



**UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO**

**FACULTAD DE ECONOMÍA Y CIENCIAS EMPRESARIALES**

**ANÁLISIS EN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 15 " INGRESOS DE  
ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS DE  
CLIENTES " PARA LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN.**

**TRABAJO DE TITULACION QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO  
PREVIO A OPTAR EL TITULO DE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO**

**ALUMNO:**

**ING. YAZMIN POVEDA MEDINA**

**TUTOR:**

**ECON. SEBASTIÁN CÁRDENAS ZAMBRANO, MAE.**

**SAMBORONDÓN, DICIEMBRE 2018**

## **Análisis en la implementación de la NIIF 15 "Ingresos en actividades ordinarias procedentes de Contratos de Clientes" para las empresas de construcción.**

### **Resumen**

A partir del 01 de enero del 2018, entró en vigencia la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 “Ingresos ordinarios provenientes de contratos de los clientes”, este trabajo busca determinar el manejo en las empresas constructoras de los ingresos que son procedentes de Contratos de Clientes. Dicha norma, sustituyó la NIC 18 “Ingresos de actividades ordinarias” y la NIC 11 “Contratos de Construcción”.

La metodología de este trabajo está conformada mediante un resumen general de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 “Ingresos ordinarios provenientes de contratos de los clientes”. El marco teórico, se han resaltado los cambios en el manejo de los contratos de clientes en las empresas de construcción; además se han planteado cinco pasos que ayudarán a entender de una forma detallada dicha norma basada en ejercicios teóricos y prácticos que ayudarán a comprender de forma clara el cambio entre la NIC 11 “Contratos de Construcción” y la nueva norma vigente.

Finalmente, la complejidad de la aplicación de dicha norma puede generar modificaciones en el reconocimiento de los ingresos y los procesos contables vigentes que puede dar lugar a cambios significativos. Cuyo objetivo es que la presentación de los estados financieros sobre los ingresos procedentes por los contratos de clientes, sea de acuerdo a la ley establecida actualmente.

**Palabras Claves:** Contratos; NIC 18; Reconocimiento del Ingreso; NIIF 15.

## **Abstract**

As of January 1, 2018, "Ordinary income from customer contracts", this work seeks the management in the construction companies of the revenues that are part of the Client Contracts. Said standard replaced IAS 18 "Revenue from ordinary activities" and IAS 11 "Construction Contracts".

The methodology of this work is made up of a general summary of the International Financial Reporting Standard IFRS 15 "Ordinary income from client contracts". The theoretical framework has highlighted the changes in the management of client contracts in construction companies; five steps have also been considered that become a sense of a person's word form. A new norm in force. "Construction Contracts" and the new norm in force.

Finally, the complexity of the application of said rule translates into a significant change. Whose objective is that the presentation of the financial statements on the income from the contracts of clients, the sea according to the current law.

**Keywords: Contracts; IAS 18; Income Recognition; IFRS 15.**

## **Introducción**

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitieron una nueva norma que entró en vigencia a partir de Enero del 2018, basada en los “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de Clientes” NIIF 15, que sustituyó la NIC 18 “Ingresos de actividades ordinarias” y la NIC 11 “Contratos de Construcción”.

“El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente” (Standards, 2017).

“La superintendencia de Compañías dentro del marco legal del Ecuador, vigila y controla a las empresas o entidades que se encuentren reguladas por ella y controla que se cumplimiento a las normas en vigencia” (Superintendencias de Compañías, 2010).

El propósito de la investigación es mostrar los efectos al implementar la nueva norma y ver las diferencias con el estándar anterior; enfocada a las empresas constructoras.

“La construcción se constituye como uno de los sectores productivos que mayor riqueza aporta a la sociedad, por su participación tanto en la cantidad de empresas dedicadas a actividades directas y relacionadas (14.366 establecimientos en Ecuador), así como por el efecto multiplicador generado por la mano de obra empleada. Por ello a nivel internacional se considera a este sector industrial como el mayor empleador del mundo” (Durá, 2017).

