



UNIVERSIDAD LAICA VICENTE DE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL

**DEPARTAMENTO DE POSGRADO
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

**TRABAJO DE TITULACIÓN
PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAGISTER EN CONTABILIDAD Y CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

**TEMA:
“INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 15
EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS”**

Autor:

VERÓNICA JESSENIA CEDEÑO QUINTO

Tutor:

MG. HUGO RAMIRO CASTILLO LASCANO

**GUAYAQUIL-ECUADOR
2021**



TITULO DEL TRABAJO: INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 15 EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS .

AUTOR: Veronica Jessenia Cedeño Quinto

Tutor: Mg. Hugo Ramiro Castillo Lascano

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: 102

ÁREAS TEMÁTICAS: Educación Comercial y Administración.

TITULO DEL TRABAJO: INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 15 EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS .

RESUMEN:

Las NIIF 15 (Normas internacionales de información financiera 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en el Ecuador, ingresaron en el Ecuador la Superintendencia de compañías genero el carácter de obligatoriedad, pero en mayo del año 2014 el consejo emite los ingresos por impuestos diferidos procedente a los contratos a los clientes.

La toma de decisiones en una empresa depende de la información presentada en sus estados financieros, por parte de los ingresos deben tener identificados su naturaleza y en las empresas constructoras en un sector sensible por el margen de volumen que se necesita para las construcciones.

N. DE REGISTRO (en base de datos):

N. DE CLASIFICACIÓN:

DIRECCIÓN URL (tesis en la web):

ADJUNTO PDF:

SI

NO

CONTACTO CON AUTOR:

Veronica Jessenia Cedeño Quinto

Teléfono:

0989477059

E-mail:

vcedenoq@ulvr.edu.ec

CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:

PHD Eva Guerrero López

Teléfono: 042596500 Ext. 170

E-mail: eguerrero@ulvr.edu.ec

Directora del Departamento de Posgrado

Morán Ochoa, Angel Guillermo

Teléfono: 042596500 Ext. 170

E-mail: amorano@ulvr.edu.ec

Coordinador (e) de maestría

DEDICATORIA

Primero este trabajo se lo dedico a Dios quien día a día me da esa oportunidad de mejorar en lo personal y profesionalmente.

Dedico este trabajo a mis padres quienes fueron aquellos me guiaron cada día a seguir adelante a luchar siempre por las cosas que uno se propone a diario.

A mi hermano que influyo con su sabiduría para lograr los objetivos planteados.

A mi esposo porque siempre me da sus consejos, conocimientos y su animo para lograr cada objetivo y convertirlo en una meta planteada.

Verónica Cedeño Quinto

AGRADECIMIENTO

Este proyecto es el resultado del esfuerzo de cada enseñanza entregada por los maestros que he tenido, en especial a mis padres su tenacidad y lucha insaciable han hecho de ellos el gran ejemplo a seguir y destacar, no solo para mí, sino para mi hermano.

A mi familia por siempre brindarme su apoyo, tanto sentimental, como experiencias adquiridas. Y por último a mi director de tesis quién nos ayudó en todo momento, MG. Hugo Ramiro Castillo Lascano

Verónica Cedeño Quinto

IMPRESIÓN DE INFORME ANTIPLAGIO

“INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 15 EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS”

TITULACION VERONICA CEDEÑO

INFORME DE ORIGINALIDAD

6%	6%	1%	3%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	dspace.esPOCH.edu.ec Fuente de Internet	1%
2	repositorio.unsm.edu.pe Fuente de Internet	1%
3	es.scribd.com Fuente de Internet	1%
4	www.iasplus.com Fuente de Internet	1%
5	Submitted to Universidad Peruana de Las Americas Trabajo del estudiante	1%
6	xdoc.es Fuente de Internet	1%
7	theibfr.com Fuente de Internet	1%
8	issuu.com Fuente de Internet	1%

Excluir citas

Apagado

Excluir bibliografía

Activo



Ing. Com. Hugo Ramiro Castillo Lascano, MCA.

CERTIFICADO DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHO DE AUTOR

Guayaquil, 18 de marzo del 2021

Yo, Verónica Jessenia Cedeño Quinto 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 declara, 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 la Ley de Propiedad Intelectual, por su reglamento y normativa Institucional vigente.

Firma:

A handwritten signature in blue ink that reads "Verónica Cedeño Quinto". The signature is written in a cursive style with a horizontal line underneath the name.

Ing. Verónica Jessenia Cedeño Quinto

CERTIFICADO DE TUTOR DE LA TESIS

Guayaquil, 18 de marzo del 2021

Certifico que el trabajo titulado **INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 15 EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS** ha sido elaborado por VERONICA CEDEÑO QUINTO , bajo mi tutoría y el mismo reúne los requisitos para ser defendido ante el tribunal examinador que se designe al efecto.

Firma



MG. Hugo Ramiro Castillo Lascano

Resumen Ejecutivo

Las NIIF 15 (Normas internacionales de información financiera 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en el Ecuador, ingresaron en el Ecuador la Superintendencia de compañías genero el carácter de obligatoriedad, pero en mayo del año 2014 el consejo emite los ingresos por impuestos diferidos procedente a los contratos a los clientes.

La NIIF 15 consiste en identificar los principios presentar información sostenible sobre su naturaleza , su origen, destino de sus actividades ordinarias. Esta norma se basa cuenta con cinco pasos para establecer la originalidad del reconocimiento de los ingresos y el impacto que tiene sobre el análisis de los ingresos en los estados financieros.

La toma de decisiones en una empresa depende de la información presentada en sus estados financieros, por parte de los ingresos deben tener identificados su naturaleza y en las empresas constructoras en un sector sensible por el margen de volumen que se necesita para las construcciones.

