



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Maestría en Contabilidad y Auditoría

Análisis de la adopción NIIF 15 en el sector de la construcción

Trabajo de titulación previo a la obtención del
título de Magíster en Contabilidad y Auditoría

Modalidad: Artículo Académico

Autora:

Mónica Lorena Calle Jiménez

CI: 0104484654

Director:

CPA. Orlando Fabián Ayabaca Mogrovejo

CI: 0105032403

Cuenca, Ecuador

24-octubre-2019



Resumen

La NIIF 15 establece el nuevo modelo de reconocimientos de ingresos derivados de contratos con clientes, siendo su objetivo principal el correcto cumplimiento de las obligaciones de desempeño. Por tal motivo, la presente investigación analiza la aplicación de la norma, pues da lugar a cambios significativos en el perfil de ingresos y en el reconocimiento de los costos asociados. Señalando los impactos más relevantes donde nos permite encontrar o definir el proceso más adecuado para la adopción, las políticas y ajustes necesarios. Dentro de la investigación podemos encontrar las diferencias entre la anterior y nueva normativa, la que consta en la primera parte del estudio. En la segunda sección se describe los 5 pasos fundamentales para el nuevo modelo de reconocimiento de ingresos. En las secciones subsecuentes, describimos trabajos de investigación que ha permitido el análisis y descubrimiento de los resultados.

Palabras claves: Contrato. Costos. Ingresos. NIIF. Obligaciones de desempeño. Precio de transacción. Reconocimiento.



Abstract

IFRS 15 establishes the new revenue recognition model derived from contracts with customers, being its main objective the correct fulfillment of performance obligations. For this reason, the present investigation analyzes the application of the norm, then It results in significant changes in the income profile and in the recognition of the associated costs. Indicating the most relevant impacts that it allows us to find or define the most appropriate process for adoption, the necessary policies and adjustments. Within the investigation we can find the differences between the previous and new norm, the one that appears in the first part of the study. The second section describes the 5 fundamental steps for the new revenue recognition model. In the subsequent sections, we describe research papers that have allowed the analysis and discovery of the results.

Keywords: Contract. Costs. Income. IFRS. Performance obligations. Transaction price. Recognition.



Índice del Contenido

Resumen.....	2
Abstract.....	3
Índice del Contenido.....	4
Índice de Tablas.....	4
Índice de Gráficos.....	5
1. Introducción.....	8
2. Revisión de literatura.....	9
2.1 Ingresos.....	10
2.2 Costos.....	12
2.3 Aspecto Tributarios.....	14
2.4 Antecedentes.....	15
3. Contexto del problema y preguntas de investigación.....	17
3.1 Variables y Datos:.....	18
4. Metodología:.....	19
5. Resultados.....	19
<i>Paso 1. Identificación del Contrato.....</i>	<i>20</i>
<i>Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño.....</i>	<i>20</i>
<i>Paso 3 y 4. Determinación y asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño.....</i>	<i>21</i>
<i>Paso 5. Reconocer el ingreso a medida que se satisface la obligación de desempeño.....</i>	<i>25</i>
6. Conclusiones y recomendaciones.....	31
7. Referencias.....	35

Índice de Tablas

Tabla 1. Detalle de Contraprestaciones Variables.....	21
Tabla 2. Análisis de contraprestaciones variables por año.....	23
Tabla 3. Reconocimiento de los ingresos 2016.....	25
Tabla 4. Asientos contables para reconocimiento de ingresos del año 2016.....	26
Tabla 5. Reconocimiento de los ingresos 2017.....	28
Tabla 6. Asientos Contables 2017.....	28
Tabla 7. Reconocimiento de ajuste en ingresos por modificación en el contrato año 2018.....	29
Tabla 8. Reconocimiento de ajuste en ingresos por excesos en cantidades de obra año 2018.....	29
Tabla 9. Reconocimiento de los ingresos 2018.....	30
Tabla 10. Asientos Contables 2018.....	30
Tabla 11. Estado de resultados por año.....	30



Índice de Gráficos

Gráfico 1 Modelo de 5 pasos.....	13
Gráfico 2. Variables y Datos.....	18
Gráfico 3. Proceso evolutivo del contrato objeto de estudio.....	20
Gráfico 4. Identificación de contrato.....	20
Gráfico 5. Identificación de impuestos diferidos en conciliación tributaria.....	27
Gráfico 6. Asiento contable Pasivo por impuestos diferidos.....	27



Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Mónica Lorena Calle Jiménez en calidad de autora y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "Análisis de la adopción NIIF 15 en el sector de la construcción", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 24 de octubre de 2019

Mónica Lorena Calle Jiménez

C.I: 0104484654



Cláusula de Propiedad Intelectual

Mónica Lorena Calle Jiménez, autora del trabajo de titulación "Análisis de la adopción NIF 15 en el sector de la construcción", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, 24 de octubre de 2019

Mónica Lorena Calle Jiménez

C.I: 0104484654



1. Introducción.

El sector de la construcción es considerado como uno de los sectores más productivos a nivel nacional, pues aporta una gran riqueza a la sociedad, esto se debe al gran número de empresas dedicadas a esta actividad. Para esto hay que considerar que en el Ecuador se cuenta con 14.366 establecimientos, generando miles de empleos directa o indirectamente. Por ello a nivel nacional es considerado como el mayor empleador del mundo (INEC, 2016).

En el Ecuador, el crecimiento y la creciente demanda de la industria de la construcción ha seguido un patrón similar al observado en la tendencia del mundo. En la actualidad, la construcción es uno de los sectores que conducen el camino hacia la modernización y la industrialización en el país (Campoverde & Castro, 2016, pág. 36). Las fuentes de trabajo creadas en el sector de la construcción de manera directa en el Ecuador alcanzan alrededor de 519.383 trabajadores; es decir que la construcción aporta con 6,8% del empleo total nacional.

El proceso de construcción habitualmente toma un tiempo importante y la clasificación de los bienes raíces como un activo puede variar, dependiendo de los objetivos del promotor inmobiliario en el momento en que decide producir dichos bienes. Como consecuencia de ello, en función de las normas contables utilizadas, y su interpretación, el costo de bienes puede variar en función de la clasificación de los activos (Campoverde & Castro, 2016, pág. 45).

De esta manera, la revisión de la literatura nos inserta en un campo de importante estudio, donde debe analizarse la aplicación de la normativa legal vigente, planteándonos preguntas como:Cuál es el proceso, políticas, ajustes necesarios para acogernos a las normas internaciones de información financieras obligatorias.



2. Revisión de literatura.

En mayo del 2014 el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, publica la nueva norma NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con los Clientes. Esta norma deroga a la NIC 11, NIC 18, CINIIF 13, CINIIF 15, CINIIF 18 y SIC-31, con aplicación obligatoria a los estados financieros a partir del 1 de enero del 2018.

Se cree que el sector de la construcción, el sector inmobiliario, las telecomunicaciones, los servicios de ingeniería, de diseño e implementación de software, laboratorios, proveedores de bienes y servicios en contratos de suministros, entre otros, tendrán mayores impactos en la transición de esta norma (Rahola, 2014, pág. 8)

La aplicación de la norma proporciona un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos y requerimientos más detallados para contratos con elementos múltiples.

Derogándose la NIC 11, donde el reconocimiento de los ingresos y las ganancias está basado en un porcentaje sobre el grado de avance de obra, bajo NIIF 15 este reconocimiento será progresivo del ingreso, este podría ser solamente permitido cuando los derechos y obligaciones contractuales exigibles satisfacen uno de los siguientes criterios:

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.
- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora.
- El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha. (NIIF15, 2019).

De acuerdo al Marco Conceptual para la Información Financiera actualizado al marzo del 2018, un recurso económico es un derecho cuando existe la probabilidad de que se produzca beneficios económicos futuros.

