



**UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL**

**DEPARTAMENTO DE POSGRADO**

**MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

**TRABAJO DE TITULACIÓN**

**PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE  
MAGÍSTER EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

**TEMA:**

**LA NIIF 15 (INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON  
CLIENTES) Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE  
LAS COMPAÑÍAS CONSTRUCTORAS.**

**AUTORA:**

**CPA. MERCEDES NATHALI GOYES RIZZO**

**TUTOR:**

**ING. MILTON VILLEGAS ÁLAVA, MBA**

**GUAYAQUIL-ECUADOR**

**2021**



Presidencia  
de la República  
del Ecuador



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes

## REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

### FICHA DE REGISTRO DE TESIS

**TÍTULO:** La NIIF 15 (Ingresos procedentes de contratos con clientes) y su incidencia en los estados financieros de las compañías constructoras.

**AUTOR:**

Mercedes Nathali Goyes Rizzo

**TUTOR:**

Ing. Milton Villegas Álava, MBA.

**INSTITUCIÓN:**

Universidad Laica Vicente  
Rocafuerte de Guayaquil

**Grado obtenido:**

Magíster en Contabilidad y Auditoría

**MAESTRÍA:**

Maestría En Contabilidad Y  
Auditoría

**COHORTE:**

Cohorte III

**FECHA DE PUBLICACIÓN:**

2021

**N. DE PAGS:** 133

**ÁREAS TEMÁTICAS:** Educación Comercial y Administración

**PALABRAS CLAVE:** Estado financiero, Ingreso, Ingeniería de la construcción, Contabilidad.

**RESUMEN:**

Esta investigación titulada “LA NIIF 15 (INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES) Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS COMPAÑÍAS CONSTRUCTORAS”, cuyo objetivo general de investigación fue el análisis del nivel de incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros en las empresas constructoras del cantón Guayaquil, para lo que se seleccionó como unidad de estudio a la empresa constructora “CALAPAM S.A.” de Guayaquil. La empresa aplicaba antes la NIC 11 (Ingresos ordinarios y los costos relacionados con contratos de construcción) donde solo se reconocían los ingresos recurrentes. A partir del 2018, entró en vigencia la NIIF 15 que proporciona un marco integral para el reconocimiento de

los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. En la empresa “CALAPAM S.A.” se reconocía los ingresos y ganancias sobre un porcentaje sobre el grado de avance de la obra contratada. A diferencia de la NIIF 15 que identifica las circunstancias en las cuales se cumplen ciertos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos, donde la adopción de estos cambios significó una afectación en la situación financiera de la empresa. La investigación fue de tipo aplicada, documental y de campo. Donde se identificó los efectos financieros y tributarios mediante las respectivas técnicas financieras. Se redactó un informe técnico donde se especifica los principales hallazgos encontrados en la investigación. Se concluye que el reconocimiento de las obligaciones de desempeño que representan un ingreso adicional para la caja de la empresa, se produce un impacto de los resultados financieros de la empresa, que gracias al análisis financiero mediante indicadores se pudo cuantificar los efectos en la liquidez de la compañía

<b>N. DE REGISTRO (en base de datos):</b>	<b>N. DE CLASIFICACIÓN:</b>	
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>		
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<b>SI</b> <input checked="" type="checkbox"/>	<b>NO</b> <input type="checkbox"/>
<b>CONTACTO CON AUTOR:</b> Mercedes Nathali Goyes Rizzo	<b>Teléfono:</b> 0958738307	<b>E-mail:</b> mgoyesr@ulvr.edu.ec
<b>CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:</b>	PHD Eva Guerrero López <b>Teléfono:</b> 042596500 <b>Ext.</b> 170 <b>E-mail:</b> eguerrero@ulvr.edu.ec Directora del Departamento de Posgrado MG Ángel Morán Ochoa <b>Teléfono:</b> 042596500 <b>Ext.</b> 170 <b>E-mail:</b> amorano@ulvr.edu.ec Coordinador (E) de maestría	

**Quito:** Av. Whymper E7-37 y Alpallana, edificio Delfos, teléfonos (593-2) 2505660/ 1; y en la Av. 9 de octubre 624 y Carrión, Edificio Prometeo, teléfonos 2569898/ 9. Fax: (593 2) 2509054

## **DEDICATORIA**

A Dios, porque es el principio de todo, quien guía mis pasos, quien tiene siempre el mejor plan para sus hijos, el tiempo y momento precisos para que todo suceda, y que acompaña durante todo el camino, por más largo o complicado que parezca.

A mis padres, que fuera de mi vida sin ellos, sin su amor y aliento cada día, su fe depositada siempre en mí y en que alcanzaré cada meta trazada.

A mis hijos, ellos son ese motor que te empuja a seguir adelante, por quienes se construye y se esfuerza en todo momento, sabiendo que cada logro personal es un mejor futuro para ellos y un ejemplo para que en sus años venideros siempre se propongan y terminen sus objetivos.

**Mercedes Nathali Goyes Rizzo**

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a mis padres por su apoyo incondicional en todo momento desde niña, creyendo en que la educación es el mejor legado que se puede entregar a los hijos porque de ello dependerá el resto de su vida.

A mi esposo, quien es mi compañero de estudio, quien siempre me motiva a seguir adelante, a creer en mí y alcanzar mis objetivos.

A mi familia, por siempre estar presentes, con una palabra de apoyo, una felicitación, una alegría indirecta por cada miembro de ella que se supera, algunos desde muy lejos en distancia, pero cerca por el amor que nos une, tanto como los que pueden estar presentes en cada momento.

A mis profesores que con su buena enseñanza aportan día a día para que sus alumnos puedan absorber sus conocimientos y utilizarlos de la mejor forma en el ámbito laboral.

A mi amiga, ella, que siempre está y estará en todo momento de mi vida. A mis compañeros que hicieron llevaderos los días y noches de estudio, aportando con sus experiencias, pero también con su alegría y esas ganas de superarse que pusimos todos dentro del aula.

A mi equipo de trabajo, amigos y cada persona que directa e indirectamente aportó con palabras, tiempo y ayuda para poder culminar esta meta.

**Mercedes Nathali Goyes Rizzo**

## CERTIFICADO DE ANTIPLAGIO ACADÉMICO

Goyes Rizzo - Villegas

### INFORME DE ORIGINALIDAD

<b>7</b> %	<b>9</b> %	<b>1</b> %	<b>4</b> %
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

### FUENTES PRIMARIAS

<b>1</b>	<a href="http://www2.deloitte.com">www2.deloitte.com</a> Fuente de Internet	<b>4</b> %
<b>2</b>	<a href="http://abaltecuador.com">abaltecuador.com</a> Fuente de Internet	<b>1</b> %
<b>3</b>	<a href="http://creativecommons.org">creativecommons.org</a> Fuente de Internet	<b>1</b> %
<b>4</b>	<a href="http://www.slideshare.net">www.slideshare.net</a> Fuente de Internet	<b>1</b> %
<b>5</b>	<a href="http://repositorio.usanpedro.edu.pe">repositorio.usanpedro.edu.pe</a> Fuente de Internet	<b>1</b> %

Excluir citas    Activo    Excluir coincidencias    < 1%  
Excluir bibliografía    Activo



**MBA. Milton Villegas Álava**  
**Tutor**

## **CERTIFICACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR**

Guayaquil, 04 de marzo del 2021

Yo, Mercedes Nathali Goyes Rizzo declaro bajo juramento, que la autoría del presente trabajo me corresponde totalmente y me responsabilizo con los criterios y opiniones científicas que en el mismo se declaran, como producto de la investigación realizada.

De la misma forma, cedo mis derechos de autor a la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil, según lo establecido por las normativas Institucionales vigentes.



**C.P.A. Mercedes Nathali Goyes Rizzo**

## CERTIFICACIÓN DEL TUTOR DE LA TESIS

Guayaquil, 04 de marzo de 2021

Certifico que el trabajo titulado “La NIIF 15 (Ingresos procedentes de contratos con clientes) y su incidencia en los estados financieros de las compañías constructoras.” han sido elaborados por **Mercedes Nathali Goyes Rizzo** bajo mi tutoría.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Milton Villegas Álava', written over a horizontal line.

**MBA. Milton Villegas Álava**

## RESUMEN

Esta investigación titulada “LA NIIF 15 (INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES) Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS COMPAÑÍAS CONSTRUCTORAS”, cuyo objetivo general fue analizar del nivel de incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros en las empresas constructoras del cantón Guayaquil, para lo que se seleccionó como unidad de estudio a la empresa constructora “CALAPAM S.A.” de Guayaquil. La empresa aplicaba antes la NIC 11 (Ingresos ordinarios y los costos relacionados con contratos de construcción) donde solo se reconocían los ingresos recurrentes. A partir del 2018, entró en vigencia la NIIF 15 que proporciona un marco integral para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. En la empresa “CALAPAM S.A.” se reconocían los ingresos y ganancias sobre un porcentaje del grado de avance de la obra contratada. A diferencia de la NIIF 15 que identifica las circunstancias en las cuales se cumplen ciertos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos, donde la adopción de estos cambios significó una afectación en la situación financiera de la empresa. La investigación fue de tipo documental y de campo. Donde se identificó los efectos financieros y tributarios mediante las respectivas técnicas financieras. Se redactó un informe técnico donde se especifica los principales hallazgos encontrados en la investigación. Se concluye que los reconocimientos de las obligaciones de desempeño representan un ingreso adicional para la caja de la empresa incide en los estados financieros de la empresa, que gracias al análisis financiero mediante indicadores se pudo cuantificar los efectos en la liquidez de la compañía.

**Palabras claves:** Estado financiero, Ingreso, Ingeniería de la construcción, Contabilidad.

## **ABSTRACH**

The main objective of this investigation entitled “IFRS 15 (INCOME FROM CONTRACTS WITH CLIENTS) and its impact on the Financial Statements of Construction Companies”, was to analyze the incidence when applying IRFS 15 in the Financial Statements on Construction Companies in Guayaquil. The company chosen for this analysis is “CALAPAM S.A.” which previously applied IAS 11 (Revenue and costs related to construction contracts) and only recognized recurring income. As of 2018, the IFRS 15 came into force and provided a comprehensive framework for revenue’s recognition from ordinary activities from contracts with costumers. In “CALAPAM S.A.” the income and profit were recognized as a percentage based on the work progress of a construction project, unlike IFRS 15 which identifies the circumstances in which certain criteria are met for income from ordinary activities to be recognized; the adoption of these changes affected the financial situation of the company. The research was both of documentary and field type. Financial and tax effects were identified applying the respective financial techniques. A technical report was written which specifies the main findings of the investigation and concludes that the recognition of performance obligations represent an additional income for the company’s cash flow and shocks the financial statements of the company. Through financial analysis indicators, it was possible to quantify the effects on the company’s liquidity.

**Keywords:** Financial statement, Income, Accounting, Construction engineering.

## ÍNDICE GENERAL

CAPÍTULO I.....	1
MARCO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN.....	1
1.1 Tema.....	1
1.2 Planteamiento del problema .....	1
1.3. Formulación del problema.....	3
1.31. Sistematización del problema .....	3
1.4. Objetivo general .....	3
1.4.1. Objetivos específicos .....	4
Conformar un marco teórico que explique los términos, definiciones y normativa contable que se aplica en la investigación. ....	4
Verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de desempeño para la detección de los criterios de reconocimiento. ....	4
1.5. Justificación de la investigación.....	4
1.6. Delimitación del problema de investigación .....	5
1.6.1. Delimitación espacial.....	6
1.6.2. Delimitación cronológica.....	6
1.6.3. Delimitación conceptual .....	6
1.6.4. Delimitación metodológica.....	6
1.7. Idea a defender .....	7
1.8. Línea de Investigación.....	7
1.8.1. Sublínea de Investigación .....	7
1.9. Definición de variables.....	8
1.9.1. Variable 1 (dependiente).....	8
1.9.2. Variable 2 ( independiente).....	8
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO .....	9
2.1. Antecedentes de la investigación.....	9
2.2. Bases teóricas .....	12
2.2.1. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) .....	12

2.2.2. Norma Internacional de Información Financiera 15: Antecedentes .....	13
2.2.2.1. Alcance .....	15
2.2.2.2. Los pasos del modelo NIIF 15 .....	16
2.2.3 Ingresos a lo largo del tiempo.....	21
2.2.4. NIIF 15: Perspectivas para la construcción y el sector inmobiliario .....	21
2.2.5. Impactos de la adopción NIIF 15.....	22
2.2.6. Transacciones con eventuales impactos en la implementación de la NIIF 28	
2.2.7. Estados financieros .....	38
2.2.7.1. Clasificación de los Estados Financieros.....	40
2.2.7.2. Balance general.....	40
2.2.7.3. Estado de Resultado.....	41
2.2.7.5. Estado de Cambios en el Patrimonio .....	41
2.2.7.6. Estado de Cambios en la situación financiera .....	42
2.2.7.6. Estado de flujos de efectivo .....	43
2.2.7.7 Estados financieros consolidados .....	44
2.2.8 Sector de la construcción .....	44
2.3. Marco Conceptual .....	45
2.4. Marco Legal.....	49
<b>CAPÍTULO III: METODOLOGÍA/ANÁLISIS DE RESULTADOS Y DISCUSIÓN</b>	
.....	59
3.1 Enfoque de la Investigación .....	59
3.2. Tipos de investigación.....	59
3.3. Métodos de investigación.....	60
3.4. Población .....	61
3.4.1. Muestra .....	62
3.5. Técnicas de investigación.....	62
3.4.1 Instrumentos de investigación .....	63
3.6. Análisis, interpretación y discusión de resultados de los resultados .....	64
3.6.1. Presentación de resultados.....	64
3.6.1.1. Transcripción de la entrevista.....	64
3.6.1.1.1. Análisis de la entrevista.....	69

3.7. Análisis Financiero.....	70
3.8. Indicadores Financieros.....	77
3.9. Análisis de los ingresos y costos relacionados.....	80
Impacto tributario de la NIIF 15.....	90
3.10. Impacto en el Estado de Resultado Integral.....	93
3.11. Ingresos del período bajo NIIF 15.....	94
3.12. Efecto neto por descomposición de ingresos y gastos.....	95
3.13. Impacto económico de la NIIF 15.....	96
3.14. Impacto en el Estado de Situación Financiera.....	96
3.15. Indicadores Financieros con NIIF 15.....	98
CAPÍTULO IV: INFORME TÉCNICO.....	99
4.1. Título.....	99
4.2. Objetivo de informe.....	99
General.....	99
4.3. Justificación.....	100
4.4. Exposición de los hechos.....	100
4.5. Análisis de lo actuado.....	101
4.6. Resultados obtenidos.....	103
4.7. Conclusiones del informe técnico.....	107
4.8. Recomendaciones del informe técnico.....	108
CONCLUSIONES.....	109
RECOMENDACIONES.....	111
BIBLIOGRAFÍA.....	112
ANEXOS.....	115

## ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1.</i> Pasos del modelo de la NIIF 15. ....	16
<i>Figura 2.</i> Compañías constructoras en Guayas.....	61

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	<i>Delimitación del problema de investigación</i> .....	5
Tabla 2	<i>Análisis Financiero Estado de Resultados Integrales: De tendencia y estructural</i> ..	75
Tabla 3	<i>Indicadores Financieros</i> .....	77
Tabla 4	<i>Detalle de los ingresos ordinarios y diferidos (2019-2020)</i> .....	80
Tabla 5	<i>Detalle de los ingresos ordinarios (2019)</i> .....	81
Tabla 6	<i>Detalle de los ingresos ordinarios (2020)</i> .....	81
Tabla 7	<i>Detalle de los ingresos diferidos (2019)</i> .....	82
Tabla 8	<i>Detalle del registro contable de los ingresos diferidos (2020)</i> .....	82
Tabla 9	<i>Detalle de los costos desembolsados en el período 2019-2020</i> .....	83
Tabla 10	<i>Asiento contable de los costos directos (2019)</i> .....	83
Tabla 11	<i>Asiento contable de los costos directos (2020)</i> .....	84
Tabla 12	<i>Asiento contable de los costos indirectos (2019)</i> .....	84
Tabla 13	<i>Asiento contable de los costos indirectos (2020)</i> .....	84
Tabla 14	<i>Asiento contable de los costos de depreciación de equipos y maquinaria de construcción (2019)</i> .....	85
Tabla 15	<i>Asiento contable de los costos de depreciación de equipos y maquinaria de construcción (2020)</i> .....	85
Tabla 16	<i>Tipos de contratos</i> .....	85
Tabla 17	<i>Check list de cumplimiento de condiciones del paso 1</i> .....	86
Tabla 18	<i>Determinación del precio de la transacción</i> .....	88
Tabla 19	<i>Asignación de Precio de Venta Independiente sobre la base del costo unitario</i> .....	89
Tabla 20	<i>Asiento contable de los ingresos ganados según NIIF 15</i> .....	90
Tabla 21	<i>Procedimiento de cálculo de retenciones de fuente del impuesto a la renta</i> .....	91
Tabla 22	<i>Cálculo retenciones sobre factura modelo bajo NIIF 15</i> .....	92

Tabla 23	<i>Diferencias en retenciones entre aplicación de normas</i>	93
Tabla 24	<i>Estado de Resultado Integral bajo NIIF 15</i>	94
Tabla 25	<i>Registro contable ingresos del período 2020 bajo NIIF 15</i>	95
Tabla 26	<i>Efecto neto entre aplicación de normativas</i>	95
Tabla 27	<i>Impacto económico entre ingresos y gastos</i>	96
Tabla 28	<i>Estado de Situación Financiera con la aplicación de NIIF 15</i>	97
Tabla 29	<i>Indicadores Financieros con NIIF 15</i>	98
Tabla 30	<i>Indicadores Financieros con y sin NIIF 15</i>	104
Tabla 31	<i>Variación en los ingresos</i>	104
Tabla 32	<i>Variación en los costos</i>	105
Tabla 33	<i>Variación porcentual de las retenciones en la fuente con y sin NIIF 15</i>	105
Tabla 34	<i>Efecto por registro de ingresos diferidos</i>	106
Tabla 35	<i>Variación en las retenciones de contratos año 2020</i>	106

## **ÍNDICE DE ANEXOS**

Anexo 1.	<i>Modelo de cuestionario de entrevista a ser aplicada a un funcionario de la empresa de estudio</i>	115
----------	--	-----

## **CAPÍTULO I**

### **MARCO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.1 Tema**

**LA NIIF 15 (INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES) Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS COMPAÑÍAS CONSTRUCTORAS.**

#### **1.2 Planteamiento del problema**

Actualmente, la información contable – financiera que generen las empresas debe ser confiable y exacta, pero debe mantenerse uniformidad con el fin de cualquier persona en cualquier localidad la pueda comprender. Es decir, es necesario contar con un marco normativo institucional en la presentación de estados financieros bajo estándares internacionales que reflejen la real situación de las empresas.

Estos estándares contables los creó la International Accounting Standards Board (Comité de Normas Internacionales en Ecuador), las denominadas NIIF con el fin de unificar la aplicación de las normas contables a nivel internacional, de forma que sean aceptadas, comprensibles y transparente, que facilitará que los inversores puedan tomar mejores tomas de decisiones. En Ecuador, es aplicada la norma emitida por la IASB en lo referente a sus registros contables, pero éstas sufren actualizaciones frecuentes.

Siendo una de ésta el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias que son referidas en la NIIF 15, la cual representó un cambio enorme en el tratamiento de esta cuenta (ingresos de actividades ordinarias). Se consideró como unidad de estudio para verificar la incidencia en los estados financieros a

una empresa del sector de la construcción, “CALAPAM S.A.” de Guayaquil que previo a la vigencia de las NIIF’s en el año 2018 se manejaban bajo la NIC 11 (Contratos de Construcción), donde el reconocimiento de los ingresos y las ganancias se fundamenta en un porcentaje sobre el grado de avance de la obra contratada, el cual es demandado donde un acuerdo cumplió con la definición de un contrato de construcción.

En cambio, bajo NIIF 15 el reconocimiento progresivo del ingreso podría ser únicamente permitido donde los derechos y obligaciones contractuales exigibles satisfacen determinado criterio. Dentro de la empresa las transacciones se contabilizaban empleando el método de avance de obra, donde el departamento contable que maneja la información contable evaluaba los contratos contra el nuevo criterio de reconocimiento para definir si era o no conveniente reconocer el ingreso en un punto determinado o a lo largo del tiempo.

Al adoptar la NIIF 15 en “CALAPAM S.A.” se cambiaron las políticas internas sobre cómo se debe proceder al reconocimiento de sus ingresos provenientes de actividades ordinarias. Dado que estos cambios deben converger con las normativas de la NIIF 15. Pero no se conoce dentro de la empresa la incidencia de la adopción de la NIIF 15 en la compañía en sus procedimientos y políticas tanto en lo administrativo, financiero y contable debido a lo complejo y diversos procedimientos existentes en el área de la construcción. Ante lo expuesto es necesario conocer el grado de incidencia de la adopción de la NIIF 15 en “CALAPAM S.A.” en sus estados financieros si fue positivo o negativo el ejercicio contable.

### **1.3. Formulación del problema**

¿De qué forma la aplicación de la NIIF 15 (Ingresos procedentes de contratos con clientes) afectó a los estados financieros de las compañías constructoras del país?

#### **1.31. Sistematización del problema**

¿Cómo explican los académicos de la ciencia contable a los diferentes términos referentes a la NIIF 15?

¿Cómo afecta financieramente el reconocimiento de las obligaciones de desempeño en el Estado de Resultados Integral?

¿Cuál es la incidencia financiera posterior a la adopción de la NIIF 15 en la empresa?

### **1.4. Objetivo general**

Analizar el nivel de incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros en las empresas constructoras de edificios no residenciales del cantón Guayaquil.

### **1.4.1. Objetivos específicos**

Conformar un marco teórico que explique los términos, definiciones y normativa contable que se aplica en la investigación.

Verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de desempeño para la detección de los criterios de reconocimiento.