En resultado la NIIF 15 significa recopilación de los principios de las transparencia , eliminación de las inconsistencia y debilidades de los ingresos; requiere también acentuar que puede verse afectada las transacciones con este cambio por ejemplo los costos de adquisición con la norma internacional NIIF 15 se activan cuando son elaborados por mas de un año, por lo que se debería aplicar para la correcta ejecución de esta norma se debe tener un incremento en el juicio crítico y mayores requerimientos de revelación en los estados financieros.

Palabras Clave: NIIF 15 procedentes de actividades ordinarias

ABSTRACT

IFRS 15 (International Financial Reporting Standards 15 income from ordinary activities from contracts with clients in Ecuador, the Superintendency of Companies entered Ecuador as mandatory, but in May 2014 the council issued income from taxes deferred from customer contracts.

IFRS 15 consists of identifying the principles to present sustainable information on its nature, its origin, and the destination of its ordinary activities. This standard is based on five steps to establish the originality of the income recognition and the impact it has on the income analysis in the financial statements.

Decision-making in a company depends on the information presented in its financial statements, on the part of the income they must have their nature identified and in construction companies in a sensitive sector due to the volume margin that is needed for construction.

As a result, IFRS 15 means compilation of the principles of transparency, elimination of inconsistencies and weaknesses of income; It also requires emphasizing that transactions with this change may be affected, for example, acquisition costs with the international standard IFRS 15 are activated when they are prepared for more than one year, so it should be applied for the correct execution of this standard. have an increase in critical judgment and greater disclosure requirements in the financial statements

Keywords: IFRS 15 from ordinary activities

Índice General

Capítulo I Marco General de la Investigación	1
1.1 Tema	1
1.2 Planteamiento del Problema	1
1.3 Formulación del Problema	3
1.4 Sistematización del Problema	3
1.5 Objetivos de la Investigación	3
1.5.1 Objetivo General	3
1.5.2 Objetivos Específicos	4
1.6 Justificación de la Investigación	4
1.7 Delimitación del Problema Científico	5
1.8 Línea de investigación	6
1.9 Limitaciones de la Investigación	6
1.10 Idea a Defender	7
1.11 Variables	7
1.11.1 Variable 1	7
1.11.2 Variable 2	7
Capítulo II Marco Teórico	9
2.1 Marco Teórico	9
2.1.1 Antecedentes	9
2.1.2 Fundamentación Filosófica	13
2.1.2.1 Contabilidad y Régimen Legal.	13
2.1.2.2 Las Necesidades Internacionales.	15
2.1.2.3 Creación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).	19
2.1.2.4 Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, Derogadas las NEC (2006).	21
2.1.2.5 Posibles Efectos del Pase de las Normas Nacionales a las Internacionales.	22
2.1.2.6 Aspectos Generales de la NIIF 15.	23
2.1.2.7 Ingresos de Actividades Ordinarias en las Normas de Contabilidad.	24
2.1.2.8 La industria de la construcción en el Ecuador.	25
2.1.2.9 NIIF 15. Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes.	26
2.2 Marco Conceptual	28
2.3 Marco Legal	30

2.3.1 Constitución de la República del Ecuador	30
2.3.2 El Código de Comercio	30
2.3.3 Ley de Régimen Tributario Interno, y su Reglamento	32
2.3.4 Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas	33
2.3.5 Personas Naturales Obligadas a Llevar Contabilidad	34
2.3.6 Principios Y Normas Contables Que Se Aplican En La Elaboración Y Presentación De Estados Financieros De Las Compañías Constructoras A Partir De La Aplicación De La NIIF 15	34
2.3.7 Diferencias entre la NIC 11 y la NIIF 15 aplicables al sector de la construcción.	36
2.3.8 Cambios tributarios en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15.	39
3.1 Enfoque de la Investigación	48
3.2 Tipo de Investigación	49
3.3. Método y Técnicas Utilizados	49
3.3.1 Método	49
3.3.2 Técnicas Utilizadas	50
3.4 Población y Muestra	51
3.6 Análisis, Interpretación Y Discusión De Resultados	52
3.6.1 Análisis E Interpretación De Los Resultados De La Aplicación De La Encuesta.	52
CAPÍTULO IV	65
INFORME TECNICO	65
4.1. Título	65
4.2. Objetivos	65
4.3. Justificación	65
4.4. Exposición de los hechos (Matriz de cotejo)	66
4.5. Análisis de lo actuado	68
4.6. Resultados Obtenidos	69
4.7. Modelo de implementación de la NIIF 15	71
4.7.1. Identificación de contratos	71
4.7.2. Identificación de obligaciones separadas del contrato	72
4.7.3. Determinación del precio de la transacción	73
4.7.4. Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones del contrato	74
4.7.5. Reconocimiento de ingresos	74
4.8. Conclusiones del Informe Técnico	76
4.8. Recomendaciones Informe Técnico	77
Referencias	86

Índice de Tablas

Tabla 1: Aplicación de los pasos contratos de construcción	27
Tabla 2: Diferencias entre la NIC 11 y la NIIF 15 aplicable al Sector Construcción.	37-39
Tabla 3: Pasos de Elaborar una registro contrato Largo Plazo	43
Tabla 4: Tipos de criterios de contratos	46
Tabla 5: Aplicación de contratos de Construcción	53
Tabla 6: Tipos de Contratos de Construcción	54
Tabla 7: Normas Contables	56
Tabla 8: Aplicación de la NIIF 15	57
Tabla 9 Capacitación en NIIF	58
Tabla 10: Información Generada	59
Tabla 11: Punto de reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción	61
Tabla 12: etapas para el reconocimiento de los ingresos	62
Tabla 13: Herramienta metodológica	63
Tabla 14: Matriz de cotejo de información	67
Tabla 15: Diagrama para identificar obligaciones diferenciadas	73
Tabla 16: Reconocer el Ingresos en base a la NIIF 15	75

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Aplicación de contratos de Construcción	53
Gráfico 2: Tipos de Contratos de Construcción	55
Gráfico 3: Normas Contables	56
Gráfico 4: Aplicación de la NIIF 15	57
Gráfico 5: Capacitación en NIIF	58
Gráfico 6: Información Generada	60
Gráfico 7: punto de reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción	61
Gráfico 8: etapas para el reconocimiento de los ingresos	62
Gráfico 9: Herramienta metodológica	63