Según (Pacheco, 2016): “el tratamiento contable de la cuenta de los ingresos de los contratos de construcción según NIC 11 y NIIF 15, presentan aspectos significativos al examinar sus contratos. La NIIF 15 implica un cambio muy significativo en los criterios contables de reconociendo de ingresos como lo expresa la NIC 11 y NIC 18, modificaciones que en muchos casos compromete la aplicación de juicio profesional y cambios en los sistemas y procesos” (pág. 103).



Al mencionar el término “juicio profesional” se hace referencia principalmente a que se debe ejercer con un criterio o enfoque prudencial, cuyo objetivo debe ser preservar la utilidad de la información financiera; la misma que debe contener explicaciones sobre la forma en que se ha aplicado dicho criterio, logrando así que el usuario forme un juicio adecuado sobre los hechos y circunstancias que envuelven a la operación sujeta de reconocimiento. (Pérez López, Murillo y García, & Plascencia Arreola , 2017, pág. 2).

La NIC 11, define un contrato de construcción, como un contrato específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. (NIC 11, párr. 3).

Según la NIC 11, existen dos tipos de contratos:

Contrato a Precio Fijo el importe del contrato de construcción puede ser medido con fiabilidad, para lo cual debe cumplir con ciertas condiciones: que los ingresos puedan ser valorados razonablemente, que los costos pueden ser claramente identificados, que sea probable la obtención de beneficios económicos por parte de la entidad, y que tanto los costos como el avance de la obra puedan ser valorados con fiabilidad (NIC 11, párr. 23).

Contrato de Margen sobre el Costo reintegra al contratista los costos adicionales a los cambios realizados en la obra, más un porcentaje de dichos costos (NIC 11, párr. 24).

En cambio, la NIIF 15, define un contrato como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles (NIIF 15, párr. IN7-a). Este contrato puede ser escrito, verbal o implícito de acuerdo a las prácticas tradicionales de los negocios, dicho contrato tiene fundamento comercial (NIIF 15, párr. 9-a).

2.1 Ingresos

Se considera ingreso a los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio (IASB, El Marco Conceptual para la Información Financiera, 2018).



La NIC 11, indica que un ingreso es el importe inicial del ingreso acordado en el *contrato* y las variaciones por cambios en el trabajo contratado, siempre que sean susceptibles de valoración fiable (NIC 11, párr. 11).

La NIC 18, considera que el ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio (NIC 18, párr. 7).

La NIIF 15 hace referencia únicamente a los ingresos ordinarios por contratos con clientes por la *Venta de Bienes, Prestación de Servicios* y a los generados por *Intereses y Regalías*.

Haciendo relación al reconocimiento de dichos ingresos, la NIC 11 indica que debería ser reconocido de acuerdo con el grado de avance de contrato; esta norma reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando se ha transferido los riesgos y los beneficios. La NIIF 15 sugiere dos métodos para la medición del reconocimiento del ingreso:

- a) *Método de producto* reconocen los ingresos sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. (NIIF15, párr.B15).
- b) *Método de recursos* reconocen los ingresos sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño en relación con los recursos orales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. (NIIF15, párr.B18).

La NIIF 15 exige un alto nivel de desglose, específicamente:

- los ingresos de actividades ordinarias en un alto nivel de desagregación;
- los saldos procedentes de dichos contratos, incluyendo cuentas por cobrar, activos de contratos y pasivos de contratos;
- información de cuándo y el precio de las obligaciones de desempeño pendientes de un contrato;
- los juicios significativos tomados en la aplicación de los contratos; y,
- los activos reconocidos de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente. (NIIF 15, párr. IN8).

Para el nuevo modelo de reconocimiento y medición de los ingresos que propone la NIIF 15, establece un modelo de cinco etapas aplicadas de forma secuencial (Gráfico 1).



2.2 Costos

La norma señala que una entidad reconocerá como un activo los costos incrementables de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos. Estos costos se podrán considerar gastos cuando tengan lugar si el periodo de amortización es de máximo un año (NIIF 15, párr. 91-94).

Los costos de cumplimiento de un contrato son aquellos que corresponden directamente a un contrato y que se pueda identificar de forma específica, que generan o mejora recursos de la entidad que se utilizará para satisfacer obligaciones de desempeño en el futuro y que se espera recuperar los costos (NIIF 15, párr. 95).

Cabe señalar que mientras no se reconozca los ingresos de las obligaciones de desempeño, los costos se deben acumular como inventario de conformidad con la NIC 2.

Según Servicio de Rentas Internas (2018): la entidad constructora no deberá reconocer algún inventario en proceso o terminado durante su prestación de servicios de construcción. Sin embargo, sí podría tener inventarios de materia prima para prestar el servicio de construcción (o mercadería en tránsito). Por el contrario, un acuerdo para la construcción de inmuebles en el que los compradores tengan sólo una capacidad limitada para influir en el diseño del inmueble, o para especificar sólo pequeñas variaciones del diseño básico, la entidad constructora puede tener mercaderías en tránsito y materias primas, también podría tener inventario en proceso e inventario de productos terminados. (SRI, Servicio de Rentas Internas, 2018).