Informar sobre la incidencia en la estructura financiera de la empresa posterior a la aplicación de la NIIF 15, por ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

### **1.5. Justificación de la investigación**

El estudio se efectuó con la finalidad de establecer el nivel de incidencia en el sector de la construcción la implementación de la NIIF 15, que se refiere al reconocimiento de los ingresos obtenidos por actividades ordinarias. Siendo la implementación de la NIIF 15, la modificación en el campo de la contabilidad más significativo que se ha dado desde la puesta en marcha de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En el campo teórico, establecer si la empresa sigue las etapas que indica la NIIF 15. Debido a que ésta afectará la medición, el reconocimiento de una organización, por tanto, que se ejecute la nueva normativa considerará los efectos de la misma sobre la información financiera en particular, sobre como el giro de negocio de la empresa en general.

En el campo económico, las empresas pueden saber exactamente cuál será su grado liquidez que les permitirá establecer una planificación financiera acorde su flujo de ingresos reconocidos.

En el campo metodológico, se facilita la lectura y análisis de los estados financieros empresariales. Se estandariza el desarrollo del proceso contable.

En el campo práctico, tener un entendimiento cabal del reconocimiento de los ingresos ordinarios obtenidos por la empresa.

En el campo social, la reducción de prácticas fraudulentas en el registro de los ingresos ordinarios por la actividad del negocio.

En el campo académico, las teorías académicas se traducen en una práctica que permite la comprensión de los conocimientos adquiridos en este nivel de estudio.

## 1.6. Delimitación del problema de investigación

**Tabla 1**

*Delimitación del problema de investigación*

<b>Proceso:</b>	<b>Contable, Financiero y Tributario</b>
<b>Tema:</b>	La NIIF 15 (INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES) Y SU INCIDENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS COMPAÑÍAS CONSTRUCTORAS.
<b>Sector:</b>	Construcción
<b>Área:</b>	Construcción de edificios no residenciales.
<b>Empresa:</b>	Compañía CALAPAM S.A.
<b>Ubicación:</b>	Cantón Guayaquil- Provincia de Guayas
<b>Delimitación Temporal:</b>	2019 -2020

**Elaborado por:** Goyes (2021)

### **1.6.1. Delimitación espacial**

El estudio se enfocará en establecer el nivel de incidencia con respecto al aclaramiento de los principios para el reconocimiento de los ingresos que proceden de contratos con los clientes en las empresas constructoras de Guayaquil. Período de análisis los años 2019 a 2020.

### **1.6.2. Delimitación cronológica**

La autora planteó un tiempo máximo de desarrollo de la investigación que comprende entre los meses de Julio 2019 a Enero 2021, donde se procederá a efectuar el proceso investigativo para lograr el objetivo general de la investigación.

### **1.6.3. Delimitación conceptual**

La investigación empleó términos referentes a la temática de estudio, tales como: construcción, ingresos, impactos de implementación de NIIF 15, vivienda, estados financieros, costos de construcción, contratos, NIIF y otros que son explicados académicamente en el marco teórico.

### **1.6.4. Delimitación metodológica.**

El estudio está determinado por el diseño metodológico definido previamente que permitió el conocimiento de las respuestas a los objetivos de investigación planteados con lo cual se conoció el nivel de incidencia de esta nueva normativa implementada, y los resultados podrá considerarse como referente a lo que sucede en otras empresas.

Se efectuó un análisis investigativo de índole mixto, puesto que se analizó información contable proveniente de ciertas empresas de las empresas constructoras de Guayaquil, para determinar la incidencia de la NIIF 15. Y cualitativo, se obtuvo información proveniente de las personas involucradas en el manejo contable de las empresas, para conocer aspectos sobre la nueva normativa aplicada.

El enfoque temporal de la investigación es de tipo transversal, por cuanto realizó el análisis en un momento determinado sin fases previas ni expectativas posteriores, es un fenómeno muy puntual ocurrido en un momento histórico y lo que se busca es tener una lectura de la incidencia en los estados financieros.

### **1.7. Idea a defender**

Si se aplica la NIIF 15 afectará significativamente a los estados financieros de las compañías constructoras.

### **1.8. Línea de Investigación**

Desarrollo Estratégico Empresarial y de Emprendimientos

#### **1.8.1. Sublínea de Investigación**

Contabilidad y Finanzas

## **1.9. Definición de variables**

### **1.9.1. Variable 1**

Estados Financieros de las compañías constructoras del Ecuador.

### **1.9.2. Variable 2**

La Norma Internacional de Información Financiera 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

## **CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO**

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

Para Córdova y Narvárez (2018) en la tesis de graduación “Análisis del impacto financiero tributario de la implementación de NIIF 15 en el sector tecnológico” cuyo objetivo general de investigación fue la evaluación del impacto tributario y financiero en la aplicación de la NIIF 15 por medio de métodos comparativos para el diagnóstico de alternativas que faciliten su aplicación. El diseño de investigación fue de tipo no experimental que consistió en la observación de los fenómenos tal como se dan en el campo.

En el estudio, los investigadores procedieron a la recopilación de datos sin hacer modificaciones o introducir tratamientos. Los tipos de investigación que se emplearon fueron la investigación la descriptiva, que consistió en la observación, documentación y descripción del fenómeno que ocurre en su configuración natural sin manipular ni controlar. La investigación documental porque se apoyó en la recolección datos provenientes de fuentes primarias y secundarias.

El enfoque de investigación fue mixto: cualitativo y cuantitativo, por el procesamiento de información de información numérica y no numérica. La población que se estudió fueron los empleados. La encuesta y la entrevista fueron las técnicas de investigación aplicadas en la investigación. Concluyen los investigadores que el impacto de la adopción de la NIIF tendrá un impacto positivo en el manejo contable del negocio.

Pacheco y Reyes (2016) en el proyecto de investigación “Relación entre la NIIF 15 y NIC 11, aplicación en los estados financieros” cuyo fin general de

investigación fue el análisis de la relación entre la NIIF 15 y la NIC 11 en la adopción de Estados financieros. Los métodos de investigación que se siguieron fueron el método deductivo y analítico. Los tipos de investigación aplicados fueron el exploratorio y descriptivo. De tipo cualitativo fue el enfoque de investigación. La técnica de investigación fue la encuesta la que utilizó un cuestionario de preguntas para lograr información.

Se definieron dos variables de investigación: NIIF 15 (Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de contratos con clientes) y NIC 11 (Contratos de construcción.). Se consideró como población de estudio a 15 empresas del sector del cantón Samborondón.

Concluyen los autores que llevar a cabo un cambio a esta nueva Norma modifica significativamente los criterios contables de reconocimiento de ingresos como lo expresa la NIC 11 y la NIC 18, cambios que comprenden en gran parte de los casos la aplicación de juicio profesional y el cambio de sistemas y procesos. Por lo que las empresas deben efectuar un análisis minucioso de sus implicaciones lo antes posible, con el fin de garantizar que la norma podrá ser aplicada sin problemas en el momento de su entrada de vigor

Rosoaster (2017) en su investigación “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 general de investigación fue el análisis y evaluación del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos y financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan en la bolsa de valores. Los tipos de investigación que se emplearon fueron la empírica – analítica, de tipo descriptivo.

El enfoque de investigación fue de tipo cualitativo. El diseño de investigación corresponde al tipo no experimental. La población de estudio abarcó a las empresas que presentan reportes financieros y/o administrativos, que no cotizan en la Bolsa de Valores de Lima, las que son 2417 empresas. Las técnicas de investigación fueron la encuesta y la entrevista que se apoyaron en un cuestionario de preguntas a las personas que trabajan en contabilidad en las empresas constructoras y entrevistas a expertos en el campo inmobiliario. A partir de los datos obtenidos a expertos concluyeron los autores que el impacto de la Norma no será material, no obstante, provocará cambios en temas administrativos durante los procesos de identificación de contratos.

Alarcón y Martínez (2015) en la tesis de grado “Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15, cuyo objetivo general de investigación fue el análisis de las variables económicas y contables generales, y comparar entre la Norma local, la Norma Tributaria local y la Norma Internacional Financiera NIIF 15. Se procedió a comparar las tres perspectivas analizadas, se precisó en cuanto al reconocimiento, los diferentes modelos regulatorios coinciden en que los ingresos provienen del incremento en el patrimonio, sin que éste tenga que ver con los aportes de los socios.

A la conclusión que llegaron los investigadores fue que las tres perspectivas analizadas coinciden en que los ingresos provienen del aumento en el patrimonio sin que tenga que ver con los aportes de los socios.

Delgado y Asanza (2017) en su trabajo de titulación “Estudio del impacto financiero por la aplicación de la NIIF 15 en empresas del sector florícola de Pichincha”, cuyo objetivo general fue analizar el impacto financiero por la aplicación de la NIIF 15 ingresos ordinarios a las empresas del sector florícola de la provincia de Pichincha. La hipótesis de estudio fue si la aplicación de la NIIF 15 ingresos de

actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes no causará cambios significativos en los resultados de los estados financieros de las florícolas de Pichincha.

Los métodos de investigación que se aplicaron la investigación fueron el deductivo, con un diseño metodológico no experimental. El enfoque de investigación fue mixto. Las técnicas de investigación aplicados fue la encuesta. La población de estudio fueron las empresas florícolas en estado activo registradas en la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros de la provincia de Pichincha.

Concluyen las autoras que la puesta en marcha de la NIIF 15 en las florícolas de Pichincha no provocó cambios de manera representativa en el resultado de los estados financieros, debido a que el giro comercial de este sector no incide en lo establecido por la nueva normativa.

## **2.2. Bases teóricas**

### **2.2.1. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**

El fin de estas normas es la de establecer una normativa clara y uniforme referente a las normas de valoración aplicables a las cuentas anuales y consolidadas de determinadas maneras sociales, bancos y otras entidades financieras. Su diseño se enfoca a empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. Esta normativa es regulada por el International Accounting Standards Board (IASB).

Se procede a enumerar las NIIF vigentes:

NIIF 1 – Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 2 – Pagos Basados en Acciones

NIIF 3 – Combinaciones de Negocio

NIIF 4 – Contratos de Seguros

NIIF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas

NIIF 6 – Exploración y Evaluación de los recursos minerales

NIIF 7 – Instrumentos Financieros: información a revelar

NIIF 8 – Segmentos de Operación

NIIF 9 – Instrumentos Financieros

NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados

NIIF 11 – Acuerdos Conjuntos

NIIF 12 – Informaciones a Revelar sobre Participaciones en otras en Otras Entidades

NIIF 13 – Medición del Valor Razonable

NIIF 14 – Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas

NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (International Accounting Standards Board, 2019)

La Norma que se analizó en esta investigación es la NIIF 15.

### **2.2.2. Norma Internacional de Información Financiera 15: Antecedentes**

Trata del establecimiento de principios que aplicará una entidad para la presentación de 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 se originan de un contrato con un cliente. Esta Norma sustituye a:

NIC 11 Contratos de construcción;

NIC 18 Ingresos;

CINIIF 13 Programas de fidelización de clientes;

CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de bienes inmuebles;  
CINIIF 18 Transferencias de activos de los clientes; y  
SIC-31 Transacciones de trueque de ingresos que involucran servicios publicitarios  
(International Accounting Standards Board, 2019).

Para los usuarios de los estados financieros la información que proporcionan éstos en lo referente a su desempeño financiero, es importante para poder evaluar el desempeño y la posición financiera de la organización. No obstante, las Normas Internacionales de Información Financiera presentan aspectos en lo referente al reconocimiento de ingresos que difieren de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y ambas normativas necesitaban ser mejoradas.

Una orientación restringida proporcionaba los requisitos previos de reconocimiento de ingresos en las NIIF y, por ende, las dos principales normas de reconocimiento existentes la NIC 18 y la NIC 11, presentan dificultades para su aplicación en transacciones más complejas.

El enfoque de la NIC 18 era limitado en lo concerniente a una variedad de temas de ingresos importantes como la contabilidad de arreglos de elementos múltiples. Sin embargo, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) abarcaban vastas definiciones de reconocimiento de ingresos junto con otros requisitos de ingresos para industrias o transacciones particulares, que causaban diversos resultados una contabilidad diferente para transacciones económicamente semejante.

Esta situación descrita impulsó a los organismos que regulan la actividad contable, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y Consejo de Normas de Contabilidad financiera comenzar un proyecto que permita aclarar los principios de reconocimiento de ingresos y establecer un estándar común de ingresos para NIIF, con la finalidad de:

1. Suprimir inconsistencias y falencias en los requisitos de ingresos anteriores.

2. Dotar de un marco más robusto para tocar la problemática de ingresos;
3. Perfeccionar la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos en todas las entidades, industrias, jurisdicciones y mercados de capitales;
4. Proveer información valiosa a los usuarios de los estados financieros por medio de mejores requisitos de divulgación; y
5. Sintetizar la elaboración de los estados financieros al reducir la cantidad de requisitos a los que una entidad hace referencia (International Accounting Standards Board, 2019).

#### **2.2.2.1. Alcance**

La NIIF 15 es aplicable a todos los contratos con clientes con excepción de aquellos que se encuentren dentro del alcance de otras NIIF, como el caso de los alquileres, contratos de seguros e instrumentos financieros. Las transferencias de activos que no vinculen a las actividades ordinarias de la empresa también quedarán sujetas a algunos de los requisitos del registro y valoración de la NIIF 15.

La NIIF 15 no reconoce intereses e ingresos por dividendos, intercambio de bienes entre entidades pertenecientes del mismo sector de actividad económica cuando tiene por finalidad facilitar las ventas a los clientes o clientes potenciales.

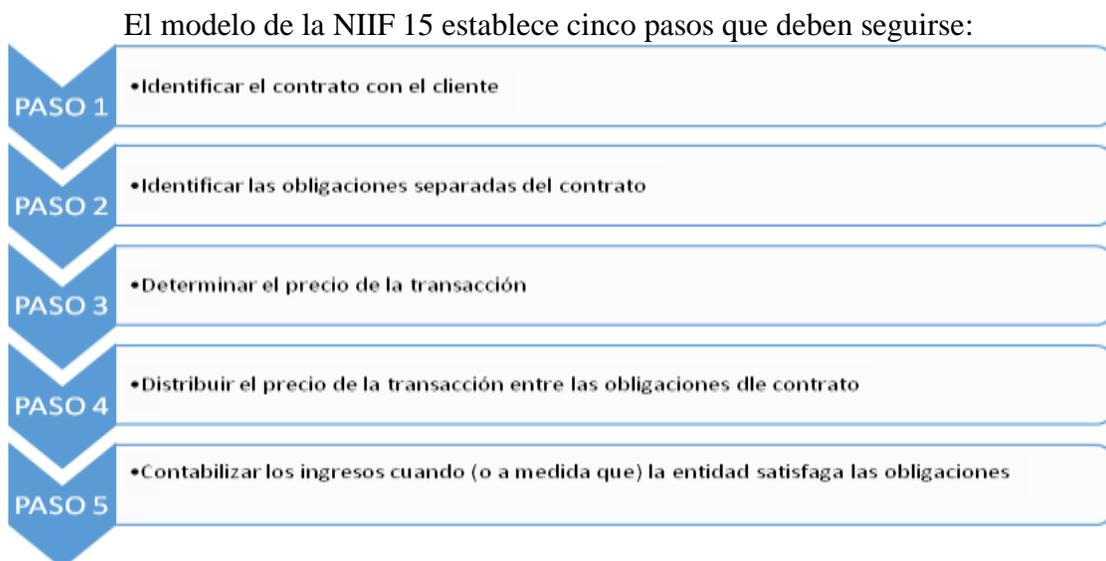
De presentarse que dentro del alcance de otras NIIF se encuentren contratos con múltiples obligaciones (productos finales), primeramente, se aplicarán, en su caso, los requisitos de separación y valoración inicial de las otras normas, atribuyéndose cualquier importe residual a los productos finales que se encuentren dentro del alcance de la NIIF 15. Los requisitos de la NIIF 15 se aplicarán en el caso de no existir requisitos de separación o de valoración inicial en las otras normas.

Uribe (2013) establece que:

El principio central de la NIIF 15 es que una entidad reconoce los ingresos ordinarios para representar la transferencia de los bienes o servicios prometidos a los clientes en una cantidad que refleje la consideración a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios (p.54).

Con carácter individual la NIIF 15 debe aplicarse a cada contrato. Sin embargo, es permitido un tratamiento colectivo siempre que se encuentre una expectativa razonable individual. “No obstante, es permitido un tratamiento colectivo siempre que exista una expectativa razonable de que el efecto en los estados financieros no diferirá significativamente del que resultaría de aplicar la NIIF 15 a cada contrato de carácter individual” (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.5).

### 2.2.2.2. Los pasos del modelo NIIF 15



**Figura 1.** Pasos del modelo de la NIIF 15.

**Fuente:** (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.6)

**Elaborado por: Goyes (2021)**

## **Paso 1: Identificar el contrato con el cliente**

De carácter escrito, verbal o implícito puede ser un contrato, pero para que se aplique la NIIF 15 se deben cumplir las siguientes condiciones:

Se cuenta con la aprobación del contrato por ambas partes y se han comprometido a cumplir con sus respectivas obligaciones.

Los derechos de cada parte sobre los bienes o servicios objeto de transferencia ha sido identificados por la entidad.

Sustancia comercial tiene el contrato, “con lo que se prevé que el riesgo, el momento o el importe de los futuros flujos de efectivo de la entidad varíen como resultado del contrato” (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.6).

## **Paso 2: Identificar las obligaciones separadas del contrato**

Se debe proceder a identificar las obligaciones diferenciadas (o “segregar” el contrato) procesos que se debe dar al empezar el contrato.

Se entiende por obligaciones diferenciadas a los bienes y servicios comprometidos en virtud de un contrato que deben ser registrados de manera independiente si cumplen con ambas de las siguientes condiciones:

El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí sólo o conjuntamente con otros recursos que ya están a su disposición (dicho de otro modo, el bien o servicio es diferenciable) y

El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar separadamente de otros compromisos asumidos en virtud del contrato (es decir, es un compromiso diferenciado en el contexto del contrato) (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.7).

De cumplirse ciertos requisitos, la NIIF 15 “exige que una serie de bienes o servicios diferenciados, pero prácticamente idénticos entre sí y con el mismo patrón de transferencia al cliente, se contemplen como una única obligación” (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.7).

Este paso se complementa con el establecimiento de si el bien o servicio comprometido puede identificarse individualmente de otros compromisos de un contrato, lo que exige analizar las condiciones del contrato y la consideración de los hechos y circunstancias. Entre los aspectos que señalan que si un bien o servicio pueda identificarse aparte de otros compromisos se citan los siguientes:

La entidad no presta un servicio significativo de integración del bien o servicio en un paquete de bienes o servicios que represente un producto final combinado en virtud del contra

El bien o servicio no modifica ni personaliza sustancialmente otros bienes o servicios comprometidos en el contrato;

El bien o servicio no es altamente dependiente de otros bienes o servicios comprometidos en virtud del contrato ni está altamente interrelacionado con estos (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.7).

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

El importe de contraprestación puede ser determinado por la entidad, que espera que le corresponda en virtud del contrato a cambio de los bienes o servicios comprometidos a fin de registrar el ingreso. Un importe fijo o variable puede ser el precio de la transacción, por concepto tales como descuentos, reembolsos, abonos, incentivos, bonificaciones por cumplimiento de objetivos y otros conceptos similares.

La entidad debe tener en cuenta el efecto de las contraprestaciones variables “al estimar el precio de la transacción, el valor temporal del dinero (si se toma en cuenta un componente de financiación significativo), contraprestaciones no monetarias, y otras contraprestaciones a cancelar al cliente” (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.9).

De ser el caso de un precio variable, “su importe se estimará bien empleando un importe ponderado en función de la probabilidad (un valor esperado) a través del importe único más probable, el enfoque que mejor permita predecir el importe al que la entidad espera tener derecho”

Bajo la NIIF 15, el importe que la entidad espera que le corresponda en virtud de un cliente, son reflejados en los ingresos, no el importe que en realmente espera cobrar. De darse el caso, que en última instancia la entidad decida conceder un importe inferior al en un inicio pactado en el contrato con el cliente como puede ser un descuento adicional o similar, la entidad tendrá que estimar en un principio los ingresos por el importe inferior y evaluar la cobrabilidad de dicho importe. De existir indicios de incobrabilidad de esos ingresos ya registrados, la NIIF 15 exige la presentación separada de las pérdidas por deterioro como un gasto en la cuenta de pérdida y ganancias.

#### **Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato**

La entidad debe distribuir el precio de la transacción entre las distintas obligaciones de manera proporcional a los precios de venta independientes correspondientes, cuando un contrato incluya más de una obligación diferenciada. Cuando una entidad vende el bien o servicio por separado es la mejor evidencia de un precio de venta independiente. Una estimación del precio de venta es la mejor opción cuando no se disponga de dicho precio, por medio de un enfoque que considere el máximo empleo de datos observables

De incluir un importe variable el precio de la transacción, es necesario considerar si dicho importe variable corresponde a todas o solo a algunas de las obligaciones del contrato. De cumplirse los criterios de la NIIF 15 para tratar el importe variable como corresponde a alguna de las obligaciones específicas, el importe variable tendrá que ser distribuido entre todas las obligaciones del contrato.

De estar referenciado en el contrato más de un bien o servicio diferenciado en el contrato, es común que se otorgue un descuento sobre el precio total, frente al importe que se habría facturado si esos mismos bienes o servicios se hubieran adquirido independientemente. “Salvo que la empresa disponga de evidencia observable (y cumpliendo los requisitos que establece la norma) de que la totalidad del descuento es aplicable sólo a algunas de las obligaciones diferenciadas, el descuento deberá repartirse proporcionalmente entre todas las obligaciones del contrato” (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.11).

### **Paso 5: Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones**

Cuando el control de los bienes o servicios subyacentes a la obligación en cuestión se transfiere al cliente, puede ser considerada la obligación como satisfecha. El término control se refiere a la capacidad de dirigir el empleo y lograr la práctica

totalidad de los demás beneficios derivados del activo subyacente al bien o servicio. En este aspecto el enfoque de la NIIF 15 es uniforme y aplicable por igual a las ventas de bienes y de servicios.

### **2.2.3 Ingresos a lo largo del tiempo**

A lo largo del tiempo es cumplida una obligación, así mismo deberían reconocerse los ingresos, si se cumple por lo menos una de las siguientes condiciones:

El cliente recibe y consume los beneficios de la prestación de la entidad a medida que la entidad lleva a cabo tal prestación.

La entidad, mediante su prestación, crea o mejora un activo (por ejemplo, productos o trabajos en curso) que está bajo el control del cliente durante su creación.