Capítulo I Marco General de la Investigación

1.1 Tema

Incidencia contable y tributaria de la aplicación de la NIIF 15 en las empresas constructoras

1.2 Planteamiento del Problema

Uno de los casos más complejos de tratar en la contabilidad son los contratos de servicios a largo plazo, pues pueden afectar diversas partidas y reflejarse en varios ejercicios económicos, por lo que los resultados de cada ejercicio y las declaraciones tributarias deben tener un tratamiento particular de acuerdo con las características del contrato que se trate. Así lo afirma el IASB en la NIC 11 (2004):

“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” (pág. 1)

Ahora bien, la evolución de la sociedad trastoca las organizaciones y por lo tanto las necesidades de sus propietarios, empleados y demás actores de interés a su alrededor. En ese sentido, la información financiera requerida y su interpretación es vital para la toma de

decisiones acertadas, por eso, el IASB propuso la NIIF 15 para su aplicación a partir del año 2018.

Esta norma trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, por lo que afecta la presentación de estados financieros y contiene cambios respecto a diversas NIC y NIIF de vigencia anterior, como por ejemplo la NIC 11, que se ve afectada en el SIC - 32, específicamente en cuanto a la forma como son tratados los ingresos y los flujos de efectivo en las empresas constructoras.

Igualmente, al incidir en la presentación de los ingresos, la NIIF 15 afecta directamente los flujos de efectivo de las empresas y por lo tanto las decisiones en torno al reparto de dividendo dentro de éstas, haciendo indispensable su análisis para precisar el funcionamiento operativo y administrativo de cualquier organización.

Así mismo, al afectar los ingresos y costos derivados de los contratos se incide sobre los resultados financieros y por consiguiente en las declaraciones tributarias, por lo que, la aplicación de una norma contable diferente, puede generar cambios sustanciales en cuanto a las ganancias y dividendos de los accionistas, al igual que en los tributos que deben ser pagados al Estado.

El sector de la construcción en la ciudad de Guayaquil es de vital importancia, por ser una ciudad en movimiento y regeneración constante de sus edificaciones, por ello son muchas las empresas que participan, tanto nacionales como extranjeras. Entonces, la presentación de su

información financiera y contable, es importante en cuanto a la generación de ingresos del Estado por la vía tributaria.

1.3 Formulación del Problema

- ¿De qué manera afectará la NIIF 15 en las empresas constructoras de la ciudad de Guayaquil?

1.4 Sistematización del Problema

- ¿Cuáles son los principios contables que se aplican en la elaboración de los estados financieros de las compañías constructoras de la ciudad de Guayaquil?
- ¿Cómo se deben presentar los resultados económicos de las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15?
- ¿Cuáles son los cambios tributarios en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15?
- ¿Cuál es el resultado de la Investigación?

1.5 Objetivos de la Investigación

1.5.1 Objetivo General

- Determinar la incidencia contable y tributaria al aplicar la NIIF 15 en las empresas constructoras de la ciudad de Guayaquil

1.5.2 Objetivos Específicos

- Identificar los principios contables que se aplican en la elaboración de los estados financieros de las compañías constructoras de la ciudad de Guayaquil.
- Establecer la presentación de los resultados económicos de las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15
- Evaluar los cambios tributarios en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15
- Elaborar un Informe Técnico que de cómo resultado de la presente Investigación.

1.6 Justificación de la Investigación

Cualquier investigación tiene relevancia cuando cumple con criterios teóricos, metodológicos y prácticos que permitan generar conocimientos pertinentes de manera sistemática y con rigurosidad científica. A tal efecto Bernal (2010) afirma que “en investigación, hay una justificación teórica cuando el propósito del estudio es generar reflexión y debate académico sobre el conocimiento existente, confrontar una teoría, contrastar resultados o hacer epistemología del conocimiento existente”.

En ese sentido, este trabajo se propone discutir y reflexionar sobre los efectos de la aplicación de una norma contable, de tal manera que permita evaluar su eventual aplicación y la incidencia que esta tendría sobre los elementos fundamentales en la administración financiera de una organización y específicamente de una empresa constructora.

Así mismo, en aras de alcanzar una justificación práctica, el análisis se centrará en las empresas constructoras de capital nacional de la ciudad de Guayaquil, evaluando con precisión la evolución de sus estados financieros, reparto de dividendos y conducta tributaria durante los ejercicios en los que han aplicado la NIIF 15. De allí que cobre importancia como documento base para la interpretación de sus estados financieros y la toma de decisiones por parte de la gerencia y propietarios de dichas empresas, dando a estos una perspectiva foránea que puede ser útil para mejorar los procesos operativos y administrativos a nivel interno.

La importancia práctica de esta investigación también abarca al sector público, pues al evaluar los efectos tributarios de la aplicación de la NIIF 15, el Estado puede tener especial interés para reconocer cambios en la participación que tienen las empresas constructoras en la recaudación de los tributos. Además, saber los pormenores de la aplicación de la norma contable le permitirá al Estado como ente fiscalizador, manejar la información clave para reconocer la conducta tributaria de estas organizaciones.

Igualmente, la importancia de esta investigación reside en que servirá de base para la investigación en otras áreas asociadas, sean en el área contable, administrativa, financiera o de auditoría. Pues sus conclusiones pueden ser consideradas como realidad científica en virtud del método empleado y la rigurosidad con la que ha sido tratado el tema.

1.7 Delimitación del Problema Científico

La delimitación científica de la investigación se centra en primer lugar dentro del campo de la contabilidad, el área de contabilidad y tributos y, más específicamente en el aspecto de presentación de estados financieros. Ahora bien, todo esto se enmarcará en su aplicación en las

empresas constructoras con sede en la ciudad de Guayaquil, que hayan realizado operaciones y declarado tributos ante el Servicio de Rentas Internas durante los años 2017 a 2019.