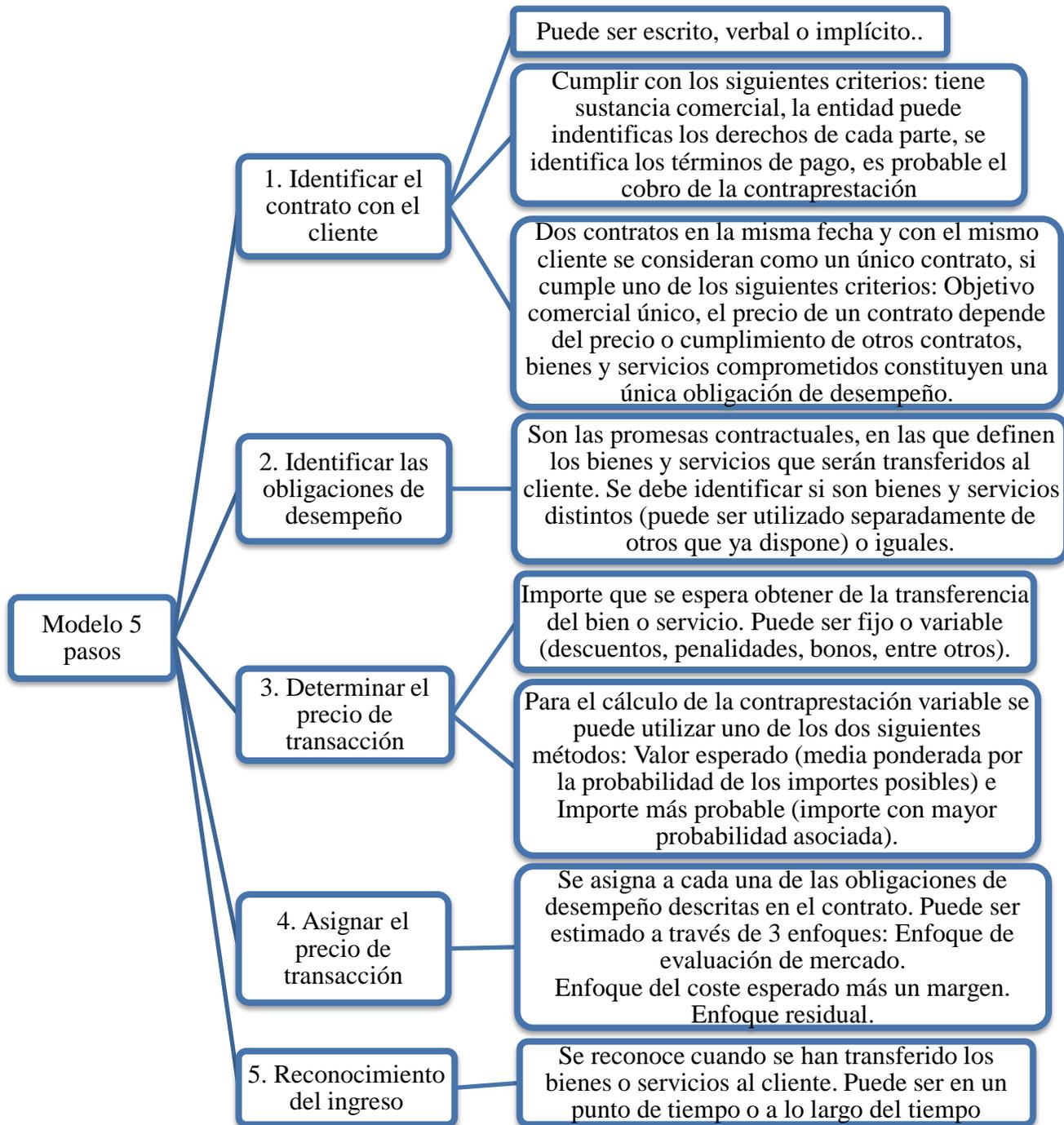


Gráfico 1 Modelo de 5 pasos.
Fuente: Norma Internacional de Información Financiera 15
Elaboración: Autor



2.3 Aspecto Tributarios

Dentro del marco tributario, en Resolución NAC-DGERCGC16-00000138 emitida por el SRI, se ha establecido criterios que deben ser considerados en la imputación de ingresos y costos incurridos:

Artículo 2. Ingresos de los contratos de construcción: Los sujetos pasivos que obtengan ingresos provenientes de contratos de construcción deberán considerar lo siguiente:

1. Los ingresos serán reconocidos y registrados como resultados del período; dicho reconocimiento dependerá del porcentaje de realización del contrato y del método contable utilizado para determinarlos.
2. En el caso de contribuyentes que mantengan contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, los ingresos se considerarán como gravados para fines tributarios en el ejercicio fiscal en el cual dichas planillas hubieren sido certificadas o aprobadas por parte de sus contratantes, independientemente de la fecha de emisión de la factura o pago de las mismas. La(s) factura(s) de venta deberá(n) ser entregadas(s) por los contratistas en un plazo máximo de cinco días a partir de la fecha de aprobación definitiva de la(s) planilla(s). En el caso de que los contratos de construcción se lleven a cabo entre partes relacionadas, la Administración Tributaria realizará las acciones correspondientes con el fin de verificar la fecha de ocurrencia de la emisión y aprobación de las planillas de avance de obra.
3. En el caso de que los contratos de construcción no establezcan procesos de fiscalización, los ingresos deberán ser declarados y tributados en el ejercicio fiscal, correspondiente a la fecha de emisión de las planillas de avance de obra.

Artículo 3. Costos y gastos de los contratos de construcción: Los costos y gastos del contrato deberán ser considerados como deducibles, según corresponda, en función de los ingresos gravados conforme las condiciones establecidas en el artículo anterior, en atención a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI). (SRI, Resolución NAC-DGERCGC16-00000138, 2016).

El artículo 28 de la LORTI indica: 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 obligados, 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.

2.4 Antecedentes

En la investigación realizada por Alarcón y Martínez (2015), titulada: “Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15” donde tomando una perspectiva económica, contable y tributaria aplicando NIIF 15, busca establecer si la nueva norma aborda todas las variables relacionadas con los ingresos y determinar si su aplicación provoca un considerable impacto en el desempeño y términos tributarios, atendiendo a los postulados de Elliot & Horgre (1996), Archel & Lizárraga D. (2012), Molina (2013).

Para determinar los cambios o efectos en el tratamiento de los ingresos y las implicaciones que conlleva, usaron una metodología de tipo correlacional. “Este tipo de estudios tiene como finalidad conocer la relación o grado de asociación que exista entre dos o más conceptos, categorías o variables en una muestra o contexto en particular. En ocasiones sólo se analiza la relación entre dos variables, pero con frecuencia se ubican en el estudio vínculos entre tres, cuatro o más variables” (Hernández Sampieri , 2014, pág. 93).

Alarcón (2015) explica que este estudio estuvo compuesto por todos los criterios y regulaciones de los ingresos y la NIIF 15, para determinar los cambios o efectos en el tratamiento de los mismos y las implicaciones que conlleva. Consideraron que como la NIIF 15 reemplaza las normas existentes con el tratamiento de los ingresos, no es precedente analizar normas que se derogarían en un corto plazo (pág. 6-7). Concluyó que el reconocimiento de ingresos según la NIIF 15 se aleja de la perspectiva de la norma local y fiscal, argumentando que como dicho reconocimiento se realiza en el punto mismo de la transferencia de control beneficios al cliente, difiere muy poco en términos generales, aunque es más explícita en el reconocimiento, medición y revelaciones. Se determinó que la norma presta mayor atención al tratamiento contable de los ingresos desde el punto de vista del inversor que busca rendimiento (pág. 31).

Continuando con la revisión de la literatura, encontramos el trabajo realizado por Seminario (2017), titulado: “Análisis del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos - financieros de las empresas



constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan”, cuyo objetivo era analizar el impacto en la aplicación de la NIIF 15 en los indicadores financieros, atendiendo a los postulados de García, F. & Clemente, I.M. (2009), Sbei (2016), Campos (2017), Dylag y Kucharczyk (2011) y Pacheco (2016). La investigación tuvo un enfoque cuantitativo-exploratorio, se proyectó mediante un estudio evolutivo de estados financieros del 2015 al 2017.

Se determinó que no existe diferencia significativa entre la aplicación de NIC 11/NIC 18 o NIIF 15 y los indicadores financieros, concluyó que se debe a la falta de motivación del área contable por aplicar las NIIF y que la aplicación de la NIIF 15 provocará una reducción de indicadores financieros, no obstante, el impacto no es material, basado en entrevistas realizadas a las empresas del país, en las cuales indicaron que ninguna ha adoptado de manera anticipada la norma, además consideran que el impacto de la norma será material en el sector de la construcción, sin embargo, se prevé cambios en temas administrativos. Se determinó también a través de estas encuestas que solo el 16% domina la norma y el 75% ha escuchado de ella, mostrando un bajo dominio de la aplicación de la misma, los resultados mostraron que no existe diferencia estadística significativa entre la aplicación o no de NIC/NIIF (pág. 7).

Se encuentra también la investigación realizada por Fernández, Romero Navallas (2007) titulada: “El Impacto de las NIIF en el Valor Añadido: El Sector de la Construcción”, atendiendo a los postulados de Gallizo (1993) y Van Staden (2000).

El objetivo de la investigación es explicar el impacto que tienen la aplicación de las NIC/NIIF en el valor añadido generado por el sector de la construcción, a través de un enfoque de la producción que exige valorar la aportación realizada.

Señalan que el sector de la construcción provoca efectos de locomotora por las demandas a diferentes sectores por las compras realizadas y también efectos de estrangulamiento por las ventas ejecutadas a otros sectores, los cuales los utilizan en su producción. De esta manera la incidencia de este sector no puede cuantificarse limitándose únicamente en los efectos directos, sino también considerando los indirectos.

Utilizan como punto de referencia el concepto del Valor Añadido para evitar doble contabilización, el cálculo se realiza a través de un estado financiero derivado de la cuenta Pérdidas y Ganancias analítica, se analizan los datos de las cuentas de resultados consolidadas elaboradas conforme a la normativa contable española e internacional. Fernández (como se citó en Gallizo, 1993) considera a Valor Añadido *“como el aumento de riqueza generada por la actividad de una empresa en el periodo*



considerado, la cual se mide por la diferencia entre en el valor de la producción de bienes y servicios y el valor de la compra de las adquisiciones....” (pág. 620).