Con su prestación, la entidad no crea un activo que tenga una aplicación alternativa para sí misma pero tiene derecho al pago por la prestación realizada hasta la fecha (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014, p.12).

### **2.2.4. NIIF 15: Perspectivas para la construcción y el sector inmobiliario**

En un modelo único y completo se traduce el esquema del nuevo estándar NIIF 15, que registra los ingresos provenientes de ingresos provenientes de los contratos con clientes. Que una entidad admita los ingresos que significan la transferencia de bienes o servicios prometidos a los clientes en una cantidad que la entidad estime tener derecho por el cambio de esos bienes y servicios, es el principio principal de la NIIF 15. A transacciones comprendidas en el ámbito estándar NIIF 16 (Arrendamientos financieros), el nuevo estándar NIIF 15 no aplica, su aplicación más pronta fue a partir del 1 de enero de 2018.

La Norma puede ser aplicada por las empresas, desde un punto de vista retrospectivo o emplear un enfoque de proyecto de convergencia entre la Junta General de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB por sus siglas en inglés) y el IASB International Accounting Standards Board, Por poco en convergencia revelaciones provisionales y al tiempo de adopción.

### **2.2.5. Impactos de la adopción NIIF 15**

#### **a. Afectación**

El nuevo estándar puede afectar significativamente el reconocimiento de ingresos y ganancias. Tiempos atrás las NIIF permitían un margen considerable para el juicio en el desarrollo y aplicación de políticas y prácticas de reconocimiento de ingresos. En muchas áreas relevantes para la industria, NIIF 15 es más prescriptiva. En un cambio significativo en el perfil de ingresos y en algunos casos el reconocimiento de costos, resulta la aplicación del nuevo estándar NIIF 15.

Considerar que no se trata únicamente de una cuestión de información financiera. Además de preparar el mercado y educar a los analistas sobre el impacto de la nueva Norma, las entidades tendrán que considerar las implicaciones más amplias. Entre otras, estas podrían incluir:

Cambios en los indicadores relevantes de rendimiento y otras métricas claves.

Cambios al perfil de pago de impuestos efectivos.

Disponibilidad de beneficios para distribución a accionistas.

Impacto en el tiempo en que se genera la obligación de compensaciones basadas en desempeño.

Impacto en el que se genera la obligación de compensaciones basadas en el desempeño.

Impacto en el momento en que se logran los objetivos y la probabilidad de que se cumplan los objetivos.

Impacto en el cumplimiento de *Covenants* (Consultora Deloitte, 2017, p.2).

#### **b. Cambios en los procesos actuales para afrontar los cambios frente al nuevo estándar**

Este estándar NIIF 15 es muy complejo de aplicar y de generar las revelaciones pormenorizadas necesarias por el estándar NIIF 15 en la industria, puede ser necesarios cambios al sistema de contabilidad vigente, y en algunos casos, las entidades pueden colegir que deberían realizar un proceso complementario en sistemas. De contar con el tiempo suficiente deben cerciorarse las empresas, para implementar los cambios necesarios al proceso.

#### **c. Cambios significativos: Desarrolladores inmobiliarios y compañías constructoras**

Surgen las siguientes interrogantes referentes a los cambios que produjo la NIIF 15 en la industria inmobiliaria y de la construcción.

Un nuevo enfoque introduce la NIIF 15, para el establecimiento de si los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo o en un punto del tiempo. Son tres los escenarios específicos que se presentan en los cuales serán reconocidos los ingresos en el tiempo:

- a) Cuando el cliente recibe y consume los beneficios del producto o servicio del vendedor en la medida de que él vendedor se desempeñe.
- b) El vendedor está creando un activo “trabajo en curso” que es controlado por el cliente.

c) El vendedor está creando un activo el que podría no estar dirigido a un cliente distinto y no se dirigirá a clientes diferentes y respecto del cual el cliente tiene la obligación de pagar el trabajo de la entidad hasta la fecha (Consultora Deloitte, 2017, p.2).

Si los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo, debería usarse un método que refleje de la mejor manera el patrón de transferencia de bienes o servicios al cliente. De no calzar la transacción con algunos de los tres escenarios indicados, el ingreso será reconocido en el tiempo, cuando el control pase al cliente.

Es diferente y mucho más específica la norma, que el tratamiento incluido anteriormente en las NIIF, y algunas entidades pueden lograr que los ingresos pre-reconocidos en un punto del tiempo pueden ser reconocidos ahora en el tiempo, o viceversa. Dependerá a menudo de un análisis muy cuidadoso de los términos específicos del contrato, si los ingresos deben ser reconocidos. Para establecer si los ingresos de una venta se reciben en el momento o en el tiempo, especial atención se deberá a si la entidad podría tener un empleo alternativo para el activo en construcción y el derecho de la entidad a recibir pagos por el trabajo efectuado hasta la fecha. Frecuentemente será especialmente importante concentrarse en cualquier término contractual que permita al cliente cancelar, restringir o cambiar significativamente el contrato y si, de producirse tales circunstancias, el vendedor siempre tendría derecho contractualmente a una compensación adecuada por el trabajo realizado hasta la fecha. Deberá efectuarse en el contexto tanto de las condiciones contractuales como del entorno legal local, la evaluación de estos factores entre otros.

Cuando se concluye que los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo, por una empresa, deberá pensar de cómo medir el progreso hacia la satisfacción total de las obligaciones de desempeño. La NIIF 15 especifica que la medida del progreso excluirá cualquier progreso puede verse afectada por el control o no del terreno en el que se está construyendo el bien (y el momento de dicha transferencia).

#### **d. Pasos para identificar diferentes bienes y servicios dentro de un contrato**

Ante la carencia de una guía específica en las NIIF, anteriormente, existía más espacio para el juicio al identificar los bienes y servicios “distintos” dentro de un contrato, para al juicio al identificar los bienes y servicios “distintos” dentro de un contrato.

Deberán enmendar sus políticas contables actuales, posiblemente las entidades, como resultado de la orientación más específica de la NIIF 15 y, en particular, las nuevas reglas sobre cómo se distribuyen los ingresos entre los diferentes elementos. Comúnmente, las empresas constructoras tienen contratos con múltiples elementos, y la determinación de si ciertos elementos de un contrato deben ser reconocidos separadamente, puede ser afectada por la NIIF 15, en donde el perfil de reconocimiento de ingresos, puede tener un impacto significativo.

La identificación de las obligaciones separadas de desempeño puede ser afectada, incluidas en un contrato que cubre las fases de diseño, construcción y explotación de un proyecto inmobiliario.

#### **e. Capitalización del costo del contrato**

Criterios específicos, la nueva norma introduce sobre el reconocimiento de los ingresos. Estos criterios sirven para determinar si deben capitalizarse ciertos costos, diferenciando entre aquellos costos asociados a la consecución de un contrato. Y los que se vinculan con el cumplimiento de un contrato. Lo que resulta en un problema para las empresas de construcción que incurren en costos significativos que son directamente atribuibles a la consecución de contratos.

Este objetivo puede abarcar costos relacionados con el cumplimiento de un contrato o los costos de lograr un contrato y el tratamiento contable dependerán de la naturaleza del costo incurrido. Actualmente se presentan inconsistencias en la forma de que las entidades tratan los diferentes costos.

En el lado opuesto de esta situación, las comisiones que son pagadas por la consecución de contratos se capitalizarán bajo la nueva norma, dado que son costos incrementales de consecución. Actualmente, se puede presentar inconsistencia en la manera en que las entidades tratan los diferentes tipos de costos.

Que los costos de los contratos capitalizados se amorticen sistemáticamente, requiere la Norma. Según con el patrón de transferencia de los bienes o servicios. Para establecer la base y el período de tiempo para esta amortización, las empresas deberán aplicar su juicio.

#### **f. Causas para ajustes de ingresos por los efectos del valor temporal del dinero**

Actuales y más amplias guías sobre los arreglos financieros y del valor temporal del dinero, introduce la NIIF 15. Arreglos de financiamiento pueden incluir las ventas por promotores inmobiliarios o empresas de construcción. En el sentido, de que las entradas de efectivo percibido del cliente pueden no corresponder con el momento del reconocimiento de ingresos. Si es significativo, conforme a la nueva Norma el componente de financiamiento se contabiliza por separado de los ingresos.

A pagos anticipados y atrasos, esto se aplica, pero están sujetos a una exención cuando el período entre pago y la transferencia de bienes o servicios sea inferior a un año.

### **g. Impacto de la modificación de un contrato**

Las vigentes NIIF incluyen una guía limitada sobre como contabilizar las modificaciones a un contrato, debe tenerse prospectivamente. El alcance o el precio de los acuerdos de la industria, son frecuente que se cambie, en particular para las empresas de construcción, y por lo tanto estos requisitos pueden dar lugar a un cambio de práctica para algunas entidades.

### **h. Momento de reconocimiento de los ingresos variables o inciertos**

Elementos variables significativos suelen incluir los contratos de gestión de la propiedad, como bonificaciones de rendimiento, garantías de alquiler, acuerdos de participación en los beneficios relacionados con la posterior venta de bienes raíces, etc.

Se presentan nuevos requisitos específicos con relación a la contraprestación variable, de tal manera que sólo se incluya en el precio de la transacción las variables que tienen alta probabilidad que los importes de los ingresos reconocidos no estén sujetos a reversiones significativas en el futuro, como consecuencia de una nueva estimación posterior.

Este ajuste a la consideración variable y contingente es diferente es diferente de lo previamente reflejado en las NIIF y, en ciertos escenarios, requerirá un grado significativo de juicio para estimar el monto de la consideración que debe tenerse en cuenta. En consecuencia, el perfil de reconocimiento de ingresos puede cambiar para algunas entidades.

## **i. Otros cambios por la vigencia de la NIIF 15**

NIIF 15 ofrece una orientación referente a la presentación y revelación de sus ingresos en los estados financieros y las entidades tendrán que asegurarse de que han considerado todas éstas al evaluar la medida en que su política contable debe ser modificada, especialmente en lo relacionado con la recopilación necesaria para dichas revelaciones.

Los sectores económicos donde la NIIF15 tendrá un mayor impacto son construcción, inmobiliario, telecomunicaciones, servicios de ingeniería, diseño e implementación de programas informáticos, laboratorios, proveedores de bienes, y de servicio de contrato de suministro, entre otros, tendrán un gran impacto.

### **2.2.6. Transacciones con eventuales impactos en la implementación de la NIIF**

Desde enero de 2018 está vigente la NIIF 15, que afecta la forma en que se han venido contabilizando los ingresos independiente del sector al que pertenezcan, todas las empresas en Ecuador deben tener atención que la puesta en marcha de la NIIF 15 es más que un simple cambio contable, por lo que es necesario que exista la voluntad de involucrarse e interactuar con todas las partes interesadas para crear expectativas de cómo pueden modificarse sus key performance indicator (KPI) o prácticas comerciales.

A continuación, se detallan las transacciones con eventuales impactos por la adopción de la NIIF 15 en las empresas del sector inmobiliario y de construcción especialmente.

- a) Entrega de los inmuebles vendidos antes de la celebración de la escritura de compra – venta.
- b) Ventas de inmuebles sin terminar la construcción
- c) Ventas de múltiples inmuebles a un solo cliente
- d) Ventas con incentivos al comprador
- e) Ventas de inmuebles con extras y accesorios específicos
- f) Ventas de inmuebles que incluyen otros servicios
- g) Modificaciones a la promesa de compra – venta
- h) Garantías
- i) Anticipos (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

**1. Entrega de los inmuebles vendidos antes de la celebración de la escritura de compra – venta.**

- a) Según la NIIF 15, solamente cuando un contrato se encuentra en el alcance de la norma, se reconocen los ingresos, es decir, cuando el contrato es legalmente exigible y se cumplen otros criterios.
- b) De no cumplir un contrato con los criterios especificados por la norma, cualquier contraprestación recibida del comprador se reconoce como un pasivo hasta que se cumplan los criterios para el reconocimiento de los ingresos (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.3).

**Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

- a) Con cada uno de los clientes vigentes, revisar los términos contractuales, considerar leyes y regulaciones para establecer en qué momento un contrato cumple con los criterios para reconocer los ingresos.

b) Ejercitar el ejercicio profesional al determinar el punto en el tiempo en cual el control de una unidad inmobiliaria se transfiere al comprador.

c) Se debe revisar las políticas contables existentes según sea necesario y desarrollar procedimientos contables para asegurar la correcta aplicación de la nueva norma de ingresos (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

## **2. Ventas de inmuebles sin terminar la construcción**

a) Para determinar si los ingresos deben reconocerse a lo largo del tiempo y en qué momento, la NIIF 15 introduce nuevos criterios. Los constructores de unidades inmobiliarias necesitarán determinar si el activo es controlado por el comprador, a medida que se crea o mejora ya que se pueden dar casos en lo que trabajo en progreso puede transferirse a medida que se construye una nueva casa.

b) En algunos casos, puede no estar claro si un comprador controla la propiedad que todavía está en proceso de construcción, por lo que el constructor deberá evaluar si:

1. Su desempeño crea un activo sin uso alternativo debido a restricciones prácticas o contractuales.

2. Tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

3. Si se cumplen ambas condiciones los ingresos se reconocerán a lo largo del tiempo, empleando un método que represente el rendimiento. Esto puede adelantar el reconocimiento de ingresos para algunos casos en los que actualmente se reconocen los ingresos al finalizar la construcción (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

- a) Comparar los contratos con los nuevos criterios para establecer si los ingresos deben reconocerse a lo largo del tiempo o en un punto en el tiempo.
  
- b) Identificar las oportunidades comerciales al reconsiderar si los términos del contrato o las prácticas comerciales deben modificarse por el impacto de la NIIF 15.
  
- c) Llevar a cabo procesos, sistemas y controles internos necesarios para reconocer los ingresos a lo largo del tiempo en lugar de hacerlo en un momento establecido (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **3. Ventas de múltiples inmuebles a un solo cliente**

- a) Si un vendedor vende múltiples unidades inmobiliarias a un solo cliente. Deberá considerar si la venta representa múltiples obligaciones de desempeño o una promesa de entregar un desarrollo individual al cliente.
  
- b) Según a lo indicado anteriormente vinculado con la venta de unidades sin terminar la construcción, se requerirá una evaluación para establecer cuando el control de los bienes o servicios se transfiere al comprador y por lo tanto, el momento del reconocimiento de los ingresos cuidadosa de los hechos y circunstancias específicos de cada caso y posiblemente incluya consultas legales en ciertas jurisdicciones (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

- a) Comparar los bienes o servicios prometidos contra los nuevos requisitos de la NIIF 15 para identificar las obligaciones de desempeño en el contrato.
  
- b) Ejercer juicio profesional al determinar cuándo el control una unidad se transfiere al comprador (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **4. Ventas con intercambios**

- a) Algunos constructores de vivienda permiten que el comprador cambie su casa actual como parte de pago de un nuevo hogar, es decir una transacción de intercambio parcial.
  
- b) La NIIF 15 requiere que la contraprestación recibida de un cliente distinto al efectivo se incluya en los ingresos y se mida al valor razonable pero no proporciona una orientación explícita de la fecha en la que se debe medir. Como el valor razonable de una propiedad intercambiada parcialmente puede cambiar entre el inicio y el cumplimiento del contrato, se puede requerir juicio profesional para establecer la cantidad de ingresos a reconocer.
  
- c) Conforme a la nueva norma, la subsiguiente venta de la propiedad recibida como contraprestación en efectivo se contabilizará como un contrato separado con otro cliente, lo que generará ingresos a partir de esa transacción por separado. Esto puede ser un cambio en la práctica actual y afectar el margen porque el margen obtenido en un inmueble de segunda mano puede ser menor que en un inmueble nuevo.

d) Los incentivos de ventas que no involucran un bien o servicio separado a menudo representarán una contraprestación variable, según la NIIF 15 y por lo tanto, se incluirán en el precio de la transacción, es decir, se reflejarán en los ingresos y no en el costo de ventas (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

a) Considerar el impacto de las ventas con intercambio en los ingresos y específicamente en los márgenes.

b) Ejercer juicio profesional al determinar la fecha de medición de valor razonable de la propiedad recibida como contraprestación no monetaria.

c) Evaluar cualquier cambio requerido en los sistemas existentes para rastrear y registrar las ventas de propiedades con intercambios como contratos separados (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **5. Ventas con incentivos al comprador**

a) En algunas jurisdicciones están disponibles esquemas respaldados por el gobierno para ayudar a ciertos compradores con la compra de una vivienda.

b) Dependiendo de la estructura y los términos contractuales de las transacciones donde se proporciona ayuda para comprar una vivienda, un

constructor puede evaluar si la agencia gubernamental es un colaborador o socio que comparte el riesgo y los beneficios de la transacción.

c) La NIIF 15 excluye de su alcance los contratos con un colaborador o socios que no son clientes (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

a) Evaluar si una agencia gubernamental que proporciona ayuda para comprar una casa es un cliente bajo la NIIF 15 (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **6. Ventas de inmuebles con extras y accesorios específicos**

a) Un contrato para la venta de una casa puede especificar adaptaciones especiales solicitadas por el cliente o incluir accesorios adicionales.

b) La NIIF 15 incluye nuevos requisitos detallados sobre cómo determinar si los diversos bienes o servicios prometidos en un contrato, son distintos y, por lo tanto, se contabilizan como obligaciones de desempeño separadas.

c) Se requerirá juicio profesional al aplicar los indicadores a hechos y circunstancias específicos, particularmente al evaluar si los “extras” son distintos en el contexto del contrato.

d) Si se identifican obligaciones de desempeño separadas entonces un constructor asigna el precio total de la transacción a cada obligación de desempeño en función de los precios de venta independientes relativo de

los bienes o servicios y reconoce los ingresos de cada uno de ellos según se satisfacen (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

- a) Identificar los tipos de “extra” que generalmente se proporcionan y ejercer juicio profesional para determinar si tales extras son obligaciones de desempeño distintas.
  
- b) Desarrollar nuevos procesos y ajustar sistemas y controles internos para capturar, estimar y monitorear los precios de venta independientes para asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño en el contrato.
  
- c) Evaluar si la gestión de facturación y los sistemas relacionados y los contratos internos son capaces de soportar la nueva metodología de asignación y generación precios (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **7. Ventas de inmuebles que incluyen otros servicios**

- a) Cuando una casa individual es parte de un nuevo desarrollo más grande, el contrato de venta puede especificar que el desarrollo completo proporcionará ciertas comodidades. Tales servicios se pueden completar después de que los compradores tomen posesión de sus casas individuales.
  
- b) Se deberá considerar si tales condiciones afectan el reconocimiento de ingresos para unidades individuales o si los “extras” se contabilizan como

obligaciones de desempeño separadas (ABALT Auditores &Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

a) Considerar el impacto de los otros servicios especificados en los contratos sobre la contabilidad de la venta de unidades inmobiliarias individuales (ABALT Auditores &Consultores, 2018, p.2).

### **8. Modificaciones a la promesa de compra – venta**

a) La NIIF 15 no incluye una guía explícita sobre la contabilización de variaciones y siniestros de contratos. En cambio, incluye una guía general sobre modificaciones contractuales y otros cambios en el precio de la transacción.

b) Las modificaciones contractuales se contabilizan ya sea de forma prospectiva si se agregan bienes o servicios distintos al acuerdo o mediante un ajuste retrospectivo acumulado (ABALT Auditores &Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

a) Identificar los tipos de modificaciones contractuales que son habituales para la entidad y determinar el tratamiento contable idóneo.

b) Desarrollar sistemas y controles internos para efectuar un seguimiento de las modificaciones y de la metodología para asegurar la aplicación adecuada de la NIIF 15 (ABALT Auditores &Consultores, 2018, p.2).

## **9. Garantías**

a) Las construcciones de inmuebles pueden emitir garantías junto con la venta de la casa. Según la NIIF 15 una entidad contabiliza una garantía como una obligación de desempeño si el cliente tiene una opción para comprar la garantía por separado o si se proporcionan servicios adicionales como parte de la garantía. Si es así una parte del precio de la transacción se asigna a la garantía y los ingresos se reconocen a medida que se cumple la obligación de desempeño.

b) Por el contrario, si se requiere por ley que se brinde una garantía o si únicamente se proporciona al comprador la garantía de que el cumple con las especificaciones acordadas en el contrato la NIC 37 obliga a reconocer una provisión a la fecha de reconocimiento del ingreso la misma que se medirá por la mejor estimación de los costos que se incurrirán para reparar o reemplazar los productos defectuosos (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

a) Revisar las garantías que se ofrecen o proporcionan con la venta de un inmueble y determinar cumplen con ser una obligación de desempeño (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

## **10. Anticipos**

a) Al firmar un contrato un cliente puede pagar un depósito reembolsable solo si el constructor no completa la construcción de la vivienda según el contrato.

b) Según la NIIF 15 los ingresos de dichos pagos se reconocerán cuando los bienes o servicios a los que se refieren se transfieran al cliente a menos que el pago se relacione con un bien o servicio separado el patrón de reconocimiento dependerá de si el contrato de la propiedad se transfiere en un momento determinado o en el tiempo lo que puede no coincidir con la fecha en la que se recibe el efectivo del cliente (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **Actividades de implementación sugeridas para esta transacción**

a) Evaluar el impacto de la nueva orientación sobre el momento del reconocimiento de ingresos para cualquier pago inicial o el anticipo recibido de clientes.

b) Determinar si el recibo de un pago inicial implica un componente de financiamiento significativo (ABALT Auditores & Consultores, 2018, p.2).

### **2.2.7. Estados financieros**

El principal medio para conocer sobre la situación financiera y contable de una empresa o negocio es a través de los diferentes estados financieros. Siendo estos documentos contables la base para las decisiones de inversión de los accionistas, como puede ser la obtención de un crédito bancario y determinar si la estructura financiera de la empresa está en capacidad de conceder créditos o algún tipo de descuentos especiales

Los recursos financieros, las obligaciones y las actividades financieras de una organización u persona natural son descritos en los estados financieros. La posición

financiera es el término para describir los recursos u obligaciones financieras en un punto del tiempo, y el término resultados de operaciones para detallar sus actividades financieras durante un período específico. Es una obligación para las personas naturales y jurídicas la elaboración y presentación anual de estados financieros que se adhieran a los principios de contabilidad generalmente aceptados para mantener la continuidad de la información y presentación por medio de las fronteras internacionales.