1.8 Línea de investigación

Línea Institucional

Desarrollo estratégico empresarial y emprendimiento sustentable

Líneas de facultad de administración

Contabilidad, finanzas, Auditoría y tributación

Sublíneas

Contabilidad y Control Interno

1.9 Limitaciones de la Investigación

Las limitantes de esta investigación están enmarcadas fundamentalmente en la disponibilidad de información. Por una parte la existencia de un registro exhaustivo que indique las empresas constructoras con sede en la Ciudad de Guayaquil, en el que se mencione su tamaño características básicas de ubicación, es poco accesible y, por la otra, una vez obtenido dicho registro, las empresas se muestran recelosas de mostrar sus estados financieros como partícipes de una investigación.

Acceder a los estados financieros como documento público y analizar a partir de allí la aplicación que ha habido de las NIC y las NIIF ha sido el principal obstáculo que se presentó para la realización del trabajo. Así mismo, el acceso a la información tributaria que se obtiene desde fuentes secundarias a la empresa, como el Servicio de Rentas Internas (SRI).

1.10 Idea a Defender

La aplicación de la NIIF 15 afectará la presentación de los estados financieros de las empresas constructoras, incidiendo en sus resultados económicos y la generación de obligaciones tributarias.

1.11 Variables

1.11.1 Variable 1

- Implementación de la NIIF 15 en las empresas constructoras

1.11.2 Variable 2

- Informe Técnico que permita determinar la incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en las empresas constructoras.

Para analizar las variables es importante realizar una definición conceptual que facilite su interpretación y alcance durante la investigación. Una variable es una característica o cualidad de la realidad que es susceptible de asumir valores. Las variables representadas por cosas, objetos o fenómenos son susceptibles de cambios. De allí, que Sabino (2012) las defina como “elementos factores o términos que pueden asumir diversos valores cada vez que son examinados, o que reflejan distintas manifestaciones según sea el contexto en el que se presentan”.

Arias (2012), expone que aun cuando la palabra “Operacionalización” no aparece en la lengua hispana, este tecnicismo se emplea en investigación científica para designar al proceso mediante el cual se transforma la variable de conceptos abstractos a términos concretos, observables y medibles, es decir, dimensiones e indicadores.

VARIABLES.

Título de la investigación: Incidencia contable y tributaria de la aplicación de la NIIF 15 en las empresas constructoras

Objetivo General: Determinar la incidencia contable y tributaria de la transición de la aplicación de la NIC 11 a la NIIF 15 en las empresas constructoras de la ciudad de Guayaquil.

- Revisar los principios contables que se aplican en la elaboración de los estados financieros de las compañías constructoras de la ciudad de Guayaquil.

- Analizar la presentación de los resultados económicos de las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15

- Determinar los cambios tributarios en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15

- Evaluar los indicadores de desempeño en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15

Capítulo II Marco Teórico

2.1 Marco Teórico

2.1.1 Antecedentes

Los antecedentes de la investigación son el fundamento de partida, mediante los cuales se puede verificar que este ha sido un problema científico, por lo que es importante evaluar los trabajos que se han hecho con base en alguna de las variables del estudio.

En ese sentido, el trabajo presentado por Zarate, Y. (2017), titulado *La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 y su incidencia en los estados financieros de la empresa inmobiliaria Construye SA en el año 2018* es uno de referentes de este estudio, por cuanto su objetivo fue el de determinar la incidencia de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 en los Estados Financieros de la empresa Inmobiliaria Construye S.A. en el año 2018 ubicado en Surco, de manera que coincide en revisar la aplicación de la norma contable en empresas constructoras, partiendo de una perspectiva aplicada en la empresa donde se realizó la investigación, pero permitiendo metodológicamente generalizar en cuanto a las conclusiones.

Entre las conclusiones más relevantes, que sirven para establecer referencia en esta investigación se encuentra que:

"1. La aplicación de la NIIF 15 tiene incidencia en los Estados Financieros debido a que plantea cambios en los criterios contables de reconocimiento de ingresos con respecto a la NIC 18, estas modificaciones compromete además el criterio del personal contable y cambios en las áreas de sistemas, procesos y legal, porque se requerirá de nuevas formas de redacción de contratos para la fácil identificación de las obligaciones de desempeño, de cambios en los sistemas contables para lograr que las cuentas reflejen lo que se está dando en la realidad y de nuevos procesos para lograr la implementación adecuada de la nueva norma.

2. Los profesionales del área contable de la inmobiliaria no conocen el contenido de la NIIF 15, por lo tanto a la fecha existe una gran dificultad para la aplicación de la norma, esto es generado por la falta de capacitaciones y actualizaciones en la profesión a nivel personal, así como la falta de procedimientos y políticas de parte de la empresa, que permitan al personal tener una guía cada vez que se deba implementar una nueva norma.

3. La información a revelar y a presentar, es más detallada y específica que la NIC 18, por lo que permitirá mayor claridad y detalle de las operaciones que realiza la inmobiliaria, siendo esto muy útil para los gerentes y para los inversionistas." (pág. 105)

De esta manera, se evidencia que éste estudio realizó un análisis comparativo de la transición de otras Normas Internacionales de Contabilidad NIC hacia la NIIF 15.

Otro trabajo relevante para esta investigación es el de Burgos, M. & Anchundia, F. (2017), presentado ante la Universidad de Guayaquil, con el nombre de *Transición de NIC 11 y NIC 18 a NIIF 15 en la Constructora Licosa*, en el que se aborda igualmente de manera comparativa, aplicada de campo y cuantitativa, los efectos de la transición entre las normas contables en las compañías constructoras. Concluyendo que

"La NIIF 15 implica un cambio muy significativo en los criterios contables de reconocimiento de ingresos como lo expresa la NIC 11 y NIC 18, modificaciones que en muchos casos compromete la aplicación de juicio profesional y la modificación de los sistemas y procesos. Es conveniente que las compañías realicen un análisis detallado de sus implicaciones lo antes posible, con el objeto de asegurarse que la norma podrá ser aplicada sin problemas en el momento de su entrada en vigor.