Entre los principales efectos del cambio normativo es el momento de reconocimiento de los ingresos y registro contable de las provisiones para operaciones. Estos puntos inciden en la obtención del cálculo del valor añadido contemplando el cambio normativo contable.

Los importes que indican los resultados después de impuestos de los grupos analizados si muestran variaciones en el cambio normativo. A nivel macroeconómico este cambio normativo, no ha supuesto cambios significativos en este sector de gran trascendencia para la economía como es el de la construcción. (Fernandez Fernandez, Romero Funiz, & Navallas Labat, 2007).

Para situaciones complejas en el reconocimiento de los ingresos, la NIC 11 y NIC 18 son difíciles de aplicar, es por ello que la creación de la NIIF 15 es importante y necesaria. Esta norma ayudará a eliminar las incongruencias y debilidades de los requerimientos de las normas anteriores o derogadas, proporcionará una idea más clara para abordar los problemas de dicho reconocimiento, proporcionará información más útil a los usuarios de los estados financieros a través de requerimientos sobre información a revelar mejorados; y simplificará la preparación de los estados financieros, reduciendo el número de requerimientos a los que una entidad debe hacer referencia. (NIIF15, párr. IN5)

3. Contexto del problema y preguntas de investigación.

¿La transición a la NIIF 15 afecta a los estados financieros de las empresas constructoras?

Es sabido que la nueva norma (NIIF15), afecta a la forma en la que se ha venido contabilizando los ingresos independientemente del sector al que pertenezcan todas las empresas del Ecuador (ABALT, 2018).

En la provincia del Azuay no se ha realizado aún algún tipo de análisis o estudio sobre la aplicación de la nueva norma. Por lo que, esta investigación será de un aporte significativo para el sector de la construcción, pues se señalarán los impactos que se crean más relevantes, proporcionando información útil para la conversión de sus estados financieros.

Por tal motivo, se ha planteado las siguientes preguntas de investigación:

- ¿Cuál es el proceso de adopción de NIIF 15 en el Sector de la Construcción?
- ¿Cuáles son las diferencias entre NIC 11 y NIIF 15?
- ¿Qué políticas son necesarias para adoptar la NIIF 15?

- ¿Cuáles son los ajustes necesarios para la transición de la NIC 11 a la NIIF 15?

3.1 Variables y Datos:

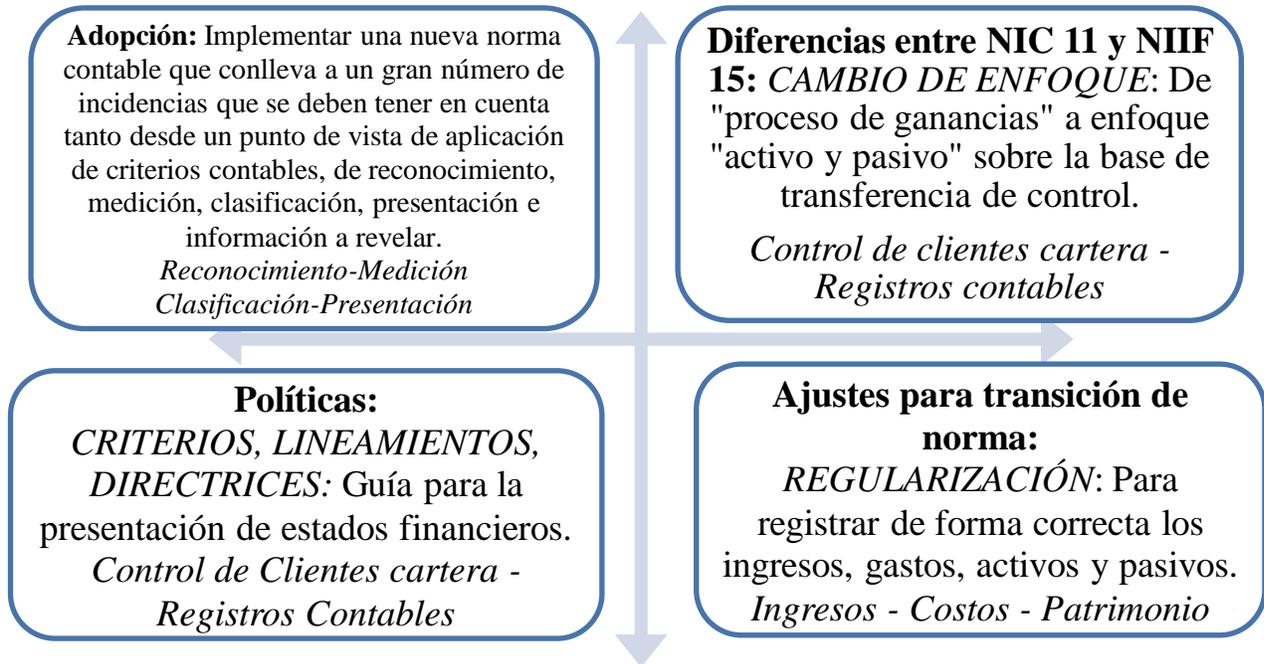


Gráfico 2. Variables y Datos.
Fuente: Análisis NIC 11 – NIIF 15
Elaboración: Autor



4. Metodología:

Para alcanzar el propósito del estudio, se realizó una investigación de tipo descriptiva con un enfoque cualitativo-inductivo. Con los estudios descriptivos se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis y con el enfoque cualitativo se utilizará para la recolección y análisis de los datos para revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación partiendo de un fenómeno dado, se pueden encontrar similitudes en otro, permitiendo entender procesos, cambios y experiencias. (Hernández Sampieri , 2014, págs. 5-7-13).

Las fuentes primarias de información serán obtenidas a través de análisis de Estados Financieros del caso de estudio (método inductivo), esto nos permitirá obtener la metodología para la aplicación de la NIIF 15 en las empresas constructoras.

Se tomará como fuente las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Tributarias. Además se obtendrá información sobre la composición del sector de instituciones como el INEC, Superintendencia de Compañías, Cámara de la Industria de la Construcción y SRI, con la finalidad de obtener información complementaria para la elaboración del análisis y conclusiones.

5. Resultados.

Para evidenciar el impacto en la aplicación de la NIIF 15, se realizó un estudio a la normativa considerando el modelo de 5 pasos descritos anteriormente. En la que se realiza una comparación con la normativa anterior, lo que permitirá ir respondiendo las preguntas de investigación.

La empresa constructora objeto de estudio presta sus servicios de construcción en la elaboración de un centro comercial municipal de un cantón de la provincia del Azuay, no se indicará el nombre por petición expresa de la administración de la constructora. El monto del contrato es de \$3'248.669,24 más IVA, el tiempo de construcción no debe superar los 540 días. La entidad recibe un anticipo del 40% del monto del contrato.



Gráfico 3. Proceso evolutivo del contrato objeto de estudio.
Fuente: Gerencia de la entidad.
Elaboración: Autor

Paso 1. Identificación del Contrato.

El contrato cumple con las condiciones descritas en la norma:

CONDICIONES		¿Se identifica un contrato?
El contrato se encuentra aprobado por las partes. Cuenta con firmas de los representantes legales.	✓	SI
Los derechos de cada una de las partes se encuentran identificados.	✓	SI
Se identifican las condiciones de pago mediante detalle de fechas y formas de pago.	✓	SI
El contrato tiene coherencia con la misión de la empresa; es decir, tiene fundamento comercial.	✓	SI
Es probable recaudar la contraprestación	✓	SI

Gráfico 4. Identificación de contrato.
Fuente: Contrato LO-GADMCPPE-02-2016
Elaboración: Autor

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño.