Los estados financieros de entidades jurídicas públicas o privadas regularmente son sujetos de auditoría por agencias gubernamentales, contadores, firmas de auditoría, etc. para garantizar la exactitud y para fines de liquidar los respectivos impuestos para el Estado, financiamiento o inversión.

Para Gómez (2015) los estados financieros “son documentos que las personas naturales o jurídicas deben preparar al finalizar el ejercicio contable, con el propósito de conocer la situación financiera y los resultados económicos logrados en sus actividades a lo largo del período” (p.78).

En la presente investigación se va a establecer el impacto de la aplicación de la NIIF15 en estos informes financieros que son de vital importancia para la toma de decisiones de la administración.

Se concluye que los fines de los estados financieros son:

Conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo del negocio en un período determinado, para posteriormente la administración pueda tomar decisiones acertadas. Establecer si hay o no progreso económico del negocio y cuál es la rentabilidad de sus aportes. Saber la liquidez del negocio y la garantía de cumplimiento de obligaciones con los acreedores.

### **2.2.7.1. Clasificación de los Estados Financieros**

Según Calleja (2015) los estados financieros se clasifican en: Estados Financieros de propósito general y Estados Financieros de propósito especial, como se indica a continuación:

- Balance general
- Estado de Resultado
- Estado de Cambios en el Patrimonio
- Estado de Cambios en la situación financiera
- Estado de flujos de efectivo
- Estados financieros consolidados (p.78)

Se procede a explicar cada uno de estos estados financieros que es importante para entender el desarrollo de la investigación.

### **2.2.7.2. Balance general**

Hornigren (2013) lo define así:

Este informe contable tiene el propósito de informar en una fecha determinada la situación financiera del negocio, mostrando de manera clara el valor económico de sus propiedades y derechos, sus pasivos y su patrimonio, valuados y elaborados según con los principios de contabilidad generalmente aceptados (p.32).

Las cuentas reales y valores deben indicarse en el balance general, los que tiene que corresponder exactamente a los saldos ajustados del libro mayor y los libros auxiliares. Su elaboración es anual, se lo efectúa por lo menos una vez al año, es firmado por los responsables.

La estructura de un balance general es la siguiente:

**Activos:** conformado por las siguientes cuentas: Activo corriente, disponible, deudores, inventarios, activo no corriente, propiedad, planta y equipo, intangibles, diferidos, valorizaciones (Ramírez, 2014, p.67).

**Pasivo:** Integrado por Pasivo corriente, obligaciones financieras, proveedores, cuentas por pagar, impuestos gravámenes y tasas, obligaciones laborales, Diferidos, Pasivo no corriente, otros pasivos de largo plazo, bonos y papeles comerciales (Calleja F., 2105. P.78).

**Patrimonio:** Capital social, superávit de capital, reservas, revalorización del patrimonio, reservas y utilidad del ejercicio (Martínez, 2014).

### **2.2.7.3. Estado de Resultado**

“Presenta los ingresos, costos y gastos de la empresa, los cuales debidamente vinculados deben mostrar los resultados del ejercicio” (Moreno, 2013, p.21). Las cuentas de este estado financiero son: ingresos operacionales, costos de ventas, utilidad bruta operacional, gastos operacionales, gastos operacionales de administración, utilidad operacional, ingresos no operacionales, gastos no operacionales, utilidad neta antes de impuestos, pago de impuestos, participación de trabajadores en utilidades, utilidad líquida, reservas y utilidad del ejercicio.

### **2.2.7.5. Estado de Cambios en el Patrimonio**

“Exhibe de manera detallada los aportes de los socios y el reparto de las utilidades alcanzadas en un período, además de la aplicación de las ganancias retenidas en período anteriores” (Prieto, 2014, p.23). Este estado financiero muestra

separadamente el patrimonio de una empresa. Así también, da a conocer la diferencia entre el capital contable (patrimonio) y el capital social (aportes de los socios), estableciendo la diferencia entre el activo total y el pasivo total, incluyendo en el pasivo los aportes de los socios

Su estructura es la siguiente para compañías limitadas: Superávit de capital, reservas, resultados del ejercicio, utilidad del ejercicio, superávit por revalorizaciones y total del superávit.

La estructura para sociedades anónimas es: Superávit de capital, reservas, revalorizaciones del patrimonio, dividendos decretados en acciones, resultados del ejercicio, superávit por revalorizaciones y total del superávit.

#### **2.2.7.6. Estado de Cambios en la situación financiera**

“Este estado financiero presenta cuales fueron las fuentes de recursos o fondos con las que la administración financió su operación y la manera como estos recursos fueron empleados en las diferentes áreas del negocio” (Elizondo A., 2016, p.54).

**Origen de recursos:** Da a conocer como se ha obtenido el dinero o los recursos del negocio. El origen de los recursos se logra detectar en todos aquellos incrementos que se dan en el pasivo o en el capital o bien una disminución en el activo, todas estas variaciones representan un origen.

**Aplicación de los recursos:** Presenta en que se han empleado los recursos del negocio. La aplicación del negocio se logra detectar en todos aquellos incrementos en activos y disminución en pasivo y capital, todos representan una aplicación.

El Estado de Cambios en la situación financiera permite analizar el impacto de las decisiones tomadas por el administrador han sido positivas o negativas, al dar a conocer donde se generaron y en que se emplearon los recursos, dicha confrontación entre las fuentes (origen) y las aplicaciones (usos) de estos recursos permite la evaluación el resultado de la gestión.

#### **2.2.7.6. Estado de flujos de efectivo**

Da a conocer el efectivo generado y empleado en las actividades de operación, inversión y financiamiento. Debe determinarse para su implementación el cambio de las diferentes partidas del Balance General que inciden en el efectivo. Al contar con el flujo de efectivo de la empresa se facilita la planeación y la elaboración de presupuestos, sin dejar la medición que se efectúa para el cumplimiento de los compromisos adquiridos.

En el flujo de efectivo se presentan la variación que ha sufrido el efectivo durante el período frente a las actividades de

**Operación:** Son las que tiene impacto en los resultados de la empresa, están vinculadas con la producción y generación de bienes y con la prestación de servicios. Las transacciones de efectivo y otros eventos que ingresan en la determinación de la utilidad neta son producto de los flujos de efectivo.

**Inversión:** Abarca la obtención y cobro de créditos bancarios, la compra y venta de inversiones y todas las operaciones consideradas como no operacionales.

**Financiación:** Conformada por los recursos obtenidos por los propietarios y el reembolso de los rendimientos. Registra las variaciones en los pasivos y patrimonio diferentes a las partidas operacionales.

#### **2.2.7.7 Estados financieros consolidados**

“Son los estados financieros en los que los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la empresa y sus dependientes, se presentan como si se tratase de una sola entidad económica” (Elizondo, 2013). El fin de este estado financiero es dar a conocer la situación económica real, dado que los estados financieros de las empresas dominantes no presentan en sus estados financieros información contable relativa a las dependientes.

Entre los estados financieros consolidados están los siguientes:

- Estado de resultados consolidado.
- Estado de cambios en el patrimonio consolidado.
- Estado de cambios en la situación financiera consolidado.
- Estado de flujos de efectivo consolidado.
- Balance general consolidado

#### **2.2.8 Sector de la construcción**

La construcción es uno de los sectores económico es uno de los más dinámicos por el efecto multiplicador que tiene sobre otras industrias vinculadas, tanto así que muchas veces se vincula el crecimiento del sector con el desarrollo económico de una nación. La actividad de las empresas constructoras es diferente a la que realizan otras empresas de otros sectores económicos, las diferencias entre éstas son principalmente:

La movilidad permanente, pues los centros de producción (que son las obras) no son de carácter fijo, sino, más bien temporal en su localización y en el tiempo. Dado que cuando se finaliza la obra desaparece ese centro de trabajo y el constructor se desplaza hacia otra obra por construir y/o reparar.

Un producto diferente desarrollan permanentemente las empresas constructoras. No se presenta el caso de que se están construyendo dos proyectos u obras similares entre sí. No existe la estandarización de obras en el sector de la construcción u ofertado a suma elevada antes de ser construido.

Pero la actividad empresarial es de alto riesgo empresarial. Además, su actividad y la de su fuerza laboral específicamente de obreros e ingenieros es muy fluctuante en función del estado de la economía del país y especialmente de una mayor captación de inversión privada y pública, de allí la estrecha relación entre el sector y la inversión (extranjera y nacional).

Como descentralizadas se definen a las actividades de las empresas constructoras, por efectuarse en diferentes lugares del país. Siendo la construcción un gran generador de fuentes de empleos mayormente de carácter temporal, demandando mano de obra calificada y no calificada.

## **2.3. Marco Conceptual**

### **2.3.1 NIIF 15. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES (IFRS Foundation), Apéndice A "Definiciones de términos", pág. 22 , 2015)**

**Contrato.-** Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crean derechos y obligaciones exigibles.

**Activo del contrato.-** El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).

**Pasivo del contrato.-** La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.

**Cliente.-** Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.

**Ingresos.-** 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 en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.

**Obligación de desempeño.-** Un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle:

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

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

**Ingresos de actividades ordinarias.-**Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.

**Precio de venta independiente (de un bien o servicio).**- El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente.

**Precio de la transacción (para un contrato con un cliente).**- El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.

### **2.3.2 NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN** (Comité de Normas Internacionales), "Definiciones", pág. 936 , 1993)

**Contrato de construcción.**- Es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

**Contrato de Precio Fijo.**- es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.

**Contrato de margen sobre el coste:** es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

**2.3.3 NIC 18 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS** (Comité de Normas Internacionales), "Definiciones", pág. 1188 , 1993)

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

**Valor razonable.-** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre

**Anticipo.-** es una cantidad que un cliente paga por adelantado a cuenta de una futura compra. (Debitoor, glosario contable, 2019)

**Ingresos por bienes y servicios.-** Es importante diferenciar los ingresos por su procedencia para poder contabilizarlos. Por un lado, se encuentran aquellos procedentes por venta de bienes y, por el otro, por prestación de servicios. (Debitoor, glosario contable, 2019)

Para contabilizar los ingresos por venta de bienes:

- La propiedad del bien debe haberse transferido
- La empresa no puede seguir gestionando ese bien vendido
- el importe debe valorarse con fiabilidad
- La empresa debe recibir beneficio de la venta
- los costes de la operación deben valorarse con fiabilidad

Para contabilizar los ingresos por prestación de servicios:

- el servicio debe valorarse con fiabilidad
- la empresa debe recibir beneficios de la operación
- el grado de realización del servicio debe valorarse con fiabilidad los costes presentes y futuros consecuencia de la prestación deben valorarse.

**Beneficio.-** Hay que distinguir entre el efecto contable y el de la teoría económica. Contablemente se define beneficio bruto como los ingresos totales menos los gastos directos para producir esos ingresos, tales como salarios, sueldos, materias primas, etc. El beneficio neto es igual al beneficio bruto menos los gastos de depreciación, intereses, impuestos y otros gastos indirectos. Este último es sinónimo de ingreso neto. El concepto económico de beneficio equivale a la fracción del producto que queda después de deducir los pagos al factor capital (intereses), los pagos al factor tierra (rentas) y los pagos al factor trabajo (salarios). El beneficio debe ser un monto suficiente para inducir a un empresario a permanecer en la misma actividad; es decir, es equivalente al costo de oportunidad y permanecer en la actividad. (Empresa informativa, diccionario contable, Colombia, 2019)

## 2.4. Marco Legal

### 2.4.1 De la Constitución de la República del Ecuador.

La Carta Magna “Constitución de la República del Ecuador” aprobada mediante referéndum del 28 de septiembre de 2008 establece que el control de las personas jurídicas a las cuales está orientada este trabajo de investigación, está a cargo de una nueva función del Estado, que sería:

La Función de Transparencia y Control Social promoverá e impulsará el control de las entidades y organismos del sector público, y de las personas naturales o jurídicas del sector privado que presten servicios o desarrollen actividades de interés público, para que los realicen con responsabilidad, transparencia y equidad; fomentará e incentivará la participación ciudadana; protegerá el ejercicio y cumplimiento de los derechos; y prevendrá y combatirá la corrupción. (Asamblea Constituyente, 2008, capítulo quinto, art. 204, párr. 2)

Esta nueva función de Transparencia y Control, la integra, entre otras entidades, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, como órgano regulador de aquellas personas jurídicas a las que está orientada esta investigación:

La Función de Transparencia y Control Social estará formada por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las superintendencias. Estas entidades tendrán personalidad jurídica y autonomía administrativa, financiera, presupuestaria y organizativa. (Asamblea Constituyente, 2008, capítulo quinto, art. 204, párr. 3)

El ámbito de acción que contempla la Carta Magna para las Superintendencias, sería:

Las superintendencias son organismos técnicos de vigilancia, auditoría, intervención y control de las actividades económicas, sociales y ambientales, y de los servicios que prestan las entidades públicas y privadas, con el propósito de que estas actividades y servicios se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general. Las

superintendencias actuarán de oficio o por requerimiento ciudadano. Las facultades específicas de las superintendencias y las áreas que requieran del control, auditoría y vigilancia de cada una de ellas se determinarán de acuerdo con la ley.

Las superintendencias serán dirigidas y representadas por los superintendentes o superintendentes. La ley determinará los requisitos que deban cumplir quienes aspiren a dirigir estas entidades. (Asamblea Constituyente, 2008, capítulo quinto, art. 213, párr. 1-2)

**Análisis:** En esta normativa se identifica el organismo encargado del control de sociedades a las que le aplican los principios contables (NIIF), En este sentido, la carta magna establece que una de las funciones del estado es la encarga de buscar la transparencia de las entidades del sector público y privado y en aras de alcanzar este principio, la Superintendencia de Compañías forma parte de esta función y persigue alcanzar este principio.

Desde el punto de vista orgánico-constitucional, y conforme lo determina el artículo 261, número 6, es competencia exclusiva del Estado central las políticas relacionadas con la vivienda. Asimismo, en este mismo punto, el artículo constitucional 375 establece lo siguiente:

**Art. 375.-** El Estado, en todos sus niveles de gobierno, garantizará el derecho al hábitat y a la vivienda digna, para lo cual:

1. Generará la información necesaria para el diseño de estrategias y programas que comprendan las relaciones entre vivienda, servicios, espacio y transporte públicos, equipamiento y gestión del suelo urbano.

2. Mantendrá un catastro nacional integrado georreferenciado, de hábitat y vivienda.

3. Elaborará, implementará y evaluará políticas, planes y programas de hábitat y de acceso universal a la vivienda, a partir de los principios de universalidad, equidad e interculturalidad, con enfoque en la gestión de riesgos (...).

El Estado ejercerá la rectoría para la planificación, regulación, control, financiamiento y elaboración de políticas de hábitat y vivienda (Superintendencia de Control de Poder de Mercado, 2016, p.5).

**Análisis:** Dentro del presente artículo citado se establecen los lineamientos de la política de vivienda que debe seguir el Estado como institución que facilite la consecución de una vivienda digna a los ciudadanos del país.

#### **2.4.2 De la Ley de Compañías**

Sobre el ámbito de acción de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se establece:

La Superintendencia de Compañías es el organismo técnico y con autonomía administrativa, económica y financiera, que vigila y controla la organización, actividades, funcionamiento, disolución y liquidación de las compañías y otras entidades en las circunstancias y condiciones establecidas por la ley. (Honorable Congreso Nacional, 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 430, párr. 1)

Sobre las personas jurídicas bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se establece:

La Superintendencia de Compañías ejercerá la vigilancia y control: a) De las compañías nacionales anónimas, en comandita por acciones y de economía mixta, en general; b) De las empresas extranjeras que ejerzan sus actividades en el Ecuador, cualquiera que fuere su especie; c) De las compañías de responsabilidad limitada; y, d) De las bolsas de valores y demás entes, en los términos de la Ley de Mercado de Valores.

La Superintendencia de Compañías y Valores, adicionalmente aprobará, de forma previa, todos los actos societarios y ejercerá la vigilancia y control de las compañías emisoras de valores que se inscriban en el registro del mercado de valores; las compañías Holding que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las sociedades de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades, constituya el Estado; las sucursales de compañías u otras empresas extranjeras, organizadas como personas jurídicas; las asociaciones y consorcios que formen entre si las compañías o empresas extranjeras, las que formen con sociedades nacionales vigiladas por la entidad, y las que éstas últimas formen entre sí, y que ejerzan sus actividades en el Ecuador; las bolsas de valores; y las demás sociedades reguladas por la Ley de Mercado de Valores. (Honorable Congreso Nacional, 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 431, párr. 2-3, art. 432, párr. 3)

Sobre el alcance de la vigilancia y control de las entidades bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se establece:

La vigilancia y control comprende los aspectos jurídicos, societarios, económicos, financieros y contables. Para estos efectos, la Superintendencia podrá ordenar las verificaciones e inspecciones que considere pertinentes. (Honorable Congreso Nacional, 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 432, párr. 2)

Sobre la preparación de los estados financieros de las entidades bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se dispone:

El balance general y el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias y sus anexos reflejarán fielmente la situación financiera de la compañía a la fecha de cierre del ejercicio social de que se trate y el resultado económico de las operaciones efectuadas durante dicho ejercicio social, según aparezcan de las anotaciones practicadas en los libros de la compañía y de acuerdo con lo dispuesto en este párrafo, en concordancia con los principios de contabilidad de general aceptación. (Honorable Congreso Nacional, 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 289, párr. 2)

Sobre la base contable de los estados financieros de las entidades bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se dispone:

Toda compañía deberá conformar sus métodos de contabilidad, sus libros y sus balances a lo dispuesto en las leyes sobre la materia y a las normas y reglamentos que dicte la Superintendencia de Compañías para tales efectos.

El Superintendente de Compañías determinará mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías sujetas a su control. (Honorable Congreso Nacional, 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 293, párr. 1 y art. 294, párr. 1)

La Ley de Compañías establece que el Superintendente de Compañías determinara los principios contables que obligatoriamente deben aplicar las entidades sujetas a su control, función que ha venido siendo aplicada por este organismo de manera consistente a las exigencias nacionales e internacionales de información financiera, como se puede observar en el siguiente punto de esta investigación.

La Superintendencia de Control de Poder de Mercado (2018) en su estudio “Sector Construcción” establece el marco normativo que regula el sector de la construcción.

**Análisis:** Es necesario que todas las normativas sean de tipo legal, financiera y contable se mantengan estables para permitir el ingreso de inversionistas que inyecten capitales frescos en el desarrollo de nuevos proyectos de vivienda para las diferentes clases sociales, muchos cambios en la normativa ahuyentan la inversión sea nacional o extranjera.

#### **2.4.3 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización**

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) fue promulgado por la Asamblea Nacional y publicado en el Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de

2010, y de conformidad con su artículo 1, tiene como ámbito de aplicación: ...

“el régimen de los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, con el fin de garantizar su autonomía política, administrativa y financiera. Además, desarrolla un modelo de descentralización obligatoria y progresiva a través del sistema nacional de competencias, la institucionalidad responsable de su administración, las fuentes de financiamiento y la definición de políticas y mecanismos para compensar los desequilibrios en el desarrollo territorial” (Superintendencia de Control de Poder de Mercado, 2016, p.5).

**Análisis:** La descentralización es la mejor alternativa para que la gestión del Estado sea más efectiva con lo que se logra un mejor un mejoramiento en la prestación de los servicios estatales, por ende, se incrementa el nivel de vida de los ciudadanos.

#### **2.4.4 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPFP)**

Esta norma legal se expide mediante Ley, publicada en el Registro Oficial

Suplemento 306 de 22 de octubre de 2010 y tiene por objeto organizar, normar y vincular el Sistema Nacional Descentralizado a Planificación Participativa con el Sistema Nacional de Finanzas Públicas. Al efecto, y en relación a la línea de investigación de este estudio, el artículo 10, inciso segundo establece que le corresponde al gobierno central, entre otros asuntos, la definición de la política de hábitat y vivienda.

Con este análisis normativo se puede establecer con precisión que la competencia sobre la política sobre el derecho a una vivienda digna está encabezada por el Estado Central, en conjunto con los Gobiernos Autónomos Descentralizados, y a partir de allí se configura el resto del ordenamiento jurídico que regula al sector de la construcción (Superintendencia de Control de Poder de Mercado, 2016, p.5).

**Análisis:** Se definen las competencias de las políticas para que el Estado pueda proporcionar vivienda digna a la ciudadanía, pero en conjunto con otras entidades gubernamentales. Podría ser factible que se considere también dentro de este artículo la participación de la empresa privada como un motor para la generación de viviendas para la población.

#### **2.4.5. Norma Internacional de Contabilidad 11**

##### **Objetivo**

##### **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 que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios de reconocimiento

establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato, pudiendo llevar a aumentar o disminuir los ingresos del mismo. (Norma Internacional de Contabilidad 11, párr. 13).

Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el contrato, ya sea por demoras causadas por el cliente, o errores en las especificaciones del contrato. Estos valores están sujetos a un alto nivel de incertidumbre y su medición dependerá del resultado de las negociaciones. (Norma Internacional de Contabilidad 11, párr. 14).

Los incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista cuando cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. (Norma Internacional de Contabilidad 11, párr. 15).

**Análisis:** Con la adopción de esta normativa las empresas ecuatorianas logran una estandarización de la información contable a nivel internacional, que permite una serie de beneficios a las empresas que las aplican como sería fortalecer la credibilidad de los resultados contables alcanzados, facilitar su acceso al sistema financiero y acceder a oportunidades de inversión.

## **CAPÍTULO III: METODOLOGÍA/ANÁLISIS DE RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

### **3.1 Enfoque de la Investigación**

El enfoque de investigación que se consideró para el análisis del tema propuesto fue de tipo mixto: cuantitativo y cualitativo.

**Mixto:** Aplicación de los enfoques: cuantitativo y cualitativo en el desarrollo de la investigación.

**Cuantitativo:** Análisis financiero a los estados financieros de la empresa para determinar la incidencia en los resultados de la empresa por la adopción de la NIIF 15, especialmente de la cuenta de ingresos de actividades ordinarias.