Las diversas compañías enfrentan serios problemas en su aspecto financiero y contable en la rama de contratos de construcción a largo plazo, puesto que la decisión, sobre cómo asignar los ingresos y costos del contrato de acuerdo a los periodos contables en los que se realiza la obra, pueden afectar algunos resultados al considerar los planteamientos técnicos involucrados en el proceso de contabilización de contratos de construcción. El beneficio que trae la NIIF 15 es poder reconocer el ingreso en el momento adecuado a través del tiempo." (pág. 110)

Entonces dicha investigación evidencia que la aplicación de la NIIF 15 tiene un impacto real sobre la presentación de los estados financieros y la toma de decisiones gerenciales a partir de la información de la empresa, que a partir de esta norma tendrá elementos importantes que pueden modificar las ratios dependientes de los ingresos.

Finalmente, entre los antecedentes encontrados resalta el *Diseño de una metodología para la implementación de NIIF 15 en una empresa inmobiliaria en el Ecuador y sus efectos tributarios*, presentado ante la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil por Campoverde, J. & Castro, C. (2016), ya que se propuso diseñar una metodología de aplicación de la NIIF 15 y la identificación de los posibles efectos tributarios en las empresas pertenecientes al sector inmobiliario del Ecuador, con el propósito de asegurar la preparación de los estados financieros más razonables, con la aplicación del método a nivel descriptivo y bibliográfico, con aplicación en una empresa ecuatoriana.

De esta manera, se concluyó que:

"La aplicación de la nueva norma podría tener consecuencias significativas para diferentes compañías de diversos tipos de industrias, no sólo al cambiar los importes y momentos de reconocimiento de los ingresos, pero probablemente requerirá cambios en los sistemas y procesos básicos utilizados para el reconocimiento de los ingresos y ciertos gastos.

Las compañías pueden necesitar implementar nuevas políticas y procedimientos de control interno o modificar los controles existentes y focalizarlos en áreas de riesgo resultante de los nuevos procesos, juicios y estimaciones claves al momento de reconocer los ingresos.

A pesar de que la fecha efectiva para la aplicación parece algo lejana, ahora es el momento para que las compañías evalúen cómo los nuevos requisitos afectarán a su organización. Como mínimo, todas las entidades tendrán que volver a evaluar sus políticas contables y revelaciones para concluir si estas cumplen con los nuevos requisitos de revelaciones cualitativas y cuantitativas." (pág. 149)

Adelanta este trabajo sobre los procedimientos y políticas que deberán adoptar las compañías para llevar a cabo la implementación de la NIIF 15, la cual, a pesar de estar alejada en el tiempo al momento de dicha investigación, amerita una preparación real por parte de los profesionales encargados del área contable en este tipo de empresas.

Entonces, conforme a los referentes investigativos, este trabajo tiene sentido científico al realizarse con la rigurosidad adecuada para estudiar las consecuencias de la aplicación de la NIIF 15 en el sector de la construcción.

2.1.2 Fundamentación Filosófica

2.1.2.1 Contabilidad y Régimen Legal.

La contabilidad, según nos dice Fierro Martínez (2015) es un “proceso que elabora información de las empresas de comercio, producción y servicio”. Comprende, continúa el autor, tres principios contables básicos: Todas las transacciones de un ente económico, independiente sean efectivo o a crédito: (1) Se causan en el estado de resultados; (2) Se acumulan en el estado de situación financiera (los estados financieros se elaboran utilizando la base contable de acumulación o devengo); (3) Todas las transacciones en efectivo, cuando se recibe o se paga o cancela con el efectivo una cuenta u obligación, se acumulan en el estado de flujo efectivo.

Es, pues, un proceso apegado a reglas cuyo producto es información. ¿Para quién es necesaria esta información? Para accionistas, administradores, inversionistas, proveedores, para los organismos reguladores y tributarios del Estado. Esa información debe dar a conocer la situación económica y financiera de la entidad, los resultados de su ejercicio en un período determinado, los cambios de su patrimonio.

Por todo ello la información y su método de construcción debe ser precisa. De no serlo, la información no será interpretada por igual por sus usuarios, o no podrá ser comparada con parámetros conocidos. Un administrador tomará decisiones sin base cierta, un inversor no estará seguro de la rentabilidad que espera de su inversión, el Estado no podrá cumplir con rigurosidad las tareas de fiscalización o de imposición tributaria.

Entonces la información debe ser precisa y comparable, por lo que el Estado interviene estableciendo de obligatoriedad de la contabilidad y, a través de sus organismos reguladores, establece las normas para la generación y presentación de la información.

En estos tiempos, tras casi tres décadas de globalización, los actores interesados no se encuentran necesariamente en el mismo país. La necesidad de acuerdos que traspasen las fronteras se volvió imperiosa desde hace muchos años. Por lo que un Estado responsable debe adecuar sus normas contables a estándares internacionales para facilitar y promover la inserción del país en el mercado internacional.

Lo anterior, ya lo veremos, tiene un sentido ideal aún. En Ecuador las leyes, reglamentos y normas se han actualizado; de hecho desde 2007 hasta hoy se han estado haciendo actualizaciones legales, hasta de signo contrario, en forma casi permanente. Pero las actualizaciones a las leyes vinculadas a la Contabilidad no han sido realizadas a la misma velocidad. Por lo que entre los organismos de regulación y control, o entre los códigos y las leyes, se sienten ciertas disparidades.