(Corporación Financiera Nacional, 2017)“En el Ecuador, el sector de la construcción es muy amplio y se divide en algunos ámbitos como”:

- Construcción en viviendas
- Construcción en edificaciones
- Construcción en obra civil

La principal investigación es identificar un método que permita la forma correcta del manejo de los contratos en la construcción; es decir, como es el proceso que se debe de seguir para la contabilización.

La implementación de esta nueva norma; en una empresa constructora es importante analizar la complejidad de su actividad. Las normas contables establecen que el periodo contable tiene un año de duración y que al final del mismo, se efectúa el resultado de los ingresos. En este sector, si la venta y la entrega de un bien, se realizan en el mismo periodo, no provoca problema en el reconocimiento de los ingresos pero si surge la necesidad de distribuir los ingresos y los costos hasta la finalización de la obra; esta norma, ayuda en los aspectos contables y el desarrollo de un sistema para el debido control.

En la actualidad, las empresas constructoras son regidas por las NIIF 15 “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de Clientes”, que sustituyó la Norma Internacionales de Contabilidad NIC 11 “Contratos de Construcción”; la cual se refería en determinar los gastos, costos e ingresos gravables que eran atribuidos en los diferentes contratos de construcción.

La anterior norma contable NIC 11 “Contratos de Construcción” era para aquellas empresas que sus ingresos eran provenientes de contratos de obras sobre el giro del negocio y la manera de determinar los costos e ingresos para la presentación de la

información contable y financiera de las empresas constructoras. Detallaba dos tipos de contratos: Por precio fijo; que especifica que el valor del contrato no variará. Y por precio variable; que este dependerá de las horas de trabajo y los metros cuadrados de construcción que se ejecute para llevar al cabo la finalización de la obra.

En cuanto a la NIIF 15 “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”, no establece que es específicamente para las empresas contratista sino para las empresas que manejan los contratos de clientes.

Con la NIIF 15, el proceso contable en las empresas de construcción se deriva en los contratos de clientes, esto va a depender de la fecha del inicio y término del ejercicio contables. La distribución de los costos, sus ingresos ordinarios y los gastos ordinarios, en esta norma contempla como es el tratamiento contable.

### **Revisión Literaria**

Se revisará el tratamiento contable de las normas que se sustituirán NIC 11 “Contratos de Construcción” y la NIC 18 “Ingresos Ordinarios”; para dar paso a la nueva norma contable que es la NIIF 15 “Ingresos provenientes de contratos de clientes”.

### **NIC 18 “Ingresos Ordinarios”**

Según (Juntas de Normas internaciones de Contabilidad, 2009); “Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como 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 disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad”.

En esta norma, el reconocimiento de los ingresos ordinarios, hay que considerar ciertos puntos:

- Los ingresos ordinarios se deben de reconocer en base devengada y cuando hay transferencia de riesgo y beneficios del comprador.
- Estos se reconocen sólo cuando la entidad es probable que se obtenga los beneficios y se reconocen a valor razonable.
- Hay que ciertos tipos de ingresos ordinarios y estos pueden ser; por la venta de productos, por la prestación de servicios, por el uso, por parte de terceros, y de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

### **NIC 11 “Contratos de Construcción”**

“El Objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo cae, normalmente en diferentes periodos contables” (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, 1995)

La NIC 11, establece el registro de los ingresos y costos relacionados con los contratos de construcción, que se desarrollan en diferentes periodos de tiempo.

#### **Contratos de Construcción y su segmentación**

En esta norma, establece dos tipos de contratos:

- **Contrato por precio fijo:** Es cuando los contratistas acuerdan un precio fijo y una cantidad fija por unidad. En algunas ocasiones, están sujetos a revisión por el aumento de precio.

- **Contrato por margen sobre el costo:** En estos casos, se realiza un reembolso al contratista de los costos previamente establecidos en el contrato.

En esta norma, con el fin de mejorar la operación económica, es necesario; identificar los contratos de construcción para el debido registro contable; De los cuales, detalla lo siguiente:

- **Contratos de Construcción por Separado:** Están sujetos a negociaciones independientes y se puede identificar los ingresos y costos. Pueden ser: Edificios, Carreteras, Puentes, etc.
- **Contratos de Construcción por Grupo:** Cuando se establece que el margen de utilidad de los contratos es un paquete único y se ejecutan de forma simultánea o continúa. Pueden ser: Por construcción de conjunto habitacional.
- **Contrato por un activo adicional:** Cuando se elabora un contrato por separado por adicionales que no están estipuladas en el contrato inicial. Pueden ser: Por implementación de mejoras en la construcción.