La construcción abarca diferentes tipos actividades como por ejemplo: servicios de elaboración de planos, limpieza, preparación de terreno, excavaciones, colocación de mampuestos de ladrillo y piedra, supervisión, instalaciones eléctricas, etc. Puede también entregar bienes como son ladrillos, varilla,



cemento, piedra, etc. Si es que se tratara a cada una de estas actividades por separado se estaría hablando de bienes y servicios que forman una obligación de desempeño separada.

Debido al tipo de contrato, se puede identificar que se trata de una única obligación de desempeño, debido a que el cliente desea la obra terminada de acuerdo a las especificaciones dadas.

Paso 3 y 4. Determinación y asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño.

Como se mencionó anteriormente, el precio de transacción es la cantidad que ambas partes aprueban para que el cliente se beneficie del bien, pudiendo variar debido a las sanciones o contraprestaciones variables establecidas en el contrato o en la leyes y reglamentos de contratación pública (Tabla 2). Tomamos como referencia los ejemplos ilustrativos 20 y 21 de la NIIF 15, los cuáles ilustran los requerimientos de la norma de los párrafos 50-54. (IFRS, Guías Complementarias, 2018).

Tabla 1. Detalle de Contraprestaciones Variables

DESCRIPCIÓN	DETALLE
1. Incumplimiento del Cronograma valorado de trabajo.	1x1000 de la diferencia entre el valor de la planilla y el cronograma valorado de trabajo. Mínimo a cumplir el 80%
2. No presentación de planillas.	1x1000 del monto del contrato por cada día de retraso.
3. Incumplimiento del plazo contractual.	1x1000 del monto del contrato por cada día de retraso, hasta llegar al 5% del monto del contrato.

Fuente: Contrato LO-GADMCPPE-02-2016

Elaboración: Autor

Estas contraprestaciones variables serán determinadas bajo los dos métodos descritos anteriormente valor esperado e importe más probable. Este criterio se basa en que los resultados que se obtengan deben proporcionar la mejor información, es por ello y según IFRS 2018 la entidad puede utilizar métodos diferentes para incertidumbres distintas (NIIF 15, FC202), y para cada uno de estos métodos se debe medir su rango de probabilidad.

Se entiende por probabilidad a la base para las aplicaciones estadísticas, que servirá para investigaciones sociales y para la toma de decisiones (Levin & Rubin, 2004, pág. 128).



Cada una de las contraprestaciones variables ha sido analizada de tal forma que la probabilidad propuesta sea la más acertada en cada caso. Según Levin y Rubin (2004) existen 3 tipos de clasificación o planteamientos conceptuales para el estudio de probabilidades: Clásico (cada uno de los resultado posibles debe ser igualmente posible), Frecuencia relativa (Se debe tener un gran número de observaciones, lo cual implica tiempo y costo) y Subjetivo (se basa en el resultado de la experiencia y el tiempo) (pág. 131-134).

Para este caso de estudio se considera que el enfoque clásico, es el adecuado para el cálculo de probabilidad de ocurrencia de la primera penalidad o contraprestación variable (Anexo 3). Sin embargo, por la falta de información histórica de algunos eventos a ser analizados, se procede también a realizar un cálculo de probabilidades según el planteamiento subjetivo (penalidad 2 y 3), utilizando la mejor estimación de la gerencia en base a la experiencia e información disponible (NIIF 15, FC197).



Tabla 2. Análisis de contraprestaciones variables por año

PENALIDAD	OCURRENCIA	2016			2017			2018		
		Valor más probable			Valor más probable			Valor más probable		
		Monto	Prob.	Valor	Monto	Prob.	Valor	Monto	Prob.	Valor
<i>Incumplimiento del Cronograma valorado de trabajo</i>	Cumple	-	0,42	-	-	0,42	-	-	0,42	-
	No cumple	- 76,70	0,58	- 76,70	- 514,86	0,58	- 514,86	- 322,63	0,58	- 322,63
<i>No presentación de planillas</i>	En la fecha	-	1,00	-	-	1,00	-	-	1,00	-
	1 día	- 3.248,67	0,00	-	- 3.248,67	0,00	-	- 3.248,67	0,00	-
	2 días	- 6.497,34	0,00	-	- 6.497,34	0,00	-	- 6.497,34	0,00	-
	3 días	- 9.746,01	0,00	-	- 9.746,01	0,00	-	- 9.746,01	0,00	-
	4 días	- 12.994,68	0,00	-	- 12.994,68	0,00	-	- 12.994,68	0,00	-
	5 días	- 16.243,35	0,00	-	- 16.243,35	0,00	-	- 16.243,35	0,00	-
<i>Incumplimiento del plazo contractual</i>	5 días antes	-	0,00	-	-	0,00	-	-	0,00	-
	En la fecha	-	0,42	-	-	0,42	-	-	0,25	-
	1 a 15 días	- 5.752,79	0,35	- 2.013,48	- 38.614,19	0,35	- 13.514,96	- 24.196,94	0,50	- 12.098,47
	16 a 30 días	- 11.505,58	0,23	- 2.646,28	- 77.228,37	0,23	- 17.762,53	- 48.393,88	0,25	- 12.098,47
	31 a 45 días	- 17.258,38	0,00	-	- 115.842,56	0,00	-	- 72.590,83	0,00	-
TOTAL			- 4.736,47			- 31.792,35			- 24.519,57	

Fuente: Cronograma valorado de trabajos.

Elaboración: Autor

Una entidad debe incluir la contraprestación variable solo en la medida en que sea altamente probable (NIIF15, 2019). Por este motivo el proceso de análisis de las probabilidades de ocurrencia de dichas contraprestaciones no debe ser demasiado costoso o complejo de aplicar (NIIF15, FC201).

La definición de la probabilidad de ocurrencia de la primera penalidad es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad como son las condiciones climatológicas (NIIF 15, párr. 57b). Para la segunda penalidad se considera la información obtenida de conversaciones con gerencia, basada en su experiencia y conocimiento; donde explica que debido a los montos altos de multas al incumplir la presentación de planillas, este evento tiene una probabilidad de cumplimiento del 100%, es por ello que no se considera monto en *valor esperado* (ver tabla 2) . La probabilidad de la última penalidad se basa en la información establecida en la primera, debido a que si no se cumple



con los cronogramas de valorados de trabajo, podría existir demoras o un atraso en el cumplimiento del contrato (plazo).

Para determinar si se asignarán los importes por contraprestaciones variables obtenidos, se realizará un análisis de acuerdo al ejemplo ilustrativo 35 de la NIIF 15: *Caso B - Contraprestación variable asignada sobre la base de precios de venta independientes* (IFRS, Guías Complementarias, 2018).

El precio establecido en el contrato de construcción tiene un importe fijo de \$ 3.248.669,24. La estimación que la entidad determina (es decir, la contraprestación variable) de acuerdo al párrafo 53 de la NIIF, es de \$4.736,47 para el año 2016. Para asignar el precio de la transacción, la entidad aplica los criterios del párrafo 85 de la NIIF 15 para determinar si se debe asignar la contraprestación variable. La entidad concluye que aun cuando los pagos variables se relacionen específicamente con el resultado de la obligación de desempeño para transferirla, sería incongruente con el principio de asignación del precio de transacción. Por consiguiente, se considera los requerimientos generales de los párrafos 76 a 80 de la NIIF 15. La entidad ha considerado específicamente el párrafo 79b que indica: *Enfoque del costo esperado más un margen*, una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio. (NIIF15, 2019).

