO DE PÁGINA</p>
	<p>DIRECCIÓN DE UN DIAGRAMA DE FLUJO</p>