### **Ingresos de actividades ordinarias de los contratos**

“Los ingresos ordinarios del contrato comprenden la cantidad inicial acordada en el contrato junto con las variaciones en el contrato de trabajo, reclamos, y pagos de incentivos en la extensión en que sea probable que resultarán en ingresos ordinarios y puedan ser medidos confiablemente” (Deloitte, LAS NICSP en un bolsillo, 2017).

### **Costos del Contrato**

Los costos del contrato deben comprender:

- Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;



- Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y
- Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato

### **Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato**

Este reconocimiento debe de hacerse según el avance de obra o su ejecución, del cual se lo llama:

- **Método del porcentaje de terminación:** Cuando el ingreso o los gastos se lo puede estimar de manera confiable.
- **Método del porcentaje de realización:** Cuando el ingreso no puede ser medido de manera confiable, se reconocimiento se efectúa a medida que los costos se han incurrido.

### **NIIF 15 “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de clientes”**

“El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2014).

### **Cumplimiento del Objetivo**

El objetivo de esta norma es el reconocimiento de los ingresos de las actividades ordinarias, que podría ser; mediante transferencia de bienes o servicios que comprometan a clientes.

Se debe de contabilizar de manera específica los contratos de los clientes, considerando todos los hechos que conlleven el mismo.

### **Alcance**

En esta norma, los contratos con clientes se deben manejar mediante la NIIF 15, pero hay contratos con clientes que se encuentra fuera del alcance, y no se los debe considerar; tales como:

- Contratos de arrendamientos dentro de la norma ( NIC 17 “Arrendamientos”)
- Contratos de Seguro dentro de la norma ( NIIF 4 “Contratos de seguro”)
- Instrumentos Financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro de la norma (NIIF 9 “Instrumentos Financieros, NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”, NIIF 11 “Acuerdos Conjuntos”, NIC 27 “Estados Financieros separados” y NIC 28 “Inversiones en Asociados y Negocios”.

Esta norma, suscita la contabilización de un contrato individual u obligaciones de desempeño, de acuerdo con similitudes de las especificaciones. En la contabilización de los contratos la empresa tendrá que estimar la magnitud y estructura de la cartera.

### **Marco teórico**

**Norma Internacional de Contabilidad:** “Son un conjunto de estándares con el fin de establecer cómo deben presentarse los estados financieros, desde lo que debe presentarse hasta la forma en que debe presentarse. Estas normas fueron emitidas por el IASC (Internacional Accounting Standards Committee); las nuevas normas de contabilidad emitidas por este comité ahora son conocidas como NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera)” (Contabilidad, 2015)

**Contrato de Construcción:** Es un contrato que es por la fabricación o elaboración de un activo que son relacionados entre sí. Existen varios tipos de contratos que pueden ser a largo plazo o corto plazo, esto va a depender de la construcción.

**Contrato precio fijo:** Son aquellos que en la firma del contrato se acuerdan con un precio o cantidad fija, en algunos casos, son sujetos a cambios, dependiendo del aumento de los costos.

**Contrato de margen sobre el costo:** Estos consisten en reembolsos por los costos incurridos por el contratista.

**Contrato:** “Es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas” (Congreso Nacional, 2005).

**Normativa:** Son conjuntos de normas, procedimientos o lineamientos contables, que son emitidos en base a los principios de la contabilidad, con el fin, de otorgar información para el registro de las operaciones de una manera veraz.

**Obligación de desempeño:** “Es una promesa de transferir ya sea un bien o un servicio (o un conjunto de bienes o servicios), que son diferenciados. La NIIF 15 establece los criterios para determinar cuándo un bien o servicio es diferenciado, enfocándose en la forma en que un cliente puede beneficiarse de ese bien o servicio”. (Pricewaterhousecoopers, 2014).