Muñoz Meza (2019) centra su proyecto de investigación en la comparación entre el Código de Comercio y la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su reglamento, por una parte, con la realidad, por la otra; y entre el reglamento de la Ley y la realidad de las empresas modernas:

“Como se puede determinar el presente estudio es de suma importancia porque se va a demostrar que existe incoherencias entre lo dispuesto por el Código de Comercio ecuatoriano con la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), con su reglamento y con la realidad de la actividad comercial moderna, donde ya no se aplica la concepción de los libros contables que indica el Código de Comercio, porque las pequeñas, medianas y grandes empresas ahora llevan un registro automatizado, el cual debe sustentarse en las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) y en las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).” (Muñoz, 2019, pág. 2)

2.1.2.2 Las Necesidades Internacionales.

En los Estados Unidos, por razones obvias, fue donde más desarrollo de la contabilidad hubo en el siglo pasado. Allí se generaron los US GAAP (United States, Generally Accepted Accounting Principles), traducidos como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y conocidos como PCGA; también el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standard Board, FASB) emitió las Declaraciones de Normas de Contabilidad Financiera (SFAS por sus siglas en inglés).

En tanto que preceptos obligatorios los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados** (PCGA) adquirieron carácter legal al ser promulgadas por el Congreso de los Estados Unidos en los años 1933 y 1934; su aprobación se inscribía en la estrategia de generar confianza de ahorristas, de inversionistas y del público en general, una vez que había pasado el famoso Crac del año 29 y la subsecuente Gran Depresión. Los PCGA son reglas generales que sirven para formular criterios de medición del patrimonio y generar información sobre los elementos económicos de la empresa. Con toda su indudable ventaja, al ofrecer parámetros basados en métodos uniformes y universales de técnicas contables, son eso: principios y no normas. Son los 14 principios siguientes:

1) Principio de equidad: El proceso contable debe satisfacer las condiciones de ecuanimidad, equilibrio, certidumbre y credibilidad.

2) Principio de entidad: Los estados financieros se refieren a unos entes económicos, distintos al dueño de los mismos, esos entes son capital, recursos humanos y naturales.

3) Principio de bienes económicos: Los bienes son los que permiten generar ganancias o pérdidas; los estados financieros deben reflejar los bienes materiales o inmateriales que posean valor económico tasado en términos monetarios.

4) Principio de moneda de cuenta: Se utiliza una unidad monetaria para reducir los componentes heterogéneos del patrimonio de la empresa a un denominador común, para así poder agruparlos y compararlos.

5) Principio de empresa en marcha: Los estados financieros pertenecen a una empresa que continuará con sus actividades en el curso del tiempo, por ello las cifras de sus estados financieros son valores históricos obtenidos sistemáticamente; cuando las cifras representen valores estimados de liquidación deberá especificarse claramente.

6) Principio de valuación al costo: El valor de costo, adquisición o producción constituye el criterio primordial de la valuación de los estados de situación financiera. Al darle un precio a un activo la tasación se hará por la adquisición, compra, canje o producción (costos históricos), excepto que se justifique el uso de un criterio distinto (valor de realización) para concordar con otros principios.

7) Principio del ejercicio (período contable): La duración del ejercicio o el período contable debe ser siempre el mismo para poder medir los resultados de la gestión, establecer la situación financiera y cumplir con las disposiciones legales; los ejercicios o períodos contables serán de igual duración para que los resultados de los diferentes ejercicios sean comparables

entre sí; las operaciones y eventos susceptibles de ser cuantificados se relacionan con el período en el cual ocurren.

8) Principio de devengado: Los ingresos y gastos deben registrarse en el período contable al que se refiere, aunque el documento soporte tenga fecha posterior o el desembolso del dinero sea ejecutado en el ejercicio siguiente.

9) Principio de objetividad o fiabilidad: Los registros y datos contables se basan en datos objetivos para ser fiables; los registros contables se basan en información derivada de actividades documentadas y debidamente soportadas.

10) Principio de realización: Los resultados económicos sólo deben contabilizarse cuando estos se hayan realizado, la operación que origina esos resultados debe estar perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o de prácticas comerciales aplicables.

11) Principio de prudencia: Cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento de activo, normalmente se debe optar por el más bajo, también se expresa este principio estableciendo que una operación se debe contabilizar de modo que la cuota del propietario sea menor.

12) Principio de uniformidad: Las normas y las formas utilizadas para preparar los estados financieros de una empresa deben ser siempre aplicadas uniformemente de un ejercicio a otro, para que puedan ser comparados los resultados. Cualquier cambio importante en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares debe señalarse por medio de una nota aclaratoria en los estados financieros.

13) Principio de materialidad (significación): Al considerar la correcta aplicación de los principios generales y de las normas particulares debe actuarse con sentido práctico; este

principio está guiado por dos aspectos fundamentales de la contabilidad: cuantificación o medición del patrimonio y exposición de partidas de los estados financieros.

14) Principio de exposición: La información debe ser representada de forma clara, comprensible, explícita y exacta para que pueda ser interpretada satisfactoria y correctamente. Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos de la entidad.

Estos principios y normativas contables norteamericanos tuvieron mucha aceptación y prestigio durante la segunda mitad del siglo XX, al punto de que finalizando el siglo muchos países elaboraron sus propias normas nacionales en base a las que se consideraban “comprobadas” normas de los Estados Unidos. Sin embargo, en 2001 y 2002, se producen los escándalos de las empresas ENRON y WordCom, en los cuales estaba involucrado la prestigiosa firma de contadores Andersen, la de mayor penetración en los Estados Unidos; la Andersen en complicidad con los directivos de ambas empresas logró ocultar por años pérdidas mil millonarias; por el contrario, la ENRON y la WordCom aparecían en la contabilidad con muy buenas ganancias certificadas, con lo cual sus acciones seguían subiendo en la bolsa. Estos fraudes no sólo terminó con el fin de la Andersen (y a la disolución de sus filiales en el mundo), sino que también afectaron la aceptación de los estándares norteamericanos de contabilidad: los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (US GAAP) y las Normas de Contabilidad Financiera (SFAS) (Ron, 2015).

Pero además de esos dramáticos y muy sonados fraudes, la Globalización llevaba tiempo exigiendo normas internacionales de contabilidad. Hay diversos defectos que se evidenciaban

en la contabilidad ejercida dentro del ámbito nacional ante un mundo de negocios internacionales:

- Dificultades de las empresas de un país para ofertar sus productos y servicios en otros países.
- Limitaciones y dificultad de acceso al mercado internacional de capitales.
- Falta de comparabilidad de los estados financieros.
- Baja calidad de la información reportada.