**Cualitativo:** Consistió en analizar, en primer lugar, lo que establece los teóricos de la contabilidad en lo referente al tratamiento contable que deben aplicar las empresas que deben aplicar la NIIF 15 en la presentación de la información contable y financiera. Este enfoque permitió la conformación de un marco teórico que permite la comprensión de cada una de los términos que se emplean en la investigación. Se consideró el punto de vista de un funcionario de la empresa que sirvió de unidad de estudio para conocer desde un punto de vista real los resultados que la empresa ha tenido con la adopción de la NIIF 15.

### **3.2. Tipos de investigación**

Se definieron los siguientes tipos de investigación para Los tipos de investigación que se ajustaron al propósito de investigación fueron:

**Aplicada:** El conocimiento científico establecido por los teóricos de la Contabilidad y Auditoría a lo que se agrega lo referente a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) sirvieron de referentes académicos para efectuar este estudio y cumplir con el objetivo de investigación definido y generar sus respectivas conclusiones y recomendaciones.

**Descriptiva:** Consistió en dar una descripción de la situación actual de la empresa previa y posteriormente a la adopción de la NIIF 15, haciendo énfasis en la situación financiera de la población. Además, de dar una descripción teórica y cuantitativa de las variables de investigación.

**Explicativa:** En base a los lineamientos de contabilidad y de NIIF 15 se explicó los efectos en el ámbito financiero de la implementación de esta normativa, estableciendo si fueron positivos o negativos éstos.

**De campo:** Obtención de información directa que se reflejó en el análisis de datos de los estados financieros que demuestren la incidencia de la adopción de la NIIF 15.

**Bibliográfica:** Fundamentada en el análisis de información proveniente de fuentes bibliográficas de autores e investigadores en el campo de la Contabilidad y de las NIIF.

### **3.3. Métodos de investigación**

**Inductivo:** Se aplicó la normativa NIIF 15 para evaluar si la incidencia fue positiva o negativa en una empresa del sector de la construcción. Además del empleo de la normativa vigente para determinar mediante análisis contable y financiero si el

implementar la NIIF fue beneficioso o no para las empresas constructoras, evidenciando comparativamente los hallazgos encontrados.

**Analítico:** Mediante las técnicas de análisis apropiadas establecer las causas que determinan que implantar las NIIF sea beneficio para las empresas constructoras. Dado que hay que disgregar los componentes que conforman la problemática.

### 3.4. Población

La población de estudio fueron las empresas constructoras con corte a enero de 2020 existe una base de 124 empresas que dentro de su actividad específica se dedican a la construcción de edificios no residenciales en la ciudad de Guayaquil.



**Figura 2.** Compañías constructoras en Guayaquil  
**Fuente:** Superintendencia de Compañías del Ecuador  
**Elaborado por:** Goyes (2021)

### 3.4.1. Muestra

De entre las empresas que conforman la población de empresas constructoras en Guayaquil de todo tipo de edificios no residenciales se consideró como unidad de estudio a la empresa CALAPAM S.A., localizada en Guayaquil. Cuyos registros contables, tributarios y financieros fueron sometidos a investigación para establecer la incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en los resultados de los estados financieros de las empresas del sector de la construcción.

### 3.5. Técnicas de investigación

Las técnicas de investigación usadas en la investigación fueron las que se detallan a continuación:

**Documental:** Se realizó previamente una selección de libros, artículos científicos, papers, trabajos de investigación realizados por otros autores que estén direccionados con la temática del presente estudio. A partir de esta información bibliográfica que fue seleccionada previamente se estructuró el marco teórico con los principales términos que permiten una comprensión de la investigación, se explica aspectos principales de la NIIF 15 que son definidos por la International Financial Reporting Standards (IFRS) que sirvieron de guía para medir la incidencia de la aplicación de la normativa.

**De campo:** Se aplicaron las siguientes:

- a. **La entrevista:** Consistió en conocer aspectos de la problemática que se investigó de forma directa de un entrevistado perteneciente a la empresa. E decir, conocer sus puntos de vista de manera abierta.

- b. **Análisis de datos:** Aplicación de técnicas de evaluación financiera que permitan conocer mediante este tipo de indicadores la incidencia de la NIIF 15 sobre los resultados financieros de la empresa.
  
- c. **Procedimientos de Auditoría Financiera:** Se obtuvo información referente al cumplimiento de las normativas de la NIIF 15 y su incidencia sobre el tratamiento contable en lo referente a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

### **3.4.1 Instrumentos de investigación**

Los instrumentos de investigación que sirvieron para el desarrollo de la investigación:

La entrevista, se diseñó un cuestionario de preguntas abiertas para tener el punto de vista de un funcionario de la empresa sobre la incidencia de la aplicación de esta normativa contable en la empresa.

El empleo de guías de observación donde se registraron los resultados de las diferentes actividades de revisión a los estados financieros de la empresa.

### **3.6. Análisis, interpretación y discusión de resultados de los resultados**

#### **3.6.1. Presentación de resultados**

##### **3.6.1.1. Transcripción de la entrevista**

**ENTREVISTADO:** Ing. Eduardo Escobar Espinoza

**ÁREA DE TRABAJO EN LA EMPRESA:** Financiero

**ENTREVISTADOR:** Nathali Goyes

**FECHA:** 27-agosto-2020

- 1. ¿Cuál es su criterio como propietario de una empresa constructora que en Ecuador se haya adoptado la NIIF 15 para el reconocimiento de los ingresos de los ingresos procedentes de los contratos con los clientes?**

Ha ayudado a normar y estandarizar los criterios aplicados en el sector y que ocasionalmente tenían discrepancias y no permitía la comparabilidad de la información financiera.

- 2. ¿Cree que ha sido fácil para las empresas constructoras la adopción de las NIIF 15 en sus procesos financiero y contable?**

Nada es difícil pero todo cambio significa esfuerzos y como tales, siempre incluyen cierto grado de complejidad. Las empresas constructoras han tenido que revisar sus procesos, sus mediciones de desempeños y trasladar todo este

conocimiento hacia los sistemas de información. Estos cambios sin duda han tenido un impacto en los datos financieros y por lo tanto en sus indicadores. A la par, también han tenido un impacto en los resultados fiscales y en consecuencia en el flujo de la compañía.

**3. ¿Cómo calificaría según su criterio personal la incidencia de la NIIF 15 en los estados financieros de las empresas?**

En una palabra: relevante. Esto porque, dependiendo del criterio aplicado para reconocer los ingresos (proporción de lo realizado, inspecciones del trabajo realizado o terminaciones proporcionales físicas) será el impacto en los resultados y en la cartera del negocio. A su vez, dependiendo del valor facturado (con cualquiera de los criterios) se afectará el flujo de efectivo del negocio.

**4. ¿Han tenido que efectuar algún cambio en los procesos internos de las empresas constructoras por la adopción de la NIIF 15?**

Si. Tal como se comentaba en la segunda respuesta, las empresas constructoras han tenido que levantar sus procesos, evaluarlos y mejorarlos, tanto para lograr mejoras de eficiencia y optimización de costos, como para fortalecer sus sistemas de información.

**5. ¿Podría indicar los desafíos que las empresas constructoras han tenido que afrontar en el pasado y a futuro al haber adoptado en la presentación de su información contable y financiera a la NIIF 15?**

Los primeros desafíos que se han afrontado son cambiar y mejorar sus procesos y sistemas de información. Esto tiene impactos financieros que terminan afectando

y modificando principalmente los ratios, por lo tanto, el segundo impacto importante es la información presentada a los acreedores y su percepción del desempeño del negocio, que finalmente incide en respuestas positivas o negativas de las líneas de créditos y en la obtención de garantías (fundamentales para ejecutar proyectos).

**6. ¿Cómo califica a las obligaciones de desempeño en el reconocimiento de ingresos de las empresas constructoras como lo señala la NIIF 15?**

Ocasionalmente complejas, porque en las obligaciones de desempeño dentro de los contratos de construcción considero que la parte más importante e impactante pudiera ser el hecho de identificar el momento en que se debe cumplir con la transferencia del bien independientemente de los otros compromisos del contrato.

**7. ¿En qué grado conoce usted sobre las características principales de un contrato de construcción?**

En general, bastante bien, pero hay que tener en cuenta que siempre las características de dichos contratos. No todos son iguales. No es lo mismo un contrato de construcción de una obra inmobiliaria, de una obra vial, de un megaproyecto como por ejemplo una represa. Las condiciones, garantías, obligaciones y los plazos varían sustancialmente y por lo tanto tienen un impacto diferente manera y en momentos diferentes. Estas definiciones tienen impactos muy relevantes en la información financiera.

**8. ¿Considera que la NIIF 15 mejora el reconocimiento de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes?**

Sin duda. Mejoran y estandarizan los reconocimientos de los ingresos, resultados y su información financiera. Las hacen mucho más comparables.

**9. ¿Está de acuerdo que la NIIF 15 considere importante a la transferencia de control para el reconocimiento de los ingresos, en lugar de los riesgos y recompensas?**

No estoy totalmente de acuerdo. Pienso que dependen de las características de cada obra. Esto está ligado a lo comentado en las respuestas #6 y #7, por lo tanto no en todos los casos debería aplicarse dicho criterio, debido a que no es lo mismo construir una urbanización que una represa. Es necesario que los criterios para reconocer los ingresos sean diferentes.

**10. ¿En qué grado conoce usted las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato?**

Tal como indicaba en la respuesta #7, es fundamental conocer y entender perfectamente las características y el tipo de obra. Con este conocimiento se puede estar condiciones adecuadas para conocer las obligaciones. Es muy crítico que se identifiquen todas las obligaciones de desempeño según cada contrato.

**11. ¿Considera que la NIIF 15 provocó beneficios positivos en el campo tributario para las empresas que la adoptaron?**

Pienso que hubo casos con impactos positivos y otros negativos. Todo depende de la calidad de los registros que llevaba cada compañía constructora. Pero en general me parece adecuado el hecho de haber estandarizado criterios. Por otra parte, mucho depende de la habilidad de la administración para identificar con tiempo las opciones que tienen para optimizar su carga impositiva.

**12. ¿Considera que la NIIF 15 es mucha más restrictiva y abarca más parámetros y reglas que la NIC 18 y la NIC 11 y sus interpretaciones?**

No la considero tan restrictiva como tal. Pienso que es más clara. No obstante, no hay que dejar de reconocer que sí abarca más parámetros a tener en cuenta.

**13. ¿Cree que la aplicación de la NIIF 15 ha dado lugar a cambios significativos en el perfil de ingresos y, en algunos casos en el reconocimiento de los costos vinculados?**

En eso sí estoy totalmente de acuerdo. Ha generado cambios relevantes e importantes en los ingresos, costos, resultados y por lo tanto en su Cartera y Flujo de efectivo. Ha provocado una coherencia en la calidad de la información financiera.

**14. ¿Su empresa ha tenido que efectuar cambios significativos en sus sistemas de información y procesos contables vigentes que pueden requerir cambios significativos?**

Lo comentábamos en la respuesta #2. Si se han generados cambios en los procesos y en los sistemas de información, pero hay que aprovechar los cambios para generar ventajas y entre otras están: fue la oportunidad para mejorar y optimizar procesos, se mejoró la forma de medir los desempeños y también se mejoró la calidad de la información financiera.

**15. ¿En qué nivel ha sido complejo para la empresa aplicar la NIIF 15?**

Si tenemos que cuantificar, en un rango de 1 a 10, siendo 1 nada complejo y 10 altamente complejo, pienso que estaría en el rango 6 o 7 aproximadamente. No

nos olvidemos que los cambios de procesos son colaborativos y afectan a algunas áreas, especialmente áreas sensibles del negocio central.

**16. ¿La empresa cómo registra los anticipos otorgados por los clientes provenientes de los contratos de construcción?**

Partiendo del hecho de la realidad económica de la transacción, un anticipo representa una obligación que debe cumplirse a futuro, por lo tanto, se reconoce como un pasivo (Ingreso diferido/recibidos por anticipado).

**3.6.1.1.1. Análisis de la entrevista**

Ha sido muy valiosa para la empresa poder contar con NIIF 15 como una guía para poder registrar efectivamente los ingresos que genera el negocio. Dado que no solamente ha sido de capacitar al personal se ha tenido que sincronizar los sistemas de información contable para poder operar óptimamente y generar los debidos informes financieros con los lineamientos de NIIF 15. Según sea el tipo de negocios se tendrá que ser cauteloso para definir los criterios adecuados para el registro de los ingresos y que el impacto de los resultados no sea perjudicial.

Como todo cambio o innovación administrativa que se implemente la empresa ha tenido que superar obstáculos que se presentan al llevar a cabo este tipo de normativas internacionales en contabilidad. Dado que algunas normas son de difícil cumplimiento, se debe de tener la certeza que el parámetro que se considera para su aplicación se enmarca en el tipo de negocio. Ahora la empresa podrá tener un óptimo reconocimiento de los ingresos y de sus resultados de fin de período, pero como no todo es perfecto, siempre habrá lineamientos que no adaptan al negocio y se tendrán que descartar dado que depende del tipo de contrato que se efectuó.

### **3.7. Análisis Financiero**

En la tabla 1 se presentan los resultados del análisis financiero aplicado a los estados de situación inicial y al estado de resultados de la empresa CALAPAM S.A., para el período 2019 – 2020.

**Tabla 2***Análisis Financiero de Estado de Situación Financiera: De tendencia y estructural*

			De tendencia		De estructura	
	2019	2020	Absoluta	Porcentual	2019	2020
<b>ACTIVO</b>						
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>						
Caja - Bancos	\$ 2.545,29	\$ 41.137,83	\$ 38.592,54	1516,23%	0,31%	2,49%
Cuentas por cobrar	\$ 645.904,47	\$ 1.211.470,74	\$ 565.566,27	87,56%	77,48%	73,38%
Activos por impuestos diferidos	\$ 20.901,27	\$ 32.643,33	\$ 11.742,06	56,18%	2,51%	1,98%
<b>TOTAL ACTIVOS CORRIENTES</b>	<b>\$ 669.351,03</b>	<b>\$ 1.285.251,90</b>	<b>\$ 615.900,87</b>	<b>92,01%</b>	<b>80,29%</b>	<b>77,85%</b>
<b>Propiedad Planta y Equipo</b>					\$ 0,00	
Edificio	\$ 0,00	\$ 29.932,30	\$ 29.932,30	0,00%	0,00%	1,81%
Terreno	\$ 44.500,00	\$ 44.500,00	\$ 0,00	0,00%	5,34%	2,70%
Maquinaria, equipos e instalaciones	\$ 62.969,89	\$ 69.487,75	\$ 6.517,86	10,35%	7,55%	4,21%
construcciones en curso	\$ 8.886,35	\$ 0,00	(\$ 8.886,35)	-100,00%	1,07%	0,00%
Muebles y enseres	\$ 191,54	\$ 191,49	(\$ 0,05)	-0,03%	0,02%	0,01%
Equipo de computación	\$ 1.536,70	\$ 1.589,83	\$ 53,13	3,46%	0,18%	0,10%
Vehículos	\$ 69.427,68	\$ 45.320,54	(\$ 24.107,14)	-34,72%	8,33%	2,75%
otros	\$ 1.661,16	\$ 1.419,64	(\$ 241,52)	-14,54%	0,20%	0,09%
(-) DEP.ACUM. INSTALACIONES	(\$ 24.844,11)	(\$ 44.704,86)	(\$ 19.860,75)	79,94%	-2,98%	-2,71%
<b>PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO NETO</b>	<b>\$ 164.329,21</b>	<b>\$ 147.736,69</b>	<b>(\$ 16.592,52)</b>	<b>-10,10%</b>	<b>19,71%</b>	<b>8,95%</b>
<b>ACTIVOS DIFERIDOS</b>						
Otros Activos no Corrientes	\$ 0,00	\$ 217.901,18	\$ 217.901,18	0,00%	0,00%	13,20%
<b>TOTAL ACTIVOS DIFERIDOS</b>	<b>\$ 0,00</b>	<b>\$ 217.901,18</b>	<b>\$ 217.901,18</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>13,20%</b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>\$ 833.680,24</b>	<b>\$ 1.650.889,77</b>	<b>\$ 817.209,53</b>	<b>98,02%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
<b>PASIVOS</b>						
<b>PASIVO CORRIENTE</b>						
Cuentas por Pagar a Proveedores	\$ 335.713,02	\$ 34.241,94	(\$ 301.471,08)	-89,80%	40,27%	2,07%

locales						
Cuentas por Pagar Relacionadas	\$ 0,00	\$ 244.343,49	\$ 244.343,49	0,00%	0,00%	14,80%
Obligaciones a IESS por pagar	\$ 0,00	\$ 1.527,74	\$ 1.527,74	0,00%	0,00%	0,09%
Obligaciones por beneficios definidos	\$ 6.060,84	\$ 34.427,88	\$ 28.367,04	468,04%	0,73%	2,09%
Otras cuentas por pagar	\$ 39.091,07	\$ 150.437,12	\$ 111.346,05	284,84%	4,69%	9,11%
Pasivos por impuestos	\$ 5.684,38	\$ 11.702,89	\$ 6.018,51	105,88%	0,68%	0,71%
<b>TOTAL PASIVO CORRIENTE</b>	<b>\$ 386.549,31</b>	<b>\$ 476.681,06</b>	<b>\$ 90.131,75</b>	<b>23,32%</b>	<b>46,37%</b>	<b>28,87%</b>
<b>Pasivos No Corrientes</b>						
Cuentas por pagar por accionistas a largo plazo	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Cuentas por pagar relacionadas a largo plazo	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Otras cuentas por pagar a largo plazo	\$ 270.048,53	\$ 790.940,30	\$ 520.891,77	192,89%	32,39%	47,91%
<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>\$ 270.048,53</b>	<b>\$ 790.940,30</b>	<b>\$ 520.891,77</b>	<b>192,89%</b>	<b>32,39%</b>	<b>47,91%</b>
<b>TOTAL PASIVOS</b>	<b>\$ 656.597,84</b>	<b>\$ 1.267.621,36</b>	<b>\$ 611.023,52</b>	<b>93,06%</b>	<b>78,76%</b>	<b>76,78%</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
Capital Social	\$ 800,00	\$ 800,00	\$ 0,00	0,00%	0,10%	0,05%
Aportes para futuras capitalizaciones	\$ 150.000,00	\$ 320.000,00	\$ 170.000,00	113,33%	17,99%	19,38%
Reserva Legal	\$ 400,00	\$ 400,00	\$ 0,00	0,0%	0,05%	0,02%
Utilidad/Pérdida acumula de años anteriores	\$ 8.705,40	\$ 25.752,39	\$ 17.046,99	195,82%	1,04%	1,56%
Utilidad/Pérdida	\$ 17.177,00	\$ 36.316,02	\$ 19.139,02	111,42%	2,06%	2,20%
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>\$ 177.082,40</b>	<b>\$ 383.268,41</b>	<b>\$ 206.186,01</b>	<b>116,44%</b>	<b>21,24%</b>	<b>23,22%</b>
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>\$ 833.680,24</b>	<b>\$ 1.650.889,77</b>	<b>\$ 817.209,53</b>	<b>0,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Elaborado por: Goyes (2021)

## **Análisis:**

### **De tendencia**

En el año 2019, la empresa creció en sus activos totales en un 98,02%, debido a la afectación que produjeron los activos corrientes que crecieron en 92,01%, a causa del incremento principalmente de las cuentas caja y efectivo, cuentas por cobrar y activos por impuestos diferidos. La empresa cuenta con una aceptable, tendrá que hacer un seguimiento al cobro de clientes que estos cumplan con sus pagos al día para evitar atrasos de pagos de sus obligaciones.

En los pasivos, también se registró un incremento del 23,32% en los pasivos de corto plazo. La empresa prefirió establecer obligaciones de largo plazo que significan un incremento de 192,89%, una proporción de 8:1 con respecto a los pasivos de corto plazo. En general los pasivos totales crecieron en un 93,06%, que es un crecimiento cercano al de los activos. La empresa deberá plantear estrategias de pagos que logren equilibrio financiero para evitar complicaciones en su flujo de efectivo. En el patrimonio, la empresa creció 116,44%, siendo las cuentas que aportaron significativamente a este crecimiento los aportes para futuras capitalizaciones que hicieron los socios y las utilidades obtenidas en el período.

### **De estructura**

Para verificar el cumplimiento del equilibrio financiero de la empresa en el año 2019, se observa que los activos circulantes representan el 80,29%, con lo que se superan a los pasivos circulantes en una proporción de 1,71:1, por otro lado los pasivos no circulantes que son el 32,39% sumado al patrimonio que es del 21,24% constituyen los recursos permanentes con el 53,63%; logran cubrir la totalidad del

activo fijo que es del 19,71%, con un exceso de 33,92% que permite financiar el capital de trabajo neto.

Se verificó el cumplimiento del equilibrio financiero de la empresa en el año 2020, se observa que los activos circulantes representan el 77,85%, con lo que se superan a los pasivos circulantes en una proporción de 1,67:1, por otro lado los pasivos no circulantes que son el 47,91% sumado al patrimonio que es del 23,22% constituyen los recursos permanentes con el 71,13%; logran cubrir la totalidad del activo fijo que es del 8,95%, con un exceso de 62,18% que permite financiar el capital de trabajo neto.