Como se había mencionado anteriormente la contraprestación variable 1 *Incumplimiento de Cronograma valorado de trabajo* al ser altamente sensible a factores externos, no será considerada en el precio de transacción, al igual que la contraprestación variable 3 *Incumplimiento del plazo del contractual*, para esto nos basamos en el párrafo B63 de la NIIF 15, a pesar de que habla de regalías basadas en ventas, está muy acorde a nuestra realidad, pues indica que, no se puede reconocer ingresos de actividades ordinarias hasta que se dé el último de los siguientes sucesos: que tengan lugar las ventas posteriores o que se satisfaga la obligación de desempeño, el cual debería suceder para que se cumpla con la contraprestación variable 3. Por tal motivo no podemos saber si cumplimos o no con el plazo contractual si no ha sido satisfecha o parcialmente satisfecha la obligación de desempeño.



Paso 5. Reconocer el ingreso a medida que se satisface la obligación de desempeño

Se reconoce el ingreso a lo largo del tiempo, pues se está creando un activo que no tiene un uso alternativo para la entidad (NIIF 15, párr. 35), para lo cual se utiliza el método de recursos.

El método de recursos reconoce los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño. (NIIF 15, párr. B18).

Es por ello la importancia de los presupuestos en obra, pues en este están establecidos los costos que se involucrarán en la construcción de la misma, incrementando un margen de beneficio. El presupuesto es una herramienta muy importante pues establece el marco económico para la ejecución de la obra, su objetivo principal es la rentabilidad positiva para la entidad. Es por eso que el presupuesto debe ser lo más acertado posible, pues puede generar pérdidas a la entidad, ya que normalmente los montos involucrados en la construcción de la obra sobrepasan el capital de la entidad en cuestión. Los presupuestos ayudan a minimizar el riesgo en las operaciones de la organización, manteniendo el plan de operaciones de la empresa en límites razonables. Servirán como mecanismo de control para la revisión de políticas y estrategias de la empresa y orientarlas hacia lo que verdaderamente se busca. Los presupuestos son de gran utilidad, como norma comparativa de los resultados obtenidos con los datos presupuestados, una vez que se hayan completado los planes y programas, para verificar los logros o en un caso corregir las diferencias.

Tabla 3. Reconocimiento de los ingresos 2016

2016	Montos estimados de construcción	% de avance de obra	Montos reconocidos
Ingresos	3.248.669,25	13,36%	434.043,04
Costos	2.923.802,33	13,36%	390.638,74

Fuente: Planillas de obra

Elaboración: Autor



Tabla 4. Asientos contables para reconocimiento de ingresos del año 2016

DESCRIPCION	DEBE	HABER
1		
ACTIVO/Bancos	1.299.467,70	
PASIVO/Obligaciones de desempeño-Anticipo de Clientes P/R recepción de anticipo		1.299.467,70
2		
COSTO/Servicios prestados en construcción	390.638,74	
PASIVO/Cuentas por pagar-proveedores P/R costos de la obra incurridos en el primer año de construcción		390.638,74
3		
ACTIVO/Cuenta por cobrar-Contrato de construcción	260.425,82	
PASIVO/Obligaciones de desempeño-Anticipo de Clientes	173.617,22	
INGRESO/Servicios de Construcción P/R reconocimiento de ingresos año 2016		434.043,04

Fuente: NIIF 15, Aplicaciones prácticas de las NIIF-Eliecer Campos (asiento contable 2)

Elaboración: Autor

La Tabla 4 demuestra la forma en que debe realizarse el reconocimiento del ingreso para el primer período. Para la contabilización de los asientos 1 y 3 se toma de guía el párrafo 44 del apéndice B de la norma, que hace mención a cuando se recibe un cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo del contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir, o estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. El cual se dará de baja y se reconocerá un ingreso al momento de la transferencia de dicho bien o servicio. (NIIF15, 2019). El pasivo generado (asiento 2) será subsanado según se vaya ejecutando la obra, considerando que no debe superar el valor de los costos incurridos por año.

Se debe considerar además que en el sector de la construcción, en varias ocasiones al finalizar los ejercicios económicos, pueden generarse planillas las cuales son certificadas pero no facturadas lo que da como resultado un pasivo por impuesto diferido al momento de realizar el cálculo de impuestos. El mismo que deberá ser devengado en el siguiente ejercicio económico.

Entendemos como Pasivo por impuestos diferidos a las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles. (NIC12, 2019).

Según NIC 12 (2019): Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:



(a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

(b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

A continuación se detalla un ejemplo del registro y tratamiento de los impuestos diferidos en la conciliación tributaria:

EJERCICIO FISCAL 1				EJERCICIO FISCAL 2			
Ingresos				Ingresos			
	Planillas aprobadas	En-Oct	15.000,00		Planillas aprobadas	En-Oct	22.000,00
	Planillas emitidas no certificadas	Nov-Dic	2.500,00		Planillas emitidas no certificadas	Nov-Dic	4.500,00
	Total Ingresos		17.500,00		Total Ingresos		26.500,00
Costos y gastos				Costos y gastos			
	Planillas aprobadas	En-Oct	12.750,00		Planillas aprobadas	En-Oct	18.700,00
	Planillas emitidas no certificadas	Nov-Dic	2.125,00		Planillas emitidas no certificadas	Nov-Dic	3.825,00
	Total Costos y gastos		14.875,00		Total Costos y gastos		22.525,00
	Utilidad Contable		2.625,00		Utilidad Contable		3.975,00
(-)	15% Partic. Trabajadores		393,75	(-)	15% Partic. Trabajadores		596,25
(+)	Gastos no deducibles		50,00	(+)	Gastos no deducibles		85,00
	<i>Diferencias Temporarias</i>				<i>Diferencias Temporarias</i>		
(-)	Ingresos no sujetos a IR por planillas no certificadas		2.500,00	(-)	Ingresos no sujetos a IR por planillas no certificadas		4.500,00
(+)	Costos y gastos atribuibles a ingresos no sujetos		2.125,00	(+)	Costos y gastos atribuibles a ingresos no sujetos		3.825,00
(+)	Part. Trab. atribuible a planillas no certificadas		56,25	(+)	Part. Trab. atribuible a planillas no certificadas		101,25
				(+)	Ingresos sujetos a IR por planillas emitidas en año anterior y aprobadas este año		2.500,00
				(-)	Costos sujetos a IR por planillas emitidas en año anterior y aprobadas este año		2.125,00
				(-)	Part. Trab. Atribuibles a planillas emitidas en el año anterior y aprobadas este año		56,25
	Utilidad gravable		1.962,50		Utilidad gravable		3.208,75
	Impuesto a la renta causado 22%		431,75		Impuesto a la renta causado 22%		705,93
	Pasivo por impuesto diferido (a-b-c)*22%		70,13		Pasivo por impuesto diferido (a-b-c)*22%		126,23

Gráfico 5. Identificación de impuestos diferidos en conciliación tributaria.

Fuente: Resolución N° NAC-DGERCGC16-00000138

Elaboración: Autor

CUENTA	DEBE	HABER
Gasto por impuesto a la renta diferido	70,13	
Pasivo por impuesto a la renta diferido		70,13

Gráfico 6. Asiento contable Pasivo por impuestos diferidos

Fuente: Guía sociedades SRI 2018

Elaboración: Autor



Cabe indicar que los valores detallados en el gráfico 4 son solo a modo de ejemplo, ya que no se presentaron diferencias temporarias en el ejercicio práctico.