**Precio de la transacción:** “Es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes y servicios comprometidos con un cliente”. (PYMEX, 2017)

## Formulación del Problema

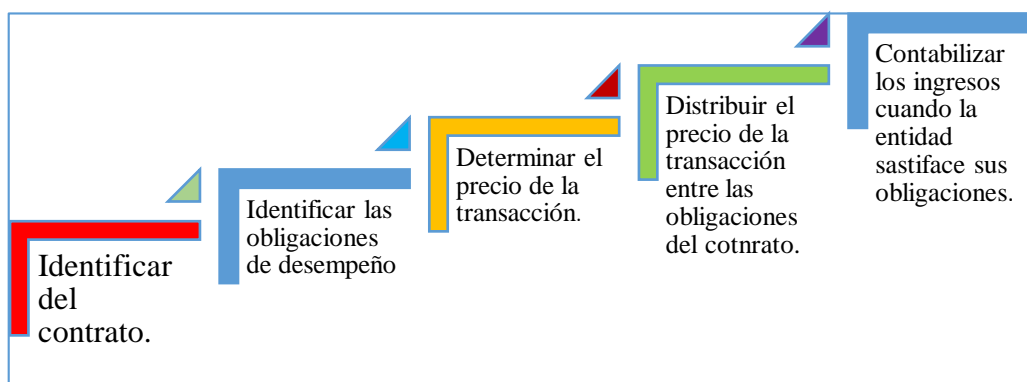
Al implementar la nueva norma, en el sector de la construcción, puede desprender los siguientes problemas:

- No poseen los conocimientos necesarios en el Departamento de Contabilidad para emplear la transición de la NIC 11 a NIIF 15.
- Dificultad en la contabilización de los reconocimientos de los ingresos y costos, de acuerdo, al avance de obra y en la culminación de los contratos en los diferentes periodos.
- Problema en el registro de los cambios por errores u omisiones, en los estados financieros.

## Los cinco pasos que las empresas seguirán para el aplicar el nuevo modelo de los ingresos

La NIIF 15, proporciona cinco pasos que las empresas que manejen contratos de clientes puedan seguir para la contabilización de las transacciones de los ingresos ordinarios; que se describe a continuación:

**Tabla 1:** Cinco pasos para la contabilización de los contratos



**Fuente:** NIIF 15 (Norma Internacional de Información Financiera, 2014)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

## **Identificar el contrato del cliente**

Identificar el (los) contrato(s) con el cliente. Estos pueden ser escritos, verbales o implícito. Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- “Las partes del contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones” (PricewaterhouseCoopers, 2014).
- La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios que se van a transferir.
- La entidad puede identificar las condiciones de pago.
- “El contrato tiene fundamento comercial; es decir que se espera que el riesgo o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato” (Congreso Nacional, 1989).

“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 esto la empresa evaluará la capacidad de pago del cliente y la intención de pago al vencimiento” (Melinc Montesinos , Castro Barrera, & Zegarra Cuchurumi, 2016).

La NIIF 15, indica que si una empresa puede unir un grupo de contratos siempre que se celebren en la misma fecha y con el mismo cliente. Sin embargo, los contratos pueden ser combinados entre sí, cuando:

- Cuando estos, son negociados con un solo paquete.
- Cuando estos, depende de los bienes y servicios a ser entregados.
- Cuando los bienes o servicios son considerados en el contrato como una sola obligación.

En el párrafo 20 de NIIF 15; “Pueden existir modificaciones en contratos de clientes siempre y cuando: “Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes” (Norma Internacional de Información Financiera, 2014).

### **Identificar las obligaciones separadas de los contratos**

Identificar las obligaciones de desempeño independientes en el contrato. Según (Enrique Villanueva, 2016) “La entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño que debe transferir al cliente”:

- Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- “Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente” (MC Montes, 2017).

Esta norma exige identificar las obligaciones diferenciadas dentro del contrato celebrado, a las que deberá asignar el precio del contrato y luego imputar el ingreso de manera separada.

- Hay que identificar los bienes o servicios que están comprometidos en el contrato para poder segregarlos y hacer una obligación diferenciada.
- El cliente puede favorecerse del bien o servicio de forma conjunta o por separado, y este bien o servicio son obligaciones diferenciadas.
- La entidad debe de identificar por separado la transferencia del bien o servicio que están estipulados en el contrato.
- La norma exige que las obligaciones identificadas entre sí y con el mismo patrón de transferencia al cliente, se la puede contabilizar como única obligación.