**Tabla 2***Análisis Financiero Estado de Resultados Integrales: De tendencia y estructural*

INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS			De tendencia		De estructura	
	2019	2020	Porcentual	Absoluta	2019	2020
Ingresos por ventas	\$ 1.002.000,00	\$ 714.962,05	-28,65%	(\$ 287.037,95)	100,00%	100,00%
<b>TOTAL INGRESOS POR VENTAS</b>	<b>\$ 1.002.000,00</b>	<b>\$ 714.962,05</b>	<b>-28,65%</b>	<b>(\$ 287.037,95)</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
<b>COSTOS</b>						
Costo de operación	\$ 842.960,25	\$ 559.365,56	-33,64%	(\$ 283.594,69)	84,13%	78,24%
<b>UTILIDAD BRUTA</b>	<b>\$ 159.039,75</b>	<b>\$ 155.596,49</b>	<b>-2,17%</b>	<b>(\$ 3.443,26)</b>	<b>15,87%</b>	<b>21,76%</b>
<b>GASTOS</b>						
<b>Gastos de Operación</b>						
Gastos de administración y ventas	\$ 132.154,22	\$ 98.965,10	-25,11%	(\$ 33.189,12)	13,19%	13,84%
Gastos financieros	\$ 295,74	\$ 414,64	40,20%	\$ 118,90	0,03%	0,06%
<b>TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 132.449,96</b>	<b>\$ 99.379,74</b>	<b>-24,97%</b>	<b>(\$ 33.070,22)</b>	<b>13,22%</b>	<b>13,90%</b>
<b>UTILIDAD ANTES DE PARTICIPACIÓN</b>	<b>\$ 26.589,79</b>	<b>\$ 56.216,75</b>	<b>111,42%</b>	<b>\$ 29.626,96</b>	<b>2,65%</b>	<b>7,86%</b>
Participación de empleados	\$ 3.988,47	\$ 8.432,51	111,42%	\$ 4.444,04	<b>0,40%</b>	<b>1,18%</b>
<b>UTILIDAD GRABABLE</b>	<b>\$ 22.601,32</b>	<b>\$ 47.784,24</b>	<b>111,42%</b>	<b>\$ 25.182,92</b>	<b>2,26%</b>	<b>6,68%</b>
<b>CONCILIACIÓN TRIBUTARIA</b>						
Resultado del ejercicio grabable	\$ 22.601,32	\$ 47.784,24	111,42%	\$ 25.182,92	2,26%	6,68%
Gastos No Deducibles	\$ 0,00	\$ 0,00	0,00%	\$ 0,00	0,00%	0,00%
Base Imponible	\$ 22.601,32	\$ 47.784,24	111,42%	\$ 25.182,92	2,26%	6,68%
IR causado	\$ 5.424,32	\$ 11.468,22	111,42%	\$ 6.043,90	0,54%	1,60%
Anticipo pendiente de pago	\$ 0,00	\$ 0,00	0,00%	\$ 0,00	0,00%	0,00%
Impuesto a la Renta a pagar	\$ 5.424,32	\$ 11.468,22	111,42%	\$ 6.043,90	0,54%	1,60%
Retenciones en el periodo	\$ 0,00	\$ 0,00	0,00%	\$ 0,00	0,00%	0,00%
Impuesto a la Renta a pagar	\$ 5.424,32	\$ 11.468,22	111,42%	\$ 6.043,90	0,54%	1,60%
<b>UTILIDAD NETA DEL PERÍODO</b>	<b>\$ 17.177,00</b>	<b>\$ 36.316,02</b>	<b>111,42%</b>	<b>\$ 19.139,02</b>	<b>1,71%</b>	<b>5,08%</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

## **Análisis**

### **De tendencia**

Los ingresos se redujeron en un 28,65%, también los costos operativos de la empresa debido a la baja actividad por cierre, esta reducción monetaria en términos relativo fue de 73,50%, que se reflejó en un descenso de la utilidad bruta del 2,17%. Se dio una baja sustancial del 33,11% en los gastos operativos de 24,97%. En términos nominales la utilidad neta se incrementó en más del 100%, con un exceso de 11,42%. Se observa que las utilidades antes del pago de impuestos y empleados crecieron más que las utilidades netas; lo que indica que la empresa aprovechó de la buena gestión en ventas y costos y gastos para cubrir el pago de impuestos y tasas.

### **De estructura**

Se tomó como base las ventas del 2019. Que se distribuyen para cubrir el costo de ventas, así también para afrontar los gastos y el restante quedó como utilidad neta. En el 2019, el costo operativo fue de \$ 842.960,25 que si compara con los ingresos fue del 84,13%, por tanto, el resto sirvió para cubrir el resto de gastos y la utilidad neta. En el 2020, a \$ 559.365,56 descendieron los costos operativos, que representó un 78,24% en relación a las ventas. La utilidad neta significó un 5,58% que representó un incremento a las logradas en el 2019.

### 3.8. Indicadores Financieros

La tabla 3 presenta la estimación de los indicadores financieros de: liquidez, solvencia, gestión y rentabilidad.

**Tabla 3**  
*Indicadores Financieros*

FACTOR	INDICADORES TÉCNICOS	FÓRMULA	2019		2020		INTERPRETACIÓN
			VALORES	RESULTADO	VALORES	RESULTADO	
<b>LIQUIDEZ</b>	Liquidez Corriente	Activo corriente/Pasivo corriente	\$669,351,9/\$386.549,36	\$ 1,73	\$1.285.251,9/ \$476,681,90	\$ 2,70	El nivel de liquidez de la empresa para cumplir con sus obligaciones en el corto plazo se incrementó en \$0,97 en el período 2018 - 2019. Es decir que en el 2020 la empresa contó con \$0,97 de respaldo por USD que debía.
	Prueba Ácida	Activo corriente - Inventarios/Pasivo corriente	\$669.351,9/\$386.541,36	\$ 1,73	\$1.285.251,9/ \$476,681,90	\$ 2,70	El nivel de liquidez de la empresa para cumplir con sus obligaciones en el corto plazo se incrementó en \$0,97 en el período 2018 - 2019. Es decir que en el 2020 la empresa contó con \$0,97 de respaldo por USD que debía.
<b>SOLVENCIA</b>	Endeudamiento del activo	Pasivo total/Activo total	\$656.597,84/\$833.556,34	78,76%	\$1.267.621,31/\$1.656.082,65	76,78%	La empresa redujo su autonomía financiera, un 76,78% de nivel de endeudamiento es alto se considera que la empresa depende mucho de sus acreedores, por tanto, su capacidad de endeudamiento es limitada
	Endeudamiento Patrimonial	Pasivo total/Patrimonio	\$656.597,84/\$177.082,40	370,79%	\$1.267.621,31/\$383.268,41	330,74%	Se redujo el nivel de compromiso del patrimonio para con los acreedores de la empresa.

	Endeudamiento del Activo Fijo	Patrimonio/Activo fijo neto	\$ 176.958,55/\$ 164.205,36	107,76%	\$383.268,41/\$147.736,34	259,43%	Se incrementó el endeudamiento del activo fijo en una relación de 2:1, lo que indica que una gran parte de los activos fijos se financió con patrimonio de la empresa
	Apalancamiento	Activo total/Patrimonio	\$833.556,34/\$177.082,55	470,79%	\$1.650.889,77/\$383.268,41	430,74%	La rentabilidad obtenida por el capital invertido se redujo del 2019 al 2020, es decir, que por USD de patrimonio que posee la empresa el monto monetario en activos se redujo. Disminuyó el grado de apoyo de los recursos internos de la empresa sobre recursos sobre terceros.
	Apalancamiento Financiero	(UAI/Patrimonio)/(UAI/Activos totales)	(\$26.589,79/\$177.082,55)/(\$26.589,79/\$833.556,82,00)	5,00	(\$ 62.582,31/\$714.962,05)/(\$ 62.582,31/\$1.656.082,05)	4,30	Disminuyó la contribución de los fondos ajenos remunerables propios a que la rentabilidad de los fondos propios sea superior a lo que sería si la empresa no se endeudaría.
<b>GESTIÓN</b>							
	Rotación de activo fijo	Ventas/Activo fijo	\$1.002.000,00/\$164.205,36	6	\$714.962,05/\$147.736,74	5	Las ventas en el período se incrementaron en relación a cada unidad invertida en activos inmovilizados
	Rotación de ventas	Ventas/Activo total	\$1.002.000,00/\$833.556,39	1	\$714.962,05/\$1.656.065,82	0,43	El nivel de eficiencia administrativa se redujo en el período
	Rotación de cartera	Ventas/Cuentas por cobrar	\$1.002.000,00/\$645.904,47	2	\$714.962,05/\$1.212.470,74	0,59	Se redujo los días que tarda la empresa en cobrar la cartera de cuentas por cobrar
	Impacto gastos de administración y ventas	Gastos administrativos y ventas/Ventas	\$974.954,22/\$1.002.000,00	0,13	\$651.965,10/\$714.962,05	0,14	Aumentó el impacto de esta clase de ventas en los resultados de utilidad neta que logró la empresa
	Impacto de la carga financiera	Gastos financieros/Ventas	\$295,74/\$1.002.000,00	0,0003	\$414,64/\$866.557,39	0,0006	Se incrementó el impacto de los costos financieros sobre los ingresos del negocio

<b>RENTABILIDAD</b>	Rentabilidad neta del activo	(Utilidad neta/Ventas)*(Ventas/Activos totales)	(\$17.177,15/\$1.002.000,00)*(\$1.002.000,00/\$833.680,24)	1,43%	(\$39.896,22/\$714.962,05)*(\$714.962,05/\$1.656.065,82)	11,73%	La capacidad del activo para generar utilidades aumentó en el período
	Margen bruto	Ventas netas-costos de ventas/Ventas	\$1.002.000,00-\$0,00/\$1.002.000,00	\$ 1,00	\$714.962,05-\$0,00/\$714.962,05	\$ 1,00	Se mantuvo estable la rentabilidad de las ventas frente al costo de ventas
	Margen operacional	Utilidad operacional/Ventas	\$26.756,04/\$1.002.000,00	\$ 0,03	\$56.216,75/\$714.962,05	\$ 0,08	Aumentó el nivel de lucro del negocio
	Rentabilidad neta de ventas	Utilidad neta/Ventas	\$17.053,15/\$1.002.000,00	\$ 0,02	\$36.316,02/\$714.962,05	\$ 0,05	Aumentó el nivel de beneficios del negocio una vez descontados los gastos necesarios para llegar a ella
	Rentabilidad operacional del patrimonio	Utilidad operacional/Patrimonio	\$26.756,04/\$176.958,55	15,02%	\$56.216,75/\$383.268,41	14,67%	Levemente disminuyó la rentabilidad que les ofrece a los socios o accionistas el capital que han invertido en la empresa, sin tomar en cuenta los gastos financieros ni de impuestos y participación de trabajadores.

**Elaborado por:** Goyes (2021)

### 3.9. Análisis de los ingresos y costos relacionados

La tabla 4 presenta el detalle de los ingresos ordinarios y diferidos que la empresa logró en el período 2019 a 2020.

**Tabla 4**

*Detalle de los ingresos ordinarios y diferidos (2019-2020)*

AÑO 2019				AÑO 2020			
Mes	Ingreso ordinario bruto- NIC 18	N/C	Ingreso ordinario neto- NIC 18	Mes	Ingreso ordinario bruto NIC 18	N/C	Ingreso ordinario neto NIC 18
Enero	\$ 154.960,23	\$ 18.960,25	\$ 135.999,98	Enero	\$ 94.002,36		\$ 94.002,36
Febrero	\$ 98.503,00		\$ 98.503,00	Febrero	\$ 58.900,36		\$ 58.900,36
Marzo	\$ 95.803,15		\$ 95.803,15	Marzo	\$ 61.500,65	\$ 15.600,00	\$ 45.900,65
Abril	\$ 105.846,35	\$ 8.500,36	\$ 97.345,99	Abril	\$ 19.800,25		\$ 19.800,25
Mayo	\$ 52.100,00		\$ 52.100,00	Mayo	\$ 21.850,23	\$ 18.226,10	\$ 3.624,13
Junio	\$ 76.520,15	\$ 11.500,69	\$ 65.019,46	Junio	\$ 85.600,56		\$ 85.600,56
Julio	\$ 87.600,20		\$ 87.600,20	Julio	\$ 78.900,60		\$ 78.900,60
Agosto	\$ 94.520,25	\$ 21.500,50	\$ 73.019,75	Agosto	\$ 65.890,25	\$ 10.268,54	\$ 55.621,71
Septiembre	\$ 89.520,55	\$ 17.890,25	\$ 71.630,30	Septiembre	\$ 84.000,36		\$ 84.000,36
Octubre	\$ 96.258,15	\$ 4.400,36	\$ 91.857,79	Octubre	\$ 74.210,36		\$ 74.210,36
Noviembre	\$ 45.600,23		\$ 45.600,23	Noviembre	\$ 87.500,36		\$ 87.500,36
Diciembre	\$ 87.520,15		\$ 87.520,15	Diciembre	\$ 26.900,35		\$ 26.900,35
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 1.084.752,41</b>	<b>\$ 82.752,41</b>	<b>\$ 1.002.000,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>\$ 759.056,69</b>	<b>\$ 44.094,64</b>	<b>\$ 714.962,05</b>
<b>Ingresos ordinarios reconocidos NIC 18</b>			<b>\$ 1.002.000,00</b>	<b>Ingresos ordinarios reconocidos NIC 18</b>			<b>\$ 714.962,05</b>
<b>(+) Ingresos diferidos</b>			<b>\$ 84.200,36</b>	<b>(+) Ingresos diferidos</b>			<b>\$ 15.600,26</b>
<b>(=) Ingresos totales</b>			<b>\$ 1.086.200,36</b>	<b>(=) Ingresos totales</b>			<b>\$ 730.562,31</b>

Elaborado por: Goyes (2021)

Entre los años 2019 a 2020, la constructora CALAPAM S.A., percibió en total por ingresos brutos un total de \$ 1.843.809,10, que, al ser restados por 9 notas de crédito emitidas en diferentes fechas, con lo que se obtuvo un ingreso neto reconocido acorde la NIC 18 (Ingresos ordinarios) por \$ 1.716.962,05 que ingresaron directamente a la caja de la empresa. Luego este monto se agregó a los ingresos diferidos que tenía registrados la compañía en el período de \$ 99.800,62, por diferentes obras de ingeniería civil que fueron pactadas previamente y se devengaron una parte en el 2020 y otra se está realizando en el 2021. Estos ingresos causan diferencias al presentar los informes financieros al Servicio de rentas Internas y la que se presenta a los accionistas de CALAPAM S.A.

Se procede a efectuar el asiento contable de estos ingresos ordinarios de cada año. Para el año 2019 ver tabla 5 y para el año 2020 ver tabla 6.

**Tabla 5**

*Detalle de los ingresos ordinarios (2019)*

FECHA	DETALLE DE CUENTAS	DEBE	HABER
17/12/2019	Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 1.002.000,00	
	Ingresos ordinarios por servicio		\$ 1.002.000,00

**Elaborado por:** Goyes (2021)

**Tabla 6**

*Detalle de los ingresos ordinarios (2020)*

FECHA	DETALLE DE CUENTAS	DEBE	HABER
19/12/2020	Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 714.962,05	
	Ingresos ordinarios por servicio		\$ 714.962,05

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Al final del año, los ingresos reconocidos comprenden los rubros recibidos por concepto de trabajos de ingeniería civil como construcción de obras civiles, servicio de transporte de materiales y garantías. De donde, el ingreso diferido (en

condición de reconocimiento pendiente) se registró como anticipo de clientes de largo plazo.

Así también se procedió a efectuar los asientos contables de los ingresos diferidos para el año 2019 y 2020, ver tabla 7 y 8.

**Tabla 7**

*Detalle de los ingresos diferidos (2019)*

FECHA	DETALLE DE CUENTAS	DEBE	HABER
17/11/2019	Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 84.200,36	
	Ingresos diferidos (pasivo no corriente)		\$ 84.200,36

**Elaborado por:** Goyes (2021)

La tabla 9 presenta el registro contable de los ingresos diferidos para el 2020.

**Tabla 8**

*Detalle del registro contable de los ingresos diferidos (2020)*

FECHA	DETALLE DE CUENTAS	DEBE	HABER
19/12/2020	Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 15.600,26	
	Ingresos diferidos (pasivo no corriente)		\$ 15.600,26

**Elaborado por:** Goyes (2021)

En el período se reconocieron los ingresos que se causaron por la contratación de servicios de la empresa, se reconocieron los siguientes costos relacionados que la empresa tuvo que incurrir para prestar los servicios a los clientes. Estos costos vinculados son: materiales de construcción, mano de obra (costos directos) y depreciación de maquinarias y equipos, el mantenimiento de las mismas, pago de impuestos, entre otros costos que se califican como costos indirectos. El desembolso por concepto de costos reconocidos en los años 2019 a 2020 fue de \$1.401.686,46, ver tabla 9.

**Tabla 9***Detalle de los costos desembolsados en el período 2019-2020*

Años	Costos Directos				Costos Indirectos			Costos Totales Indirectos	Costo total
	Materiales de construcción	Mano de obra	Transporte	Costos Totales Directos	Depreciación de propiedad, planta y equipo	Pago de impuestos	Otros costos relacionados		
2019	\$ 602.500,00	\$ 219.650,00	\$ 7.324,50	<b>\$ 822.150,00</b>	\$ 1.890,56	\$ 13.256,89	\$ 5.023,45	<b>\$ 20.170,90</b>	<b>\$ 842.320,90</b>
2020	\$ 424.960,36	\$ 120.637,14	\$ 1.320,00	<b>\$ 545.597,50</b>	\$ 1.890,56	\$ 4.987,25	\$ 6.890,25	<b>\$ 13.768,06</b>	<b>\$ 559.365,56</b>
<b>TOTAL</b>				<b>\$ 1.367.747,50</b>				<b>\$ 33.938,96</b>	<b>\$ 1.401.686,46</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

El valor total de materiales de construcción desembolsado por la empresa en los dos años fue \$ 1.027.460,36 que se cargó directamente a la cuenta de costos en el Estado de Resultados Integral. Como política de la empresa está que no se acumulan inventarios de materiales de cada obra trabajada. La mano de obra y transporte en conjunto de los dos años se cargó por un monto de \$ 348.931,64 cuyos pagos se hicieron en efectivo a los proveedores.

El asiento contable del registro de los costos directos reconocidos en cada año en las tablas 10 y 11.

**Tabla 10***Asiento contable de los costos directos (2019)*

FECHA	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
17/11/2019	<b>Costo Directos de Construcción</b>		\$ 822.150,00	
	Mano de obra	\$ 219.650,00		
	Transporte	\$ 7.324,50		
	Materiales de construcción	\$ 602.500,00		
	Efectivo y equivalentes al efectivo			\$ 822.150,00

**Elaborado por:** Goyes (2021)

La tabla 11 presenta el asiento contable de los costos directos para el año 2020.

**Tabla 11***Asiento contable de los costos directos (2020)*

FECHA	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
11/12/2020	<b>Costo Directos de Construcción</b>		\$ 545.597,50	
	Mano de obra	\$ 120.637,14		
	Transporte	\$ 1.320,00		
	Materiales de construcción	\$ 424.960,36		
	Efectivo y equivalentes al efectivo			\$ 545.597,50

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Así también se registró los costos indirectos de cada año que se dio en la empresa., ver tabla 13 y 14.

**Tabla 12***Asiento contable de los costos indirectos (2019)*

FECHA	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
17/11/2019	<b>Costos Indirectos de Construcción</b>		\$ 18.280,34	
	Pago de impuestos	\$ 13.256,89		
	Otros costos relacionados	\$ 5.023,45		
	Efectivo y equivalentes al efectivo			\$ 18.280,34

**Elaborado por:** Goyes (2021)

El registro contable de los costos indirectos del año 2020.

**Tabla 13***Asiento contable de los costos indirectos (2020)*

FECHA	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
11/12/2020	<b>Costo Indirectos de Construcción</b>		\$ 11.877,50	
	Pago de impuestos	\$ 4.987,25		
	Otros costos relacionados	\$ 6.890,25		
	Efectivo y equivalentes al efectivo			\$ 11.877,50

**Elaborado por:** Goyes (2021)

El asiento contable relacionado únicamente con los equipos y maquinarias de construcción en las tablas 14 y 15 correspondientes a cada año.

**Tabla 14**

*Asiento contable de los costos de depreciación de equipos y maquinaria de construcción (2019)*

FECHA	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
17/11/2019	<b>Costo de Construcción</b>		\$ 1.890,56	
	CIFF - Depreciación de eq. y maq. de construcción	\$ 1.890,56		
	Deprec. Acumul. De eq. y maq.			\$ 1.890,56

**Elaborado por:** Goyes (2021)

El registro contable para el año 2020 en la tabla 16.

**Tabla 15**

*Asiento contable de los costos de depreciación de equipos y maquinaria de construcción (2020)*

FECHA	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
11/12/2020	<b>Costo de Construcción</b>		\$ 1.890,56	
	CIFF - Depreciación de eq. Y maq. de construcción	\$ 1.890,56		
	Deprec. Acumul. De eq. y maq.			\$ 1.890,56

**Elaborado por:** Goyes (2021)

## Modelo de 5 pasos de NIIF 15

### 1. Identificación del contrato

Según los registros administrativos de la empresa en la tabla 16 de los diferentes tipos de contratos celebrados por la empresa entre los 2019 y 2020.

**Tabla 16**

*Tipos de contratos*

Tipos de Contratos	Año 2019	Año 2020
Personas naturales	25	45
Personas jurídicas	85	35
<b>TOTAL</b>	110	80

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Como se observa en la tabla 17 durante el año 2020 la empresa tuvo una reducción de contratos a causa de la cuarentena por COVID 19 que obligó al cierre de actividades y por la crisis económica que se acentuó con la suspensión de contratos. Estos contratos son los que se pactaron bajo un contrato escrito, como es política de la empresa. En el 2019, la contratación por parte de las empresas representó el 77,30% y las personas naturales un 22,70%. Para el 2020, la proporción fue de 43,75% para las jurídicas y de 56,25% para las naturales.

La tabla 17 presenta un check list de cumplimiento de las condiciones que exige el paso 1 que exige el modelo de 5 pasos de NIIF 15.

**Tabla 17**

*Check list de cumplimiento de condiciones del paso 1*

<b>Condiciones</b>	<b>Sí</b>	<b>No</b>	<b>Comentario</b>
Las partes contratantes han aprobado el contrato (escrito o verbal ) y se han comprometido a cumplir sus respectivas obligaciones		<b>X</b>	Previo a la forma del contrato no se explica al cliente a lo que están obligados ambas partes
La empresa puede identificar los derechos de cada parte sobre los objetos o servicio		<b>X</b>	Esos derechos no están especificados en el contrato de prestación de servicio
Se identifica los derechos de cada parte sobre los bienes o servicios objeto de transferencia	<b>X</b>		Se especifican en el contrato escrito
Se identifica las condiciones de pago de los bienes y servicios de transferencia	<b>X</b>		Se definen los medios de pago que acepta la empresa
El contrato tiene sustancia comercial	<b>X</b>		
Podrá la empresa cobrar la contraprestación que le corresponde a cambio de los bienes o servicios que serán objeto de transferencia del cliente	<b>X</b>		

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Otros aspectos que se detallan en el contrato son:

El precio fijado por los trabajos a efectuar que incluye la compra de materiales y otros que se dan en la ejecución de trabajos.