Continuando con el registro contable del caso de estudio según NIIF 15, para el año siguiente se considera el mismo criterio para el reconocimiento de ingreso y contabilización del ejercicio económico, obteniendo lo siguiente:

Tabla 5. Reconocimiento de los ingresos 2017

2017	Montos estimados de construcción	% de avance de obra	Montos reconocidos
Ingresos	3.248.669,25	52,76%	1.713.928,27
Costos	2.923.802,33	52,76%	1.542.535,44

Fuente: Planillas de obra

Elaboración: Autor

Tabla 6. Asientos Contables 2017

DESCRIPCION	DEBE	HABER
1		
COSTO/Servicios prestados en construcción	1.542.535,44	
PASIVO/Cuentas por pagar-proveedores		1.542.535,44
P/R costos de la obra incurridos en el segundo año de construcción		
2		
ACTIVO/Cuenta por cobrar-Contrato de construcción	1.028.356,96	
PASIVO/Obligaciones de desempeño-Anticipo de Clientes	685.571,31	
INGRESO/Servicios de Construcción		1.713.928,27
P/R reconocimiento de ingresos año 2017		

Fuente: NIIF 15

Elaboración: Autor

Para el año 2018 la entidad emite dos *Planillas de costo más porcentaje* (rubros o actividades que no se consideraron en el estudio preliminar y que son necesarios para cumplir con el objetivo del contrato (LeyNº1, 2015)), así como también, se presentan en las planillas de construcción los llamados *Excesos en cantidades de obra* (mala cuantificación de materiales en el diseño preliminar (LeyNº1, 2015)). Estos dos eventos serán tratados como una *Modificación de Contrato* según NIIF 15 que nos indica que se trata de un cambio en el alcance o en el precio de un contrato que se aprueba por las partes. (NIIF15, párr. 18).

Para el caso de las planillas de costo más porcentaje, nos guiaremos en el ejemplo ilustrativo 5 de la NIIF 15: *Caso A – Productos adicionales por un precio que refleja el precio de venta independiente*



de los productos en el momento de la modificación del contrato y los productos adicionales son distintos (de acuerdo al párrafo 27 de la NIIF 15) de los productos originales. Lo cual será contabilizado de acuerdo al párrafo 20 de la norma, la modificación del contrato por estos productos adicionales es, en efecto, un contrato nuevo y separado de los productos futuros que no afectan a la contabilización del contrato existente. (IFRS, Guías Complementarias, 2018). La contabilización será la siguiente:

Tabla 7. Reconocimiento de ajuste en ingresos por modificación en el contrato año 2018.

DESCRIPCION	DEBE	HABER
1		
COSTO/Servicios prestados en construcción	105.201,87	
PASIVO/Cuentas por pagar-proveedores		105.201,87
P/R costos incurridos en ajuste de ingresos plan. costo+% 2018		
2		
ACTIVO/Cuenta por cobrar	123.766,91	
INGRESO/Servicios de Construcción		123.766,91
P/R ajuste contable por modificación en costos e ingresos		

Fuente: Planillas de obra

Elaboración: Autor

Para el caso de los excesos en cantidades de obra, tomaremos como guía el párrafo 21b de la norma que indica: se contabilizarán como si fueran una parte del contrato ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única. Se reconocerá como un ajuste de los ingresos de actividades ordinarias, se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas. (NIIF15, párr. 21b) (Tabla 9).

Para respaldar este criterio se toma en consideración también el párrafo FC80 de los Fundamentos de las Conclusiones que dice: Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas). (IFRS, Fundamentos de las Conclusiones, 2018).

Tabla 8. Reconocimiento de ajuste en ingresos por excesos en cantidades de obra año 2018.



DESCRIPCION	DEBE	HABER
1		
COSTO/Servicios prestados en construcción	122.819,03	
PASIVO/Cuentas por pagar-proveedores		122.819,03
P/R costos incurridos en ajuste de ingresos excesos en cant 2018		
2		
ACTIVO/Cuenta por cobrar	144.492,97	
INGRESO/Servicios de Construcción		144.492,97
P/R ajuste contable por modificación en costos e ingresos		

Fuente: Planillas de obra

Elaboración: Autor

El tratamiento contable será el mismo para el año 2018:

Tabla 9. Reconocimiento de los ingresos 2018

2018	Montos estimados de construcción	% de avance de obra	Montos reconocidos
Ingresos	3.248.669,25	33,88%	1.100.697,94
Costos	2.923.802,33	33,88%	990.628,15

Fuente: Planillas de obra

Elaboración: Autor

Tabla 10. Asientos Contables 2018

DESCRIPCION	DEBE	HABER
1		
COSTO/Servicios prestados en construcción	990.628,15	
PASIVO/Cuentas por pagar-proveedores		990.628,15
P/R costos de la obra incurridos en el tercer año de construcción		
2		
ACTIVO/Cuenta por cobrar-Contrato de construcción	660.418,76	
PASIVO/Obligaciones de desempeño-Anticipo de Clientes	440.279,18	
INGRESO/Servicios de Construcción		1.100.697,94
P/R reconocimiento de ingresos año 2018		

Fuente: NIIF 15

Elaboración: Autor

Después de realizar los ajustes necesarios para la transición a la NIIF 15, se observa que el nivel de ingresos no tiene una variación significativa, pero la utilidad se ve afectada considerablemente en los tres períodos económicos.

Tabla 11. Estado de resultados por año.



ESTADO DE RESULTADOS

	2016	2017	2018	Ajuste de ingresos (según Ley CP y NIIF 15)	TOTALES
Ingresos según NIIF 15	434.043,04	1.713.928,27	1.100.697,94	268.259,88	3.516.929,13
Ingresos reportados	436.541,83	1.184.938,79	1.750.981,51		3.372.462,13
Costos según NIIF 15	390.638,74	1.542.535,44	990.628,15	228.020,90	3.151.823,22
Costos reportados	319.296,44	1.327.675,80	1.072.140,46		2.719.112,70
UTILIDAD según NIIF 15	43.404,30	171.392,83	110.069,79	40.238,98	365.105,91
UTILIDAD reportada	117.245,39	- 142.737,01	678.841,05		653.349,43

Fuente: Registros contables de la entidad.

Elaboración: Autor

Los resultados del estudio muestran que con la aplicación de la nueva normativa, existe un correcto reconocimiento de los ingresos por año, dando a relucir un margen de ganancia más acorde a la realidad. Se puede notar en el Estado de Resultados, que la entidad no maneja correctamente el método de grado de avance, esto ocasiona que el registro de los ingresos y los costos relacionados sean de forma ineficiente, provocando así que en el primer ejercicio económico tenga una utilidad muy alta sobrepasando en \$73.841,09 a la calculada según NIIF 15. En el segundo año reportan pérdida en sus estados financieros, esto ocasionado porque los rubros por concepto de ingresos y costos no están debidamente estimados, reportados y sustentados. Esto provoca que la información financiera obtenida no pueda ser comparable, ni represente de forma fiel la situación de la entidad. En el tercer año la utilidad asciende considerablemente con respecto a la estimada según NIIF 15 en \$288.243,52. Esto resultados ha ocasionado el pago altos impuestos, y por ende la disminución en la ganancia esperada en el contrato.

6. Conclusiones y recomendaciones.

En este estudio se ha ofrecido un breve resumen de los puntos más importantes a considerar en la transición a la NIIF 15. Señalando los impactos más relevantes como son: la desagregación de los ingresos, determinación del importe del precio de la transacción que queden por satisfacer cuando se trate de contratos cuya duración se espera que sea superior a un año, información sobre los métodos, datos e hipótesis utilizados para determinar el precio de la transacción y para distribuir los importes entre las obligaciones; donde nos permite encontrar o definir el proceso más adecuado para la



adopción, las políticas y ajustes necesarios. Por lo que, se dará respuesta a cada una de nuestras preguntas de investigación:

¿Cuál es el proceso de adopción de NIIF 15 en el Sector de la Construcción?

Para la NIIF 15 su principio fundamental es que los ingresos sean reconocidos de tal forma que la transferencia de bienes y servicios se registre por un importe que refleje la contraprestación que la entidad espera obtener. Para lo cual establece un modelo de 5 pasos para el *reconocimiento de los ingresos*: identificación del contrato, identificación de las obligaciones de desempeño, determinación del precio de transacción, asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño y reconocimiento del ingreso.