## **Determinar el precio de la transacción**

La empresa debe tener en cuenta las condiciones del contrato, según sus actividades acordando un valor conocido como valor de transacción.

“Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos” (Ernst & Young, 2017).

- **Contraprestación variable:** Son los descuentos, reembolsos, créditos o penalizaciones que puede afectar la contraprestación acordada. Esto podrá variar dependiendo que ocurra en el futuro.
- **Pasivos por Reembolso:** Cuando la empresa recibe dinero o espera un reembolso por la contraprestación al cliente. Esto se modifica al final de cada periodo con el objeto de ajustar los cambios.
- **Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable:** Se puede incluir el precio de la transacción solo cuando la reversión es significativa del importe de ingresos de actividades.
- **Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato:** Cuando el precio de transacción se ve afectado por componentes financieros explícitos o implícitos, se debe de ajustar.
- **Contraprestaciones distintas al efectivo:** Se medirá en valor razonable, cuando estos, se estimen de forma confiable sino al valor de venta.
- **Contraprestación por pagos a realizar al cliente:** Cuando hay una reducción de los ingresos cuando los bienes o servicios sea distinto del cliente.

Además, la norma indica que se debe determinar la contraprestación que se espera que le corresponda a cambio del bien o servicio con el fin de registrar el ingreso.

- Solo se debe incluir una contraprestación contingente, si el precio de la transacción es altamente probable a los ingresos ordinarios.
- La entidad debe estimar el precio de la transacción, considerando los descuentos que podrían incurrir por cumplimiento del objetivo.
- En el caso, que el precio sea variable se debe estimar utilizando un función de probabilidad o valor esperado del bien, que permita el cálculo del importe que se espera tener.
- Las contraprestaciones variable en el precio de la transacción sólo se incluirá siempre y cuando, esté tenga una reversión considerable en los ingresos.

### **Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato**

“Asignar el precio de transacción a cada una de las obligaciones de desempeño. 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 la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente” (Deloitte, 2014).

“Para cumplir con 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” (Kozak, 2014).

Para la asignación el precio, basándose en el precio relativo de la venta, se debe determinar lo siguiente:



- Inicio del contrato
- Precio de venta debe de fraccionarse lo que pertenece a servicio o bienes
- Determinar el precio de transacción de manera independiente

### **Contabilizar los ingresos cuando satisface las obligaciones**

En esta norma hay ingresos reconocidos a lo largo del tiempo, es cuando el cliente recibe y consume los beneficios y la entidad mediante su prestación mejora y crea el control del cliente durante su creación.

“Cuando los ingresos financieros son reconocidos con el tiempo va a depender de lo siguiente:” (Deloitte, Implementación de la NIIF 15, 2017).

- El desempeño del vendedor mejora un activo que es controlada por el cliente:  
Ejemplo: El cliente controla el progreso del trabajo
- El desempeño del vendedor no crea un activo pero es consumida por el cliente.  
Ejemplo: Servicios de transporte, servicios de transacción
- El vendedor crea un activo que no tiene uso alternativo para el vendedor. Ejemplo:  
Reporte de consultoría

Los ingresos y su reconocimiento deben de realizarse a lo largo del tiempo o en un momento determinado, las empresas debe de analizar de manera metódica la norma para determinar si los ingresos se deben de reconocer a lo largo del tiempo o en el momento del tiempo.

En las empresas de construcción son usual los contratos con periodos de larga duración y en este caso, utilizan el método de avance para el reconocimiento de los ingresos, pero con la implementación de la nueva norma, estos ingresos deben determinar

y analizar, el método más apropiado para medir el avance de obra, va a depender del contrato que se celebre con el cliente y los requerimientos que este posea.

### **Información a revelar de la NIIF 15**

Párrafo 110 de la NIIF 15 “El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2014).

La entidad revelará información cualitativa o cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- Sus contratos con clientes
- Los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos
- Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

### **Metodología**

La metodología que se empleó fue un enfoque cualitativo porque se utilizó los marcos referenciales ya que se elemental en un proceso inductivo, donde se estudia, y se genera los aspectos teórico. Se realizó un análisis de la NIIF 15, se mostrará, los cambios significativos y ejercicio práctico para la comprensión de la norma.