Ya en 1973 se había fundado en Londres el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (o IASC por sus siglas en inglés), la iniciativa había partido de sociedades de Contadores de una decena de países; el Comité se dedicó al desarrollo de las Normas requeridas y fue creciendo en el número de países y de organizaciones que se integraban a él. En 2001, contando con cerca de 140 instituciones y sociedades miembros de 104 países, el Comité fue reemplazado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board o IASB por sus siglas en inglés).

Este último organismo, la Junta, fue el que adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y es el responsable de su desarrollo y propagación a nivel mundial.

2.1.2.3 Creación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).

En julio de 1999 la Federación Nacional de Contadores del Ecuador decidió adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para emitir a partir de ellas las **Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)**. Para la creación de esas NEC la Federación contó con la participación del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE) y su Comité de Pronunciamientos conformado por representantes de Firms Auditoras Internacionales y

Organismos de Control (las Superintendencias del Estado). Así se emitieron las NEC N° 1 a la NEC N° 15, que, como ya se dijo, eran adaptaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Las NEC emitidas estaban conformadas por las normas básicas y de prioritaria aplicación para la preparación y presentación de estados financieros de las entidades del sector privado y mixto sujetas al control y supervisión de los diversos organismos de control societario, bancario y tributario.

La respuesta del Estado para adherirse a la iniciativa fue casi inmediata: la Superintendencia de Compañías emitió una Resolución, publicada en septiembre de 1999, donde expresaba que eran fundamental para el desarrollo empresarial modernizar los principios de contabilidad en nuestro país, para que se armonizaran con normas y procedimientos contables universales; y así dispuso que las NEC, del 1 al 15, sean de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades sujetas al control de la Superintendencia de Compañías. La Superintendencia de Bancos y Seguros y el Servicio de Rentas Internas también emitirían Resoluciones adoptando las NEC,

Luego de la hiperinflación que afectó Ecuador, y la subsiguiente devaluación del signo monetario, se desarrollaron y emitieron la NEC 16 (sobre la Corrección Monetaria Integral de Estados Financieros) y la NEC 17 (Conversión de Estados Financieros para el Esquema de Dolarización, que serían vigentes para estados financieros de períodos que empezaran el 1 de enero de 2000); la NEC 17 fue oficializada mediante una Resolución Interinstitucional en marzo de 2000, puesto que era imprescindible para la Dolarización decretada por el gobierno en enero de ese año

Durante 2001 se publicaron un tercer grupo de normas, las NEC 18 a 27 (publicadas en septiembre). La NEC 25, Activos Intangibles, derogó a la NEC 14 Costo de Investigación y Desarrollo; la NEC 26 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes derogó la mayor parte de la NEC 4 Contingencias y Hechos ocurridos después de la fecha de balance.

En el proceso de dolarización de 2001, la NEC 17 fue utilizada para convertir los Estados Financieros de Suces a USD de las empresas controladas de la Superintendencia de Compañías y de las entidades bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros. “Tenemos, pues, 27 NEC. Están fuera de uso la 16 y la 17 (relacionadas con inflación y dolarización), la 14 fue derogada y de la 4 sólo está vigente un tercio” (Gómez Sabaíni & Jiménez, 2011)

Desde 2001 el Comité Técnico del IICE, que estuvo dirigido por firmas auditoras internacionales hasta el 31 de diciembre de 2007, alegó falta de tiempo para actualizar y emitir nuevas NEC, a pesar de que a nivel internacional se habían producido nuevas NIC.

2.1.2.4 Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, Derogadas las NEC (2006).

Ya pasados esos años sin la emisión de nuevas NEC, la Federación Nacional de Contadores (FNCE) y el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE) considerando vital la actualización de las normas solicitó, en febrero de 2006, a los organismos de control que las NEC fueran sustituidas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB).

La Superintendencia de Compañías, ese mismo año, decretó que las NIIF serían de aplicación obligatoria para las entidades sujetas a su control a partir del año 2009, quedando derogadas las NEC.

Tal como dijimos en los años siguientes se siguió haciendo cambios en las leyes que hacían cambiar a las compañías de Superintendencia y someterse a una nueva ley. Esto lo veremos más adelante, pero en el proceso todas las compañías deben aplicar las NIIF. Como quiera que las NEC nacionales y las NIIF internacionales estaban relacionadas los contadores de Ecuador ya se encontraban familiarizados con algunos conceptos y no tuvieron que hacer ningún fuerte salto para adaptarse.

Antes de la vigencia del Código Orgánico Monetario y Financiero emitido en septiembre de 2014, todas las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, deben aplicar estas normas, a excepción de las compañías de seguros y reaseguros, como se explicará posteriormente.

2.1.2.5 Posibles Efectos del Pase de las Normas Nacionales a las Internacionales.

Se ha observado que la aplicación de la normativa internacional en una empresa del sector comercial ecuatoriano que utilizaba las normas nacionales puede producir efectos positivos y negativos.

Efectos Positivos. Uno de los más importantes objetivos de la normativa internacional es que la contabilidad generada sea útil a una gran cantidad de usuarios: inversionistas, empleados, bancos, proveedores, clientes, organismos públicos, etc.

El Ecuador, un país en vías de desarrollo, requiere la inversión extranjera que, como siempre, exige la minimización de la incertidumbre para decidirse a invertir. Un sistema de información confiable a nivel internacional, aunque no sea el único factor que preocupa al inversor extranjero, es parte de la presentación de un paquete más atractivo.

Las normas nacionales, las NEC, han producido algunas veces confusiones o malas interpretaciones en algunas empresas. La normativa fiscal ecuatoriana establece que en caso de

una NEC no responda a una situación concreta se debe acudir a la NIC. La mera existencia de esto como opción ya de por sí genera cierta desconfianza frente a la norma ecuatoriana.