Para la determinación de la contraprestación variable se debe considerar los siguientes aspectos: si el importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad, si la incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo período de tiempo, la experiencia de la entidad con tipos similares de contratos es limitada o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado, si la entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas (ver tabla 2).

Se debe determinar el método utilizado para medir el grado de avance de las obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo. Para las obligaciones satisfechas en un punto determinado se debe establecer cuando el cliente obtiene el control de los bienes y servicios. Además, se debe utilizar, como lo habíamos indicado anteriormente, juicios de valor significativos para determinar los precios de transacción. Cabe mencionar que la complejidad de la aplicación de esta norma, puede requerir modificaciones en la contabilidad existente y en algunos casos será necesarios desarrollar un proceso complementario en sistemas.

¿Qué políticas son necesarias para adoptar la NIIF 15?

Siguiendo el modelo de los 5 pasos para el reconocimiento de los ingresos, los resultados del estudio sugieren puntos muy importantes que deben ser considerados para la generación de políticas en el sector de la construcción. Se denota que se tiene muy bien definido las *condiciones necesarias* para que un *contrato sea considerado como tal* y cumpla con lo establecido en la normativa. La NIIF 15 indica que un contrato debe cumplir los siguientes criterios: las partes del contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones, la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir, la entidad puede identificar



las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir, el contrato tiene fundamento comercial; y, 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. (NIIF15, 2019).

Aunque también existe falta de conocimiento en el registro de las modificaciones del contrato, *pues las entidades deben tener claro si se trata de un cambio en el precio o se crean nuevas obligaciones de desempeño.*

Las obligaciones de desempeño se encuentran bien definidas y detalladas, lo que no debería causar inconvenientes al momento del registro contable. Este es un punto importante a considerar en las empresas del sector, pues deben tener claro de *si se suministran bienes o servicios distintos, los cuales deben contabilizarse por separado.*

El precio y su asignación son muy importantes, en los que deben *incluir las contraprestaciones variables.* En este sector pudimos notar que estas, están sujetas a factores que están fuera de la influencia de la entidad, por lo que no pueden ser consideradas para la determinación del precio de transacción. El enfoque más utilizado para la asignación es el enfoque del coste más un margen.

Al momento de *reconocer los ingresos debe identificarse si el control se transfiere en un punto de tiempo o a lo largo del tiempo.* Para determinar cuál de las dos opciones se cumple, tenemos que considerar los indicadores de transferencia de control. El reconocimiento de los ingresos está relacionado directamente con el grado de avance de la obra. *La NIIF 15 exige que el pago por el desempeño debe realizarse por lo ejecutado hasta la fecha.*

¿Cuáles son las diferencias entre NIC 11 y NIIF 15?

Existen tres cambios o diferencias significativas que establece la NIIF 15 con respecto a la anterior NIC 11. La primera es que la nueva norma establece un modelo de transferencia del control sobre los activos, este enfoque servirá para el reconocimiento de los ingresos (a lo largo del tiempo o en un punto determinado). La segunda, se basa en los diferentes tratamientos contables que se pueden dar a la modificación de los contratos. Y la tercera, está la determinación de las contraprestaciones variables, en la que se establece si se considera o no su inclusión en el precio de la obligación de desempeño (ver tabla 2).

Es importante también considerar los criterios que la NIIF 15 establece para reconocer un contrato como tal: que tenga sustancia comercial, tiene que ser aprobado por ambas partes, deben ser identificables los derechos de ambas partes y los términos de pago, conocer si es probable que la entidad recaude la contraprestación.



¿Cuáles son los ajustes necesarios para la transición de la NIC 11 a la NIIF 15?

Existen dos opciones para la transición a la norma:

1. De forma retroactiva a cada periodo de presentación previo. Esta opción implica re-exresar los periodos comparativos para adaptarlos a la NIIF 15. El impacto acumulado se registraría contra reservas.
 - a) Para contratos terminados una entidad no necesita reexpresar los contratos que comiencen y terminen en el mismo periodo.
 - b) Para contratos terminados con contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de transacción en la fecha en que se terminó el contrato en lugar de tener que estimar los importes en cada periodo comparativo.
 - c) Para los periodos comparativos no se requerirá revelar la información relativa a obligaciones pendientes.
2. Retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta norma reconocido en la fecha de aplicación inicial como un ajuste en reservas. Solo se aplicará a contratos que no estén terminados en la fecha de aplicación inicial. (GrantThornton International, 2017).

Finalmente, debe enfatizarse que este estudio ha tenido la finalidad de mostrar los alcances, cambios significativos, ajustes necesarios en la transición de la norma. Cabe indicar que a pesar que la investigación fue realizada con información real de una empresa del sector; debe señalarse que los problemas de cada entidad pueden ser variados, debido a que la nueva normativa es más detallada y compleja. Este análisis será de aporte significativo para el sector de la construcción, pues seguro encaminará a otras investigaciones empíricas de la NIIF 15.



7. Referencias.

- ABALT. (2018). NIIF 15: Sector de la Construcción. *ABALT Auditores & Consultores*, 1.
- Campoverde, J., & Castro, C. (2016). *Diseño de una metodología para la implementación de NIIF 15 en un empresa inmobiliaria del Ecuador y sus Efectos Tributarios*. Guayaquil: Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- Fernandez Fernandez, Y., Romero Funiz, D., & Navallas Labat, B. (2007). El Impacto de las NIIF en el Valo Añadido: El Sector de la Construcción. *Conocimiento, innovación y emprendedores: Camino al futuro*, 616-631.
- GrantThornton International. (2017). *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes*. España.
- Hernández Sampieri , R. (2014). *Metodología de la Investigación*. México D.F.: Interamericana Editores S.A. de C.V.
- IASB. (2018). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- IFRS. (2018). Fundamentos de las Conclusiones. En IFRS, *Normas NIIF Ilustradas: Normas requeridas a 1 de enero de 2018 (El Libro Azul Ilustrado)*. Londres: IFRS Foundation. Obtenido de <https://elblogdelcontador.com/niif-2018-libro-azul-ilustrado-parte-c/>
- IFRS. (2018). Guías Complementarias. En IFRS, *Normas NIIF Ilustradas: Normas requeridas a 1 de enero de 2018 (El Libro Azul Ilustrado)*. Londres: IFRS Foundation.
- INEC. (2016). *Análisis sectorial: La Industria de la Construcción es el mayor empleador del mundo*. Instituto Nacional de Estadística y Censo. Obtenido de <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/wp-content/descargas/Infoeconomia/info10.pdf>
- Levin, R. I., & Rubin, D. S. (2004). *Estadística para Administración y Economía*. México: Pearson Edición.
- LeyNº1. (2015). Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. Obtenido de <http://www.compraspublicas.gob.ec>
- NIC11. (2017). Contratos de Construcción. En *Norma Internacional de Contabilidad 11* .
- NIC12. (2019). *Impuesto a las Ganancias*.
- NIIF15. (2019). *Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes*.
- Pacheco, P. (2016). *Relación entre la NIIF 15 y NIC 11, aplicación en los estados financieros*. Guayaquil.
- Pérez López, J., Murillo y García, O., & Plascencia Arreola , R. (2017). *Juicio profesional en las NIIF*. Guadalajara: Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara A.C.



Rahola, F. (mayo de 2014). La nueva norma de reconocimiento de ingresos. *Actualización Contable*, 7-12. Obtenido de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015-05-Nueva-norma-reconocimiento-ingresos/\\$FILE/EY-nueva-norma-Reconociento-ingresos.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015-05-Nueva-norma-reconocimiento-ingresos/$FILE/EY-nueva-norma-Reconociento-ingresos.pdf)

SRI. (2016). *Resolución NAC-DGERCGC16-00000138*. Quito.

SRI. (2018). Servicio de Rentas Internas. *Guía Sociedades*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/formularios-e-instructivos>