La responsabilidad laboral por la contratación de personal para los trabajos

Sistema de construcción bajo la modalidad de precio unitario fijo

El plazo de finalización de la obra

Formas de pago del trabajo: % de anticipo y el saldo al final del trabajo

Las penalidades que se imponen al contratista por incumplimiento de plazos de entrega de la obra

Se fija un plazo de garantías por los trabajos de 2 años

Un descuento por el volumen de materiales que se compra para la obra

El costo del transporte de materiales dentro y fuera de la ciudad

## **2. Identificar las obligaciones separadas del contrato**

En la revisión de documentos donde se establece la contratación de servicios de la empresa se detectó que solamente se especifica el concepto de la contratación, es decir, de la mano de obra. No se consideran otros rubros vinculados a la actividad como los materiales, la garantía del trabajo, el transporte, algún tipo de descuentos y otros. Por tanto, este documento no cumple con lo que demanda la NIIF 15. Como son los términos contractuales y de las obligaciones de desempeño que debe seguir la empresa. En el caso de la factura, el formato está bajo los lineamientos de la NIC 18, no de la NIIF 15. Siendo necesario que los nuevos formatos de contrato de trabajo que elabore la empresa deban especificar los rubros de mano de obra, transporte, descuentos, otros, materiales vendidos, garantías.

Entre las principales obligaciones que se dan en el sector de la construcción están:

- Obligación de desempeño 1: Mano de obra
- Obligación de desempeño 2: Materiales de obra
- Obligación de desempeño 3: Transporte de materiales
- Obligación de desempeño 4: Garantía de reclamo
- Obligación de desempeño 5: Descuento

### 3. Determinar el precio de la transacción

La empresa tiene contabilizada como costo promedio unitario que se da en un trabajo de ingeniería civil el valor de \$15,00 donde se especifica la ejecución de la obra. Además, posee un registro de las tasas porcentuales aproximadas que están dentro del cálculo de costo unitario mencionado, sin desglosar todos los elementos pactados en el contrato como se presenta en la tabla 18. Se consideró el caso de un contrato de obra para enlucido de paredes de una escuela, dado que para otro tipo de obra son otros valores monetarios.

**Tabla 18**  
*Determinación del precio de la transacción*

<b>Precio de mano de obra / metro cuadrado</b>	<b>Costo Unitario</b>	<b>%</b>
Mano de obra	\$ 9,50	63,33%
Materiales	\$ 3,50	23,33%
Transporte	\$ 2,75	18,33%
Garantía de reclamo	\$ 1,25	8,33%
Descuento	-\$ 2,00	-13,33%
<b>Precio neto de descuento</b>	<b>\$ 15,00</b>	<b>100,00%</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Dentro del costo unitario que se definió estarían establecidas 5 obligaciones de desempeño con sus debidos porcentajes. El monto total de la factura se modifica a razón de las demandas que cada cliente tiene con respecto al área de trabajo que contrató, la cantidad de obra a efectuar y el tipo de trabajo a efectuarse.

Como importe fijo de la transacción se consideran las siguientes obligaciones de desempeño: Mano de obra, Materiales de obra, Obligación de desempeño Transporte de materiales y Garantía de reclamo, se exceptúa al descuento que se otorga a la obligación de desempeño de materiales, la misma que es una contraprestación variable. Es potestad de la compañía conceder un descuento por compras de materiales de 3 a 5%.

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

Establecido el precio de transacción por la prestación de un servicio de ingeniería civil en este caso el enlucido de paredes de una escuela. Se presenta un caso práctico de una situación de cobro de una empresa donde el monto total del servicio fue de 10.453,83 USD que resultó de la asignación de los costos unitarios de cada componente del servicio contratado. El precio a pagar del servicio resulta de una ponderación que se da a cada rubro, no se considera el valor del Impuesto al Valor Agregado. El descuento se estima en base al valor total de los materiales, ver tabla 19 el cálculo aritmético.

**Tabla 19**

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

CONCEPTO	FÓRMULA	CÁLCULO	MONTO A COBRAR
Mano de obra	(Costo mano de obra/Costo unitario)x Valor neto de factura IVA	$(9,5/17)*10.562,56$	\$ 5.902,61
Materiales	(Costo materiales/Costo unitario)x Valor neto de factura IVA	$(3,5/17)*10.562,57$	\$ 2.174,64
Transporte	(Costo transporte/Costo unitario)x Valor neto de factura IVA	$(2,75/17)*10.562,58$	\$ 1.708,65
Garantía de reclamo	(Costo garantía/Costo unitario)x Valor neto de factura IVA	$(1,25/17)*10.562,59$	\$ 776,66
(-) Descuentos	(Valor materiales x tasa de descuento de 5%)	$($2.174,64*0,05)$	\$ 108,73
<b>TOTAL</b>			<b>\$ 10.453,83</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

## 5. Contabilizar los ingresos cuando la entidad satisface las obligaciones

Una vez que la empresa ha identificado todos los componentes, se procede al registro contable de los ingresos. Considerando que de todos rubros que se asuman como ingresos, algunos corresponden a la categoría de costo y otros son calificados como gastos. En la tabla 21 se presenta el asiento contable de los ingresos percibidos según NIIF 15, basado en los datos de la tabla 20.

**Tabla 20**

*Asiento contable de los ingresos ganados según NIIF 15*

CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
Efectivo y equivalente al efectivo		\$ 10.453,83	
Bonificaciones o descuentos		\$ 108,73	
<b>Ingresos por servicios</b>			\$ 8.077,25
Materiales	\$ 2.174,64		
Mano de obra	\$ 5.902,61		
<b>Transporte</b>			\$ 1.708,65
<b>Garantía</b>			\$ 776,66
<b>TOTAL</b>		<b>\$ 10.562,56</b>	<b>\$ 10.562,56</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

### **Incidencia tributaria de la NIIF 15**

Una incidencia tributaria se produce para la compañía por causa de la identificación por separado de las obligaciones de desempeño. Se plantea el cálculo de la retención de la fuente del impuesto a la renta por el trabajo de enlucido de una villa, la tasa impositiva establecida por el Servicio de Rentas Internas fue del 1,75%; y el 70% de retención en la fuente del Impuesto al Valor Agregado como se ve en la tabla

**Tabla 21**

*Procedimiento de cálculo de retenciones de fuente del impuesto a la renta*

<b>DETALLE</b>	<b>MONTO</b>
Enlucido de paredes	\$ 10.453,83
(+) 12% IVA	\$ 1.254,46
(=) Valor incluido IVA	\$ 11.708,29
(-) Ret. Fte. IR 1,75%	\$ 182,94
(-) Ret. Fte. IVA 70%	\$ 878,12
<b>(=) Total de retenciones</b>	<b>\$ 1.061,06</b>
<b>VALOR NETO DE FACTURA</b>	<b>\$ 10.647,23</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Para el caso práctico de la tabla 21 se consideró una obra de enlucido de paredes de una villa perteneciente a un contribuyente especial, cuyo valor a pagar es de \$ 1.061,06. Según la normativa tributaria entre sociedades no procede la retención de IVA, pero los grandes contribuyentes si pueden retener el IVA a una sociedad. En este caso la constructora fue contratada para ese trabajo por un contribuyente especial. Pero si se aplican la normativa NIIF 15, la elaboración de la factura deberá mostrar los porcentajes de retención a cada obligación de desempeño, ver tabla 22.

**Tabla 22***Cálculo retenciones sobre factura modelo bajo NIIF 15*

DETALLE	MONTO
<b>Enlucido de paredes</b>	
<b>Por concepto</b>	
Materiales de construcción	\$ 2.174,64
Mano de obra	\$ 5.902,61
Transporte	\$ 1.708,65
Garantía	\$ 776,66
(-) Descuento aplicado a materiales	\$ 108,73
<b>Valor después de descuento</b>	<b>\$ 10.453,83</b>
<b>(+) IVA 12%</b>	<b>\$ 1.254,46</b>
<b>Valor incluido IVA</b>	<b>\$ 11.708,29</b>
(-) Ret. Imp.IR de materiales de construcción 1,75%	\$ 36,15
(-) Ret. Imp.IR de mano de obra 1,75%	\$ 101,39
(-) Ret. Imp.IR de transporte 1,75%	\$ 28,00
(-) Ret. Imp.IR de garantía 1,75%	\$ 11,69
<b>Proporción IVA materiales de construcción</b>	<b>\$ 247,91</b>
(-) Ret. Imp. IVA 30%	\$ 74,37
<b>Proporción IVA mano de obra</b>	<b>\$ 708,31</b>
(-) Ret. Imp. IVA 70%	\$ 495,82
<b>Proporción IVA transporte</b>	<b>\$ 205,04</b>
(-) Ret. Imp. IVA 70%	\$ 143,53
<b>Proporción IVA garantía</b>	<b>\$ 93,20</b>
(-) Ret. Imp. IVA 70%	\$ 65,24
<b>TOTAL RETENCIONES</b>	<b>\$ 956,19</b>
<b>VALOR NETO DE OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO</b>	<b>\$ 10.752,10</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Se establece que es positiva la incidencia tributaria, dado que sin la aplicación de NIIF 15, se observa que la totalidad de las retenciones es superior que con la aplicación de la NIIF 15, ver tabla 23.

**Tabla 23***Diferencias en retenciones entre aplicación de normas*

	<b>SIN APLICACIÓN DE NIIF 15</b>	<b>CON APLICACIÓN DE NIIF 15</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Ret. Fte IR	\$ 182,94	\$ 177,23	\$ 5,71
Ret. Fte IVA	\$ 878,12	\$ 778,96	\$ 99,16
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 1.061,06</b>	<b>\$ 956,19</b>	<b>\$ 104,87</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Según la NIIF 15 el contribuyente especial debió retener \$ 177,23 y no \$ 182,94 por concepto de retención en la fuente de impuesto a la renta. Por IVA debió retener \$ 778,96 y no \$ 878,12. Según el punto de vista financiero, los valores que se retienen sin aplicación de NIIF 15 logra que la empresa merme su capital de trabajo que se hubieran destinados a otras actividades del negocio hasta el cierre de liquidación de impuestos

### **3.10. Incidencia en el Estado de Resultado Integral**

A nivel de variaciones en los valores de los indicadores financieros se refleja la incidencia financiera, también en lo tributario, dado que la manera de presentar los estados financieros varía. Además, de los tipos de retención que realiza el contribuyente sobre de los ingresos. En el estado de resultados integral se presentan las obligaciones de desempeño separadas como lo señala la NIIF 15.

**Tabla 24***Estado de Resultado Integral bajo NIIF 15*

<b>INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS</b>	<b>2020</b>
<i><u>Ingresos por ventas de servicio</u></i>	
<i>Materiales de obra</i>	\$ 526.909,98
<i>Mano de obra</i>	\$ 152.496,27
<i>Transporte</i>	\$ 2.689,90
<i>Garantía</i>	\$ 32.865,90
<b>Ingresos netos de obligaciones de desempeño en obras ingeniería civil</b>	<b>\$ 714.962,05</b>
<b>COSTO DE INGENIERÍA CIVIL</b>	
Materiales de obra	\$ 424.960,36
Mano de obra	\$ 120.637,14
<b>TOTAL COSTO DE CONSTRUCCIÓN</b>	<b>\$ 545.597,50</b>
<b>MARGEN BRUTO</b>	<b>\$ 169.364,55</b>
<b>Gastos de operación</b>	
Gastos de administración y ventas	\$ 98.965,10
Gastos de transporte	\$ 1.320,00
<i>Gastos por descuento operacional</i>	<b>\$ 24.876,78</b>
<b>Utilidad operacional</b>	<b>\$ 44.202,67</b>
Gastos financieros	\$ 414,64
<b>UTILIDAD ANTES DE PARTICIPACIÓN</b>	<b>\$ 43.788,03</b>
Participación de empleados	\$ 6.568,20
<b>UTILIDAD ANTES DE IMP. RENTA</b>	<b>\$ 37.219,83</b>
Impuesto a la Renta a pagar	\$ 9.304,96
<b>UTILIDAD NETA DEL PERÍODO</b>	<b>\$ 27.914,87</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

El estado de resultados presenta de manera segregada las obligaciones de desempeño. La modificación bajo NIIF 15 se da en el descuento que forma parte del gasto, dentro de los gastos de operación y no como que se registraba directamente de los ingresos.

### **3.11. Ingresos del período bajo NIIF 15**

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

**Tabla 25***Registro contable ingresos del período 2020 bajo NIIF 15*

<b>CUENTAS</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
Efectivo y equivalente al efectivo bonificaciones o descuentos		\$714.962,05	
<b>Ingresos por servicios</b>			
Materiales	\$ 526.909,98		\$ 679.406,25
Mano de obra	\$ 152.496,27		
<b>Transporte</b>			\$ 2.689,90
<b>Garantía</b>			\$ 32.865,90
<b>TOTAL</b>		<b>\$ 714.962,05</b>	<b>\$ 714.962,05</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

En este asiento se registra servicios por mano de obra y materiales que luego integran el costo de construcción. En ingresos se considera al transporte y la garantía. En la sección de gasto se registra el descuento.

**3.12. Efecto neto por descomposición de ingresos y gastos**

Como efecto de la NIIF 15 se da un efecto neto que provoca cambios en la presentación financiera.

**Tabla 26***Efecto neto entre aplicación de normativas*

	<b>NIC 18</b>	<b>NIIF 15</b>
<b>Ingresos</b>	\$ 951.090,90	\$ 714.962,05
<b>Costos</b>	\$ 429.156,39	\$ 559.365,59
<b>Margen bruto</b>	<b>\$ 521.934,51</b>	<b>\$ 155.596,46</b>
<b>Efecto neto (gasto)</b>		(\$ 366.338,05)

**Elaborado por:** Goyes (2021)

El reconocimiento de las obligaciones de desempeño hace que se registre bajo el análisis de los criterios establecidos un descuento en el gasto. Eso hace que surja la diferencia de \$366.338,05, modificando a su vez el nivel de margen bruto. Permanecen estables los costos porque se reconocieron realmente en el año 2020.

### 3.13. Incidencia económica de la NIIF 15

Como producto de la implementación de la NIIF 15 se da una incidencia económica que se expresa según el siguiente cuadro.

**Tabla 27**

*Impacto económico entre ingresos y gastos*

	<b>NIC 18</b>	<b>NIIF 15</b>
<b>Ingresos</b>	\$ 951.090,90	\$ 714.962,05
<b>Gastos</b>	\$ 609.543,67	\$ 125.161,88
<b>Margen bruto</b>	<b>\$ 341.547,23</b>	<b>\$ 589.800,17</b>
<b>Efecto neto (gasto)</b>		<b>\$ 248.252,94</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Por el reconocimiento de las obligaciones de desempeño existentes se da un aumento de los ingresos y gastos. Según se avance en el análisis de cada obligación según los criterios de análisis y la manera de presentación puede variar el nivel de los rubros e indicadores de rentabilidad.

### 3.14. Incidencia en el Estado de Situación Financiera

La reclasificación de la cuenta ingresos diferidos, un movimiento contable entre el pasivo no corriente y el pasivo corriente, presentado de la siguiente forma:

**Tabla 28***Estado de Situación Financiera con la aplicación de NIIF 15*

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	Datos reales 2020	2020 Aplicación de NIIF 15	DIFERENCIAS
<b>ACTIVO</b>			
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
Caja - Bancos	41.137,83	49.527,43	-8.389,60
Cuentas por cobrar	1.211.470,74	1.211.470,74	0,00
Activos por impuestos diferidos	32.643,33	24.253,73	8.389,60
<b>TOTAL ACTIVOS CORRIENTES</b>	<b>1.285.251,90</b>	<b>1.285.251,90</b>	<b>0,00</b>
<b>Propiedad Planta y Equipo</b>			
Edificio	29.932,30	29.932,30	0,00
Terreno	44.500,00	44.500,00	0,00
Maquinaria, equipos e instalaciones	69.487,75	69.487,75	0,00
Muebles y enseres	191,49	191,49	0
Equipo de computación	1.589,83	1.589,83	0,00
Vehículos	45.320,54	45.320,54	0,00
otros	1.419,64	1.419,64	0,00
(-) DEP.ACUM. INSTALACIONES	-44.704,86	-44.704,86	0,00
<b>PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO NETO</b>	<b>147.736,69</b>	<b>147.736,69</b>	<b>0,00</b>
<b>ACTIVOS DIFERIDOS</b>			0
Otros Activos no Corrientes	217.901,18	205.472,46	12.428,72
<b>TOTAL ACTIVOS DIFERIDOS</b>	<b>217.901,18</b>	<b>205.472,46</b>	<b>12.428,72</b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>1.650.889,77</b>	<b>1.638.461,05</b>	<b>12.428,72</b>
<b>PASIVOS</b>			
<b>PASIVO CORRIENTE</b>			
Cuentas por Pagar a Proveedores locales	34.241,94	34.241,94	0,00
Cuentas por Pagar Relacionadas	244.343,49	244.343,49	0,00
Obligaciones a IESS por pagar	1.527,74	1.527,74	0,00
Pasivos por ingresos diferidos	34.427,88	34.427,88	0,00
Otras cuentas por pagar (incluye part. trab)	150.437,12	148.807,48	1.629,64
Pasivos por impuestos	11.702,89	9.304,96	2.397,93
<b>TOTAL PASIVO CORRIENTE</b>	<b>476.681,06</b>	<b>472.653,49</b>	<b>4.027,57</b>
<b>Pasivos No Corrientes</b>			
Otras cuentas por pagar a largo plazo	790.940,30	790.940,30	0,00
<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>790.940,30</b>	<b>790.940,30</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL PASIVOS</b>	<b>1.267.621,36</b>	<b>1.263.593,79</b>	<b>4.027,57</b>
<b>PATRIMONIO</b>			
Capital Social	800	800	0
Aportes para futuras capitalizaciones	320.000,00	320.000,00	0,00
Reserva Legal	400	400	0
Utilidad/Pérdida acumula de años anteriores	25.752,39	25.752,39	0,00
Utilidad/Pérdida	36.316,02	27.914,87	8.401,15
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>383.268,41</b>	<b>374.867,26</b>	<b>8.401,15</b>
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>1.650.889,77</b>	<b>1.638.461,05</b>	<b>12.428,72</b>

Elaborado por: Goyes (2021)

### 3.15. Indicadores Financieros con NIIF 15

La tabla 29 presenta los indicadores financieros de los estados financieros con NIIF 15.

**Tabla 29**  
*Indicadores Financieros con NIIF 15*

FACTOR	INDICADORES TÉCNICOS	FÓRMULA	AÑO 2020 CON NIIF 15
LIQUIDEZ	Liquidez Corriente	Activo corriente/ Pasivo corriente	\$ 2,71
	Prueba Ácida	Activo corriente - Inventarios /Pasivo corriente	\$ 2,71
SOLVENCIA	Endeudamiento del activo	Pasivo total /Activo total	77,12%
	Endeudamiento Patrimonial	Pasivo total/Patrimonio	\$ 3,37
	Endeudamiento del Activo Fijo	Patrimonio/Activo fijo neto	254%
	Apalancamiento	Activo total/Patrimonio	\$ 4,37
RENTABILIDAD	Margen operacional	Utilidad operacional/Ventas	6,12%
	Rentabilidad neta de ventas	Utilidad neta/Ventas	3,90%
	Rentabilidad operacional del patrimonio	Utilidad operacional/Patrimonio	11,68%

**Elaborado por:** Goyes (2021)

## **CAPÍTULO IV: INFORME TÉCNICO**

### **4.1. Título**

Informe Técnico sobre la aplicación de la NIIF 15 referente al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros de la empresa constructora CALAPAM S.A. de la ciudad Guayaquil.

### **4.2. Objetivo de informe**

#### **General**

Detallar de forma clara y concreta los hallazgos encontrados sobre la aplicación de la NIIF 15 en el tratamiento contable y tributario en los ingresos de actividades ordinarias de la empresa CALAPAM S.A.

#### **Específicos**

Exponer los sucesos encontrados en el proceso contable y tributario en lo referente al registro de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes por la prestación de servicios de ingeniería civil.

Presentar de forma detallada las causas que provocan la problemática de la empresa en lo concerniente a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes por la prestación de servicios de ingeniería civil.

Enumerar los resultados encontrados en la investigación efectuada.

### **4.3. Justificación**

La investigación efectuada se enfocó en analizar el tratamiento contable y tributario que una empresa del sector de la construcción en este caso la unidad de estudio se denomina “CALAPAM S.A.” de Guayaquil realiza a los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios de ingeniería civil. Para contar con un punto de vista claro sobre la incidencia financiera de la aplicación de la NIIF 15 en los estados financieros se realizó un estudio desde una perspectiva teórica y práctica, explicando el modelo de los cinco pasos que define la NIIF 15, para posteriormente aplicarlo en la empresa “CALAPAM S.A.” y evidenciar como manejó el reconocimiento de los ingresos ordinarios por su actividad de negocio. Lo que permitió establecer si la empresa tiene un buen conocimiento de la NIIF 15 y si los resultados de sus estados financieros son comparables y transparentes permitiendo que los administradores de la empresa puedan tomar sus decisiones financieras y contables acertadamente.

### **4.4. Exposición de los hechos**

CALAPAMP S.A. es una pequeña empresa constructora que opera desde el año 2008 que trabaja ocasionalmente como subcontratista de otras empresas en la ejecución de trabajo de ingeniería civil. Cuando se inició operaciones registraba sus ingresos operacionales y ganancias basados en un porcentaje sobre el grado de avance de trabajos ejecutados del contrato pactado. Es decir, no se identificaban las circunstancias en las cuales se cumplían ciertos criterios para que se dé un efectivo reconocimiento de los ingresos por actividades ordinarias.

Estos ingresos por actividades ordinarias se dan por la ejecución de trabajos de ingeniería civil como puede ser reparaciones de un edificio o casa, servicios de mantenimiento de infraestructura, enlucido de paredes, pintada de casa, servicios de

gasfitería, etc. La empresa perdía el registro de ciertos conceptos de ingresos que no se especificaban en el contrato entre las partes y la factura que recibe el cliente por lo que dichos ingresos permanecía ocultos para la empresa

Se procedió a presentar el registro contable de los ingresos ganados bajo la normativa NIIF 15. Además, una incidencia financiera que la adopción de esta norma ocasionó también lo fue en el campo tributario. Dado que al efectuar las respectivas retenciones de impuestos bajo ambas modalidades los resultados de los montos a pagar varían, logrando un menor pago de retenciones bajo la NIIF 15 que con la NIC 11.