## **Análisis de los resultados**

### **Transición en la implementación de la NIIF 15**

Las empresas tienen dos sucesos que realizar cuando realice la implementación de la NIIF 15, que son los siguientes:

- Deben de hacer referencia a la fecha de aplicación inicial, que es el comienzo del periodo de presentación de reporte donde la entidad aplica la nueva norma
- Las empresas que aplica la norma en los estados financieros que termina el 31 de Diciembre del 2018, se debe poner la fecha del 01 de Enero del 2018, como fecha inicial

### **Impacto en la implementación de la NIIF 15**

Esta nueva norma tiene previsto cambiar el Plan Contable ya que se pueden originar diferidos o adelantos de los ingresos provenientes de contratos de clientes que antes no ocurrían. La NIIF 15; entró en vigencia a partir del 01 de Enero del 2018; por lo cual será decisivo para las empresas dependiendo del sector en que se desarrollan, y su impacto económico se podrá ver en el cierre del presente año que ocurre a finales del 2018, en que las empresas realizan sus respectivos cierres contables y revelan la utilidad en el Balance General.

Pero se estimada que puede tener un impacto muy importante por la diversidad en que las empresas registran los ingresos originados por los contratos por clientes. Actualmente, las empresas no han realizado los cambios respectivos ya que la transición y adaptación, son muy extensos y complejos.

Las empresas se encuentran tomando medidas para actualizar o comprar programas contables que puedan aplicar las nueva norma. En cuanto, a la parte del control interno exige que se lleve un solo formato para que la información se pueda presentar bajo el mismo formato.

### **La implementación de la NIIF 15, cambios significativos**

Los cambios significativos en la implementación de la NIIF 15, se centra en los siguientes puntos:

- **Contratos de Clientes:** Hace referencia al porcentaje en las ventas, y fijación en los nuevos precios por promoción y publicidad.
- **Formas de pagos:** Trae consigo, pagos de impuestos.
- **Análisis de precios:** El valor total del bien, debe determinarse mediante las formas de adquisición, especificando el valor de sus partes y de la compra.

### **Desarrollo del caso de estudio en una constructora aplicando la NIIF 15**

#### **Introducción**

La Constructora XYZ, fundada en el año 2004 en la ciudad de Guayaquil, con el propósito de brindar servicios integrales al sector inmobiliario. Es una empresa que desea satisfacer al mercado mediante la aplicación de diseños y sistemas constructivos.

#### **Políticas contables**

La compañía XYZ, realiza sus registros contables de los contratos de construcción según el avance de obra que se genera al momento de generar la planilla, reconociendo sus ingresos totales al momento que se encuentran facturados. Para la generación de estas

planillas por avance de obra, se realizan inspecciones técnicas y una vez revisadas por los fiscalizadores están son aprobada para el respectivo pago y facturación.

Los costos incurridos para el respectivo avance de la obra, son ingresados al sistema contable con su respectivo código que fue generado al momento de realizar la firma del contrato de construcción y así tener diferenciado los costos generado por cada obra de construcción. Los costos no vinculados a la obra o las actividades, son asumidos por la constructora.

### **Caso práctico NIIF 15**

La constructora XYZ, celebra un contrato con el cliente, para la construcción de un Condominio situado en Samborondón por un valor de \$ 120.000 dólares americanos y determina que sus costos totales son \$ 91.200 dólares americanos, el tiempo de construcción es por 2 años.

El registro de los ingresos se da por avance de obra, que en el primer año fue del 80% que corresponde a \$ 72.960.