En términos absolutos, la utilidad del ejercicio contable del año 2020 que se consideró para estudio fue mayor con la aplicación de NIIF 15, de manera segregada se presentan los ingresos por obligaciones de desempeño. Y se produce un cambio en el registro del descuento que se integra al gasto y no se lo considera directamente dentro de los ingresos. Acorde al análisis financiero mediante el método de indicadores financieros se encontró que afectada la liquidez, solvencia y rentabilidad de la empresa, cuyos índices resultaron menores con la aplicación de NIIF 15.

Por lo que la empresa tiene problemas para cumplir con sus obligaciones en el corto y largo plazo. Dado que al reconocerse las obligaciones de desempeño presentes se da un incremento en los ingresos y egresos de la empresa.

#### **4.5. Análisis de lo actuado**

Para determinar la incidencia de la adopción de la NIIF 15 en la situación financiera de la empresa y poder medirlos se consideró un caso práctico de aplicación del modelo de 5 pasos de NIIF 15, que se fue desarrollando cada uno de ellos de estos

pasos y explicando de cómo se debe de desarrollar. Como en el paso 1 donde se expone la información que debe ser destacada en un contrato bajo NIIF 15.

En el paso 2 se identifican las obligaciones de desempeño que especifican todos los pagos que representan ingresos para la empresa y que están vinculados a la actividad contratada. En este paso es necesario que la empresa proceda a efectuar modificaciones en el formato de su factura para que presenten todos estos rubros vinculados y el cliente pueda conocer el monto que paga por cada uno de estos rubros hasta obtener el monto total.

El paso 3 detalla mediante un análisis de costos de cuál es el precio unitario de cada uno de estos rubros vinculados (obligaciones de desempeño) además del monto de descuento que la empresa podría conceder por metro cuadrado.

En el paso 4 se procedió a la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de contrato, donde se calculó el ingreso por cada obligación, el descuento concedido en función del metro trabajado y el total a pagar.

En el paso 5 se registró en un asiento contable todos los rubros que representan ingresos con su respectiva contrapartida.

Se estimó el impacto tributario de este caso práctico propuesto, procediendo al cálculo del valor de retenciones a pagar bajo NIIF 15 y sin ésta, obteniendo una mayor retención bajo NIIF 15 que sin ésta. Se reflejó en las cuentas del estado de resultados integral los impactos donde se especifica la estructura a seguir, dado que no es la misma que la anterior; se integra el descuento al gasto de operación y ya no se registra directamente en los ingresos. Se determina el beneficio directo que logra la empresa por el servicio es mayor con NIIF 15 que sin ésta. Debido al reconocimiento de las obligaciones de desempeño que impactan con un aumento en

los ingresos y gastos del negocio. En el estado de situación financiera, al hacer la comparación de la no aplicación de NIIF 15 se procedió a realizar una reclasificación de las cuentas de ingreso diferido que se reflejan en el pasivo no corriente y el pasivo corriente.

Se hizo un análisis financiero a los estados financieros de la empresa se consideró los resultados a obtenerse bajo NIIF 15 y sin ella. Se encontró que resultó afectada la liquidez, la solvencia y la rentabilidad, como lo indican los valores de los índices financieros con NIIF 15 que resultaron menores a los obtenidos con NIIF 15.

#### **4.6. Resultados obtenidos**

Como resultados de encontrados de la investigación se citan los siguientes: Desde un punto de vista cualitativo basado en la opinión del entrevistado. Que a las empresas les resultó complicado adoptar la NIIF 15 por diferentes aspectos como la falta de capacitación apropiada para que el personal de las empresas las pueda aplicar en sus procesos contables, otra la falta de presupuesto económico para llevar a cabo la serie de asesorías y capacitaciones necesarias para tener una comprensión completa de NIIF 15.

El reconocimiento de los ingresos y utilidades del período mejoran en los negocios, pero se puede dar el caso que no todos los lineamientos NIIF pueden ser adaptados al negocio y deben ser dados de baja según el tipo de contrato que se realice. Se consideró los resultados del análisis financiero para poder hacer una comparación entre los que se hicieron con y sin NIIF 15, ver tabla 30.

**Tabla 30**  
*Indicadores Financieros con y sin NIIF 15*

FACTOR	INDICADORES TÉCNICOS	FÓRMULA	AÑO 2020 SIN NIIF 15	AÑO 2020 CON NIIF 15	VARIACIÓN ANUAL
<b>LIQUIDEZ</b>	Liquidez Corriente	Activo corriente/ Pasivo corriente	\$ 2,696	\$ 2,719	0,02
	Prueba Ácida	Activo corriente - Inventarios /Pasivo corriente	\$ 2,696	\$ 2,719	0,02
<b>SOLVENCIA</b>	Endeudamiento del activo	Pasivo total /Activo total	76,78%	77,121%	0,34%
	Endeudamiento Patrimonial	Pasivo total/Patrimonio	\$ 3,307	\$ 3,371	0,06
	Endeudamiento del Activo Fijo	Patrimonio/Activo fijo neto	259%	254%	-5,69%
	Apalancamiento	Activo total/Patrimonio	\$ 4,307	\$ 4,371	0,06
<b>RENTABILIDAD</b>	Margen operacional	Utilidad operacional/Ventas	7,86%	6,12%	-1,74%
	Rentabilidad neta de ventas	Utilidad neta/Ventas	5,08%	3,90%	-1,18%
	Rentabilidad operacional del patrimonio	Utilidad operacional/Patrimonio	14,67%	11,68%	-2,99%

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Se observa la afectación en disminución de los indicadores que miden la liquidez, la solvencia y la rentabilidad. También se presenta la variación de los ingresos ordinarios y diferidos bajo NIC 18 representados en la tabla 31.

**Tabla 31**  
*Variación en los ingresos*

TIPO DE INGRESOS	2019	2020	VARIACIÓN PORCENTUAL
Ordinarios netos reconocidos NIC 18	\$ 1.002.000,00	\$ 714.962,05	-28,65%
Diferidos	\$ 84.200,36	\$ 15.600,26	-81,47%
<b>Totales</b>	<b>\$ 1.086.200,36</b>	<b>\$ 730.562,31</b>	<b>-32,74%</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

En lo referente a ingresos se debe considerar que el año 2020 fue atípico dada la paralización de actividades por casi 3 meses por la cuarentena debido a COVID 19., que redujo la actividad laboral, lo que también afectó a los ingresos de la empresa, se registra una baja del 32,74% en general. En la tabla se presenta la variación de los costos de la empresa, ver tabla 32.

**Tabla 32**  
*Variación en los costos*

TIPO DE COSTOS	2019	2020	VARIACIÓN PORCENTUAL
Directos	\$ 822.150,00	\$ 545.597,50	-33,64%
Indirectos	\$ 20.170,90	\$ 13.768,06	-31,74%
<b>Totales</b>	<b>\$ 842.320,90</b>	<b>\$ 559.365,56</b>	<b>-33,59%</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

En el aspecto tributario se establecieron diferencias en el pago de retenciones según la tabla 33.

**Tabla 33**  
*Variación porcentual de las retenciones en la fuente con y sin NIIF 15*

	SIN APLICACIÓN DE NIIF 15	CON APLICACIÓN DE NIIF 15	VARIACIÓN PORCENTUAL
Ret. Fte IR	\$ 182,94	\$ 177,23	-3,12%
Ret. Fte IVA	\$ 878,12	\$ 778,96	-11,29%
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 1.061,06</b>	<b>\$ 956,19</b>	<b>-9,88%</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

Los efectos en los ingresos por ingresos diferidos mediante la aplicación de las normativas NIC 18 y NIIF 15 en la tabla 34.

**Tabla 34***Efecto por registro de ingresos diferidos*

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA	A) PRESENTADO POR LA CIA	B) CORRECTA CONCILIACIÓN SEGÚN LA NORMA Y LORTI	VARIACIÓN (B-A)
Utilidad del ejercicio contable	43.788,03	43.788,03	0,00
(+) gastos no deducibles	0,00	0,00	0,00
(=) Utilidad del ejercicio gravable	43.788,03	43.788,03	0,00
10% utilidades a empleados	4.378,80	4.378,80	0,00
5% de utilidades por cargas familiares	2.189,40	2.189,40	0,00
Utilidad antes de impuesto a la renta	37.219,83	37.219,83	0,00
<b>Diferencias temporarias : Por contratos de construcción (+/-)</b>	<b>0,00</b>	<b>15.600,26</b>	<b>-15.600,26</b>
Utilidad gravable	37.219,83	21.619,57	15.600,26
(-) 25% impuesto a la renta	9304,956	5.404,89	3.900,07
(+) Crédito tributario de ret .de IR (+) Anticipo de IR	4.253,73	4.253,73	0,00
(=) Valor impositivo a pagar	5.051,23	1.151,16	<b>3.900,07</b>

**Elaborado por:** Goyes (2021)

La tabla 35 presenta la variación porcentual entre las retenciones en la fuente con y sin aplicación de la NIIF 15 por todos los contratos en el año 2020.

**Tabla 35***Variación en las retenciones de contratos año 2020*

	SIN APLICACIÓN DE NIIF 15	CON APLICACIÓN DE NIIF 15	VARIACIÓN MONETARIA	VARIACIÓN PORCENTUAL
Ret. Fte. IR	\$ 12.511,83	\$ 10.956,82	-\$ 1.555,01	-12,43%
Ret. IVA	\$ 60.056,81	\$ 53.222,22	-\$ 6.834,59	-11,38%
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 72.568,64</b>	<b>\$ 64.179,04</b>	<b>-\$ 8.389,60</b>	

**Elaborado por:** Goyes (2021)

#### **4.7. Conclusiones del informe técnico**

Este análisis efectuado a CALAPAM S.A. nos demuestra puntos importantes a considerar que pueden atravesar las empresas del sector de la construcción de Guayaquil, en lo referente a la aplicación de la NIIF 15. Nos expone las variaciones que fueron encontradas en la parte tributaria al afectar las retenciones en la fuente del impuesto a la renta de forma favorable para la empresa, mismas que se vieron afectadas precisamente por la forma de registro de los ingresos de la compañía una vez aplicada la normativa NIIF 15.

Mediante la aplicación de la NIIF 15 referente a la forma de presentar los ingresos de la compañía siguiendo el modelo de los 5 pasos se determinó la incidencia financiera causada por la segregación de cada una de las obligaciones de desempeño, las cuales, afectaban directamente a la contabilización de dichos ingresos tanto en el Estado de Resultados Integrales como en la factura emitida a los clientes, pudiéndose descubrir y detallar cada uno de los rubros que componían el servicio global entregado y así se determinó las variaciones que afectaron también la parte tributaria y flujo de la compañía.

Los resultados encontrados en esta investigación fueron en primer lugar que la empresa pudo aprovechar la correcta aplicación de la NIIF 15 en el ámbito tributario para obtener un beneficio en su caja efectiva hasta la liquidación de los impuestos, otro punto importante fue la correcta presentación de los ingresos que ayuda a su vez a ordenar los costos de la compañía para que revelen verdaderamente los resultados concatenados a los ingresos registrados al final del ejercicio contable. Además, la correcta contabilización de los ingresos diferidos genera una diferencia temporaria derivando así en un ahorro de impuestos en la conciliación tributaria.

#### **4.8. Recomendaciones del informe técnico**

Las empresas deben definir un plan de capacitación integral referente a la aplicación de NIIF acorde al campo empresarial en que se desenvuelven para así primero cumplir con lo designado por los órganos de control en cuanto la aplicación de esta norma vigente en Ecuador desde el año 2018, a la vez aprovechar las ventajas que nos ofrece la norma según nuestro estudio en el ahorro tributario respecto a la forma de contabilización de los ingresos.

Realizar revisiones detalladas a los contratos con los clientes previo a la firma de los mismos con cada cliente, de esta forma fijar tal como indica la NIIF 15 cada obligación de desempeño que se deberá efectuar a cabalidad para cumplir con el objeto global del servicio brindado, así mismo, esta previa revisión facilitará la contabilización de los ingresos a nivel contable en el Estado de Resultados Integrales.

Considerar la contratación de asesores financieros y tributarios que puedan definir las mejores estrategias para aprovechar la aplicación de la NIIF 15 en estos ámbitos, para así optimizar la presentación de su información financiera que además pueda atraer en un futuro a posibles inversionistas y se cumpla el objetivo de la norma en estandarizar la forma de lectura no solo de manera local sino también internacional.

## CONCLUSIONES

La temática de la aplicación de la NIIF 15 ha sido abordada en una amplia variedad de estudios académicos de tipo práctico por diferentes autores que basados en las explicaciones de la normativa establecida han ido desarrollando mediciones de impacto financiero y tributario de su aplicación en empresas de diferentes sectores empresariales, los resultados de la transición de la anterior NIC 11 y 18 a la NIIF 15 con el propósito de contar con una contabilidad más detallada, la influencia del reconocimiento de los ingresos en empresas una vez adoptado la NIIF 15.

Siendo un aspecto constante que como conclusión general llegan los diversos autores que se tomaron como referente de investigación y consulta es que se mejora el reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios. La no adopción de la NIIF 15 provoca que para efectos de la presentación de estados financieros no se cuente con información razonable que pueda ser sometida a un análisis adecuado que permita una óptima toma de decisiones.

En el análisis realizado al proceso de identificación de obligación de desempeño que se definen en el contrato, no es óptimo como se lo verifica en el check list efectuado y es corroborado en la aplicación del modelo de los 5 pasos de NIIF 15. La empresa no aplica requerimientos del paso de identificación de obligaciones de desempeño. Esto se refleja en el momento en que al instante de identificar al inicio del contrato cada uno de los servicios comprometidos diferentes y separadamente reconocerlos.

Dado que la empresa aplicaba la NIC 18 previo la NIIF 15, no obstante, se han aplicado los criterios expresados por la NIC 18 y que los mantuvo vigente sobre el registro de los ingresos y los costos vinculados según el grado de avance de la obra

contratada. En lo tributario, por concepto de retenciones no fue la idónea reteniendo en su poder la empresa valores adicionales, si mantiene la aplicación de la NIC 18.

Como consecuencia del reconocimiento de las obligaciones de desempeño que representan un ingreso adicional para la caja de la empresa, se produce una incidencia de los resultados financieros de la empresa, que gracias al análisis financiero mediante indicadores se pudo cuantificar los efectos en la liquidez como lo indica los resultados de la tabla 3 y 30, donde se demuestra la afectación en la liquidez, solvencia y rentabilidad de la empresa como una consecuencia de la reclasificación de la cuenta ingresos diferidos, un movimiento contable entre el pasivo no corriente y el pasivo corriente. Debido a que por el reconocimiento de las obligaciones de desempeño existentes se da un aumento en los ingresos y egresos.

El informe expone de manera concreta los hallazgos encontrados en la investigación efectuada tanto en lo contable como en lo tributario, al dejar la NIC 18 y pasar a la NIIF 15. Para lo cual se procedió al registro de los respectivos asientos contables, con los resultados que se logran bajo la nueva normativa (NIIF 15) y la que estaba vigente (NIC 18). Que está conformado por una exposición de hechos, análisis de lo actuado y resultados obtenidos que hacen que sea fácil y práctica la situación de la empresa comparando los resultados logrados con NIC 18 y bajo NIIF 15.

## **RECOMENDACIONES**

Considerar este trabajo como un referente de investigación para futuros trabajos de investigación sobre esta temática contable y financiera para su aplicación y adopción tomando en cuenta los hallazgos particulares encontrados durante el estudio.

Efectuar auditorías administrativas y financieras para el cumplimiento de las normativas de estos campos en las empresas, realizar check list periódicos a los contratos con clientes para así corroborar la correcta identificación de las obligaciones de desempeño según el modelo de la NIIF 15 y a su vez la correcta contabilización y presentación de los ingresos de la compañía, tanto para los organismos de control como para sus directivos.

Informar sobre la incidencia en la estructura financiera de la empresa posterior a la aplicación de la NIIF 15, por ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Este informe de los hallazgos de la adopción de NIIF 15 en “CALAPAM S.A.” deberá ser conocido por los propietarios de la empresa para su conocimiento y validación y posterior análisis para la toma de decisiones y adopción de la NIIF 15.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alarcón, J. (2015). *Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15*. Bogotá: Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.
- Alarcón, J. y. (s.f.). *Tratamiento contable y tributario*. México: UNAM.
- Asamblea Constituyente (a), 2008, capítulo quinto, art. 204, párr. 2. (s.f.). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Constituyente (b), 2008, capítulo quinto, art. 204, párr. 3. (s.f.). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Constituyente ©, 2008, capítulo quinto, art. 213, párr. 1-2. (s.f.). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 449 del 20 de Octubre de 2008.
- Asanza, L. (2017). *Estudio del impacto financiero por la aplicación de la NIIF 15 en empresas del sector florícola de Pichincha*. Asanza. Quito: ESPE.
- Calleja, J. (2015). *Contabilidad Financiera 1*. México: Pearson Educación.
- Consultores ABALT (2018). *NIIF 15: Impactos en el sector de la construcción*. Quito: ABALT.
- Córdova, L. (2018). *Análisis del impacto financiero tributario de la implementación de NIIF 15 en el sector tecnológico*. Guayaquil: Universidad de Guayaquil.
- Consultora Deloitte (2017). *NIIF 15 Perspectivas para la construcción y sector inmobiliario*. Madrid: Deloitte.
- Elizondo, A. (2016). *Contabilidad Básica*. México: Thompson.
- Financiera, N. I. (2019). *International Financial Reporting Standards*. <https://www.ifrs.org/>.

- Gómez, G. (2015). *Los estados financieros básicos*. Bogotá: Mc Graw Hill.
- Honorable Congreso Nacional (a), 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 289, párr. 2. (s.f.). *Codificación de la Ley de Compañías*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.
- Honorable Congreso Nacional (b), 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 293, párr. 1 y art. 294, párr. 1. (s.f.). *Codificación de la Ley de Compañías*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.
- Honorable Congreso Nacional (c), 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 430, párr. 1. (s.f.). *Codificación de la Ley de Compañías*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.
- Honorable Congreso Nacional (d), 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 431, párr. 2-3, art. 432, párr. 3. (s.f.). *Codificación de la Ley de Compañías*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.
- Honorable Congreso Nacional (e), 1999, Codificación de la Ley de Compañías, art. 432, párr. 2. (s.f.). *Codificación de la Ley de Compañías*. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.
- Horngrén, C. (2013). *Contabilidad*. México: Malagá.
- Deloitte. Touche Limited (2014). Recuperado de <https://www2.deloitte.com/ec/es/legal/about-deloitte.html>
- Martínez, J. (2014). *Contabilidad Financiera*. México: IBPM.
- Mercado, S. d. (2018). *Estudio de Mercado "Sector Construcción"*. Quito.
- Moreno, J. (2013). *Contabilidad básica*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Prieto, A. (2014). *Principios de Contabilidad*. México: Banca y Comercio.
- Ramírez, D. (2014). *Contabilidad Administrativa*. México: Trillas.

Rosaester, D. (2017). *Análisis del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos -financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan.* . Piura: Universidad de Piura.

Superintendencia de Compañías. (20 de 11 de 2008). Resolución No.08.G.DSC.010. *Establécese el cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF.* Guayaquil, Guayas, Ecuador: SIC.

Uribe, L. (2013). *Plan de cuentas para sistemas contables en NIIF.* México: McGraw Hill.

## ANEXOS

**Anexo 1.** *Modelo de cuestionario de entrevista a ser aplicada a un funcionario de la empresa de estudio*



Buenos días, soy egresado de la Maestría de Contabilidad y Auditoría de la Universidad Laica “Vicente Rocafuerte” y estoy realizando una entrevista referente a la adopción de la NIIF 15 y su incidencia en los Estados Financieros de las empresas constructoras. Le agradezco que me pueda recibir y responder las siguientes preguntas:

## CUESTIONARIO DE PREGUNTAS DE ENTREVISTA

**ENTREVISTADO:** \_\_\_\_\_

**ÁREA DE TRABAJO EN LA EMPRESA:** \_\_\_\_\_

**ENTREVISTADOR:** \_\_\_\_\_

**FECHA:** \_\_\_\_\_

1. **¿Cuál es su criterio como propietario de una empresa constructora que en Ecuador se haya adoptado la NIIF 15 para el reconocimiento de los ingresos de los ingresos procedentes de los contratos con los clientes?**
2. **¿Cree que ha sido fácil para las empresas constructoras la adopción de las NIIF 15 en sus procesos financiero y contable?**
3. **¿Cómo calificaría según su criterio personal la incidencia de la NIIF 15 en los estados financieros de las empresas?**
4. **¿Han tenido que efectuar algún cambio en los procesos internos de las empresas constructoras por la adopción de la NIIF 15?**
5. **¿Podría indicar los desafíos que las empresas constructoras han tenido que afrontar en el pasado y a futuro al haber adoptado en la presentación de su información contable y financiera a la NIIF 15?**
6. **¿Cómo califica a las obligaciones de desempeño en el reconocimiento de ingresos de las empresas constructoras como lo señala la NIIF 15?**
7. **¿En qué grado conoce usted sobre las características principales de un contrato de construcción?**
8. **¿Considera que la NIIF 15 mejora el reconocimiento de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes?**

9. **¿Está de acuerdo que la NIIF 15 considere importante a la transferencia de control para el reconocimiento de los ingresos, en lugar de los riesgos y recompensas?**
10. **¿En qué grado conoce usted las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato?**
11. **¿Considera que la NIIF 15 provocó beneficios positivos en el campo tributario para las empresas que la adoptaron?**
12. **¿Considera que la NIIF 15 es mucha más restrictiva y abarca más parámetros y reglas que la NIC 18 y la NIC 11 y sus interpretaciones?**
13. **¿Cree que la aplicación de la NIIF 15 ha dado lugar a cambios significativos en el perfil de ingresos y, en algunos casos en el reconocimiento de los costos vinculados?**
14. **¿Su empresa ha tenido que efectuar cambios significativos en sus sistemas de información y procesos contables vigentes que pueden requerir cambios significativos?**
15. **¿En qué nivel ha sido complejo para la empresa aplicar la NIIF 15?**
16. **¿La empresa cómo registra los anticipos otorgados por los clientes provenientes de los contratos de construcción?**