**Tabla 2:** Cuadro por los ingresos por avance de obra

	<b>Total</b>	<b>Avance</b>	<b>Ejectutado</b>
Ingresos	120,000.00	80%	96,000.00
Costos	91,200.00	80%	72,960.00
Utilidad	28,800.00	80%	23,040.00

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

Se realizan los siguientes asientos contables por los costos incurridos según avance de obra, del primer año:

**Tabla 3:** Asiento contable por los costos

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Inv. De obras Inmuebles en Construcción	72,960.00	
Cuentas por pagar proveedores		72,960.00
<b>P/R Costos incurridos por el primer año de construcción</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

Se realizan los siguientes asientos contables por los ingresos recibidos según avance de obra, del primer año:

**Tabla 4:** Asientos contables por ingresos

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Cuentas por pagar proveedores	96,000.00	
Ventas		96,000.00
<b>P/R reconocimientos de ingresos en función al avance de obra</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

**Tabla 5:** Asientos contables por costo de ventas

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Costo de venta	72,960.00	
Inv. De obras inmuebles en construcción		72,960.00
<b>P/R Aplicado al costo del primer año</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

A mediados del segundo año, se efectuó una modificación al contrato, debido a que se modificó un diseño en la obra y esto incrementó el costo en \$ 2.250 dólares y los ingresos en \$ 5.000 dólares. Con los nuevos datos entregados, se modifican los montos iniciales de acuerdo a lo siguientes:

**Tabla 6:** Cuadro por cambio de contrato

	<b>Total</b>	<b>Modificación</b>	<b>Contrato Modificado</b>
Ingresos	120,000.00	5,000.00	125,000.00
Costos	91,200.00	2,250.00	93,450.00
Utilidad	28,800.00	2,750.00	31,550.00

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

Con el nuevo incremento en los costos por un valor de \$ 93.450 dólares y los costos incurridos en el primer año fue de \$ 72.960 dólares, se determina que el avance de la obra es de 78.07% y no del 80% como se determinó inicialmente.

Por lo tanto, se determinó que los ingresos cambiaron debido al nuevo porcentaje del avance de obra al 78.07% de total de los costos incurridos, teniendo que los ingresos modificados son \$ 97.592.30. Determinando que los ingresos en el primer año fueron de \$ 96.000 dólares, se debe realizar el siguiente asiento contable:

**Tabla 7:** Asientos contables por el aumento ingresos

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Cuentas por cobrar proveedores	1,592.30	
Resultados acumulados		1,592.30
<b>P/R Ajuste contable por modificación en los costos e ingresos</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

Con los siguientes ajustes realizados por incremento en los ingresos y los costos, el nuevo avance de obra sería del 78.07%, quedando por ejecutar el 21.93%, en cual se refleja en el siguiente cuadro:

**Tabla 8:** Cuadro por el cambio en el avance de obra

	<b>TOTAL</b>	<b>78.07%</b>	<b>21.93%</b>
Ingresos	125,000.00	97,592.30	27,407.70
Costos	93,450.00	72,960.00	20,490.00
Utilidad	31,550.00	24,632.30	6,917.70

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

En el segundo año, se ejecuta el 21.93%, terminando la construcción en su totalidad, sin modificaciones en los ingresos y costos, se realiza los siguientes asientos contables.

**Tabla 9:** Asiento contable por nuevo avance de obra

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Inv. De obras inmuebles en construcción	20,490.00	
Cuentas por pagar proveedores		20,490.00
<b>P/R Costos incurridos por el segundo año de construcción</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda



**Tabla 10:** Asiento contable por ingreso

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Cuentas por pagar proveedores	27,407.70	
Ventas		27,407.70
<b>P/R reconocimientos de ingresos del segundo año</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

**Tabla 11:** Asiento contable por costo de venta

<b>LIBRO DIARIO</b>		
<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Costo de venta	20,490.00	
Inv. De obras inmuebles en construcción		20,490.00
<b>P/R Aplicado al costo del segundo año</b>		

**Fuente:** (CIA "XYZ", 2018)

**Elaborado:** Yazmín Poveda

En los registros contables se consideró en la NIIF 15, el párrafo 21 literal b). “Un 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)” (Norma Internacional de Información Financiera, 2014).

## **Conclusiones**

Culminando con el análisis de la NIC 11, 18 a NIIF 15, determina como se debe de seguir con el tratamiento contable con los contratos de clientes, muestra los aspectos significativos:

La NIC 11, maneja un modelo de porcentaje por realización de obra, y se establece como se debe de contabilizar al final de cada periodo los ingresos y costos del monto que se estimó. La NIC 18, establece que los ingresos se deben de registrar por separado de una transacción y cuando las obligaciones se establece en el tiempo.

La NIIF 15, maneja un cambio significativo en el reconocimiento de ingresos como lo indica la NIC 11 y NIC 18, hay modificaciones en algunos casos que comprometen los sistemas, procesos y controles. Los altos directivos deberán evaluar las implicaciones para asegurar para poder enfrentar el cambio y capturar la información necesaria para la transición.

Para poder reconocer los ingresos según lo que determina la NIIF 15, se deberán evaluar los 5 pasos que plantea la norma, estos cambios aporta un marco legal más sólido y con principios más claros. El cambio de norma representa una mejora en la preparación de los estados financieros de las empresas, de manera que los usuarios puedan acceder a mayor detalle de las transacciones financieras.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- CIA "XYZ". (2018). *Balance Inicial al 30 de Noviembre del 2018*. Guayaquil.
- Congreso Nacional. (1989). *Código de Comercio*. Ediciones Legales.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Civil*. La Comisión de Legislación Y codificación.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB. (2014). *Norma Internacional de Información Financiera 15*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, Párrafo 1.
- Contabilidad. (30 de 09 de 2015). *Contabilidad, Impuestos y Finanzas*. Obtenido de Contabilidad, Impuestos y Finanzas: <https://contabilidad.com.do/normas-internacionales-de-contabilidad-nic/>
- Corporación Financiera Nacional. (2017). *CONSTRUCCIÓN*. GUAYAQUIL.
- Deloitte. (2014). *NIIF 15 Ingresos procedentes de Contrato con clientes*. Madrid .
- Deloitte. (2017). *Implementación de la NIIF 15*. London: Deloitte.
- Deloitte. (2017). *LAS NICSP en un bolsillo*. The Netherlands: Deloitte.
- Durá, S. (27 de 09 de 2017). *Construcción Latinoamericana* . Obtenido de Construcción Latinoamericana : <https://www.construccionlatinoamericana.com/la-construccion-en-ecuador/129510.article>
- Enrique Villanueva. (2016). *NIIF Ingresos Actividades Ordinarias procedente de contrato de Clientes*. Madrid : Universidad Complutense Madrid.
- Ernst & Young. (2017). *Tratamiento Contable de la NIIF 15*. Quito: Ernst & Young.
- Junta de Normas Internacionales de Contabilidad. (1995). *NIC 11 Contratos de Consstrucción*. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Juntas de Normas internaciones de Contabilidad. (2009). *NIC 18 Ingresos Ordinarios*. Juntas de Normas internaciones de Contabilidad.
- Kozak, M. (2014). *NIIF 15 –Ingresos de actividades ordinarias procedentes de Contratos con clientes*. Buenos Aires.
- MC Montes. (2017). *Consultores y Asesores Empresariales S.A.S*. Obtenido de Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes: <http://mcmontes.com.co/ingresos-de-actividades-ordinarias-procedentes-de-contratos-con-clientes/>
- Melinc Montesinos , L., Castro Barrera, G., & Zegarra Cuchurumi, M. (2016). *Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería*. Lima.
- Norma Internacional de Información Financiera. (2014). *NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con*. Norma Internacional de Información Financiera.

Pricewaterhousecoopers. (2014). *Alerta Técnica No. 8 NIIF 15 Ingreso provenientes de Contratos de Clientes*. Venezuela.

PricewaterhouseCoopers. (2014). *NIIF 15: Ingresos provenientes de contratos con clientes*. Venezuela: PricewaterhouseCoopers.

PYMEX. (8 de Octubre de 2017). *¿Qué es el NIIF 15?* Obtenido de PYMEX:  
<https://pymex.com/finanzas/finanzas-y-contabilidad/que-es-el-niif-15>

Standards, I. F. (2017). *International Financial Reporting Standards*. Obtenido de International Financial Reporting Standards:  
<https://www.ifrs.org/search/?query=niif+15>

Superintendencias de Compañías, V. y. (2010). *Superintendencias de Compañías, Valores y Seguros* . Obtenido de Superintendencias de Compañías, Valores y Seguros : <https://smsecuador.ec/superintendencia-de-companias-resolucion-sc-ici-cpaifrs-g-11-010/>