Efectos Negativos. En muchas empresas, la falta de capacitación acerca de estos inconvenientes puede llevar a muy malas interpretaciones, sobre todo si se producen diferencias en los cálculos de los dos métodos. Se puede interpretar como si el método fuera engañoso.

La normativa tributaria vigente señala que los asuntos fiscales deben ser tratados con la NEC, la aplicación de la normativa internacional conllevará a que las compañías manejen reportes extracontables adicionales para la determinación de sus obligaciones tributarias.

La desinformación e ignorancia sobre la NIIF aumenta el riesgo de que la información financiera no muestre una situación real de una empresa ecuatoriana en específico.

2.1.2.6 Aspectos Generales de la NIIF 15.

El objetivo de la NIIF 15 es “establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente” (NIIF 15.1). La NIIF 15 es una norma basada en principios que regula tanto el reconocimiento como la medición de los ingresos procedentes de cualquier tipo de contrato con clientes. En la elección de este modelo contable basado en principios (frente a reglas) ha influido el hecho de que la Securities and Exchange Commission (SEC) en el 2003 recomendara que el modelo normativo estadounidense cambiara a uno basado en principios, de manera que las normas tomen como base un marco conceptual y contengan los objetivos que se pretende conseguir con ellas, buscando una aplicación

uniforme y consistente y evitando los llamados bright-line. Los modelos basados en principios no están exentos de críticas, pero no es el objeto de este trabajo abordar esas cuestiones.

Para alcanzar este objetivo, la NIIF 15 propone un único y novedoso modelo para el reconocimiento y medición de los ingresos procedentes de contratos con clientes y sustituye a la mayoría de directrices sobre reconocimiento de ingresos ordinarios contempladas actualmente en la normativa internacional y en la normativa estadounidense. El nuevo modelo de reconocimiento y medición de los ingresos es un itinerario lógico en cinco etapas aplicadas de forma secuencial: identificar el contrato, identificar las obligaciones del contrato, determinar el precio de la transacción, asignar el precio de la transacción entre las obligaciones identificadas y reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación. Las dos primeras están relacionadas con el reconocimiento del ingreso y la tercera y cuarta etapas se refieren a la valoración.

2.1.2.7 Ingresos de Actividades Ordinarias en las Normas de Contabilidad.

La NIC 18 – Ingresos de actividades ordinarias es la norma de contabilidad vigente en la actualidad aplicada para la contabilización de los ingresos. La norma considera como ingresos de actividades ordinarias a las entradas brutas de los beneficios económicos provenientes del curso de las actividades ordinarias de la empresa, en modo de que los ingresos resulten en un incremento del patrimonio, sin encontrarse relacionados con las aportaciones de los participantes de dicho patrimonio.

La norma delimita los requerimientos contables sobre el reconocimiento de ingresos por venta de bienes, prestación de servicios, intereses, regalías y dividendos. Sin embargo, durante el año 2014 la norma fue reemplazada por la NIIF 15 –Ingresos provenientes de contratos con usuarios, la cual entrará en vigencia en enero del 2018. Esta norma presenta de forma integrada todos los requerimientos aplicables y reemplazará a las normas vigentes de reconocimientos

de ingresos NIC 11 que trata sobre contratos de construcción, a la “NIC 18 de Ingresos de actividades ordinarias, a la CINIIF 13 de programas de fidelización de usuarios, y a la CINIIF 15 de acuerdos para la construcción de inmuebles” (Normas Internacionales de Información Financiera 15, 2014), a la CINIIF 18 Transferencias de activos procedentes de usuarios y a la SIC-31 Ingresos por permutas de servicios de publicidad.

NIIF 15 es el resultado de uno de los proyectos de convergencia entre el IASB y el FASB empresa encargada de fijar los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos (conjuntamente, “los consejos”). La emisión de esta nueva norma es el resultado de varios años de trabajo pues inició en el año 2002 para su publicación en un primer documento de consulta (DP – Discussion paper) en el año 2008 y posteriormente seguido por borradores (ED – Exposure draft) en los años 2010 y 2011 y finalmente para su emisión definitiva en mayo del 2014.

El principio básico de la NIIF 15 es que las empresas deberán reconocer los ingresos cuando la misma satisfaga una obligación mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido a un usuario. Cabe señalar que la norma especifica cómo reconocer los ingresos provenientes de contratos con usuarios a través de un modelo de 5 pasos, a excepción de aquellos contratos que se rigen bajo otras normas tales como ingresos por intereses o dividendos que son manejados dentro del alcance de la NIIF 9 - Instrumentos Financieros.

2.1.2.8 La industria de la construcción en el Ecuador.

En el Ecuador, el crecimiento y la creciente demanda de la industria de la construcción ha seguido un patrón similar al observado en la tendencia del mundo. En la actualidad, la construcción es uno de los sectores que conducen el camino hacia la modernización y la industrialización en el país. De acuerdo con un estudio realizado por el INEC y publicado en la revista “Infoeconomía” en diciembre del 2012, la industria de la construcción tiene

“gran importancia para el desarrollo de la economía en Ecuador, por su contribución tanto en la cantidad de empresas dedicadas a actividades directas y relacionadas, como por el efecto multiplicador generado por la mano de obra empleada llegando a considerarse esta industria como la mayor empleadora del mundo” (2012)

De acuerdo con la publicación del INEC en el Ecuador hasta diciembre 2010 existen 14.366 establecimientos económicos dedicados a actividades relacionadas a la industria de la construcción como: fabricación de productos metálicos, de hierro y acero (6.562), actividades especializadas de construcción (2.053), fabricación de cemento, cal y artículos de hormigón (2.001), extracción de madera y piezas de carpintería para construcciones (1.912), venta al por mayor de materiales para la construcción (910), construcción de proyectos, edificios, carreteras y obras de ingeniería civil (778) y fabricación de equipo eléctrico, bombas, grifos y válvulas (150). (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC, 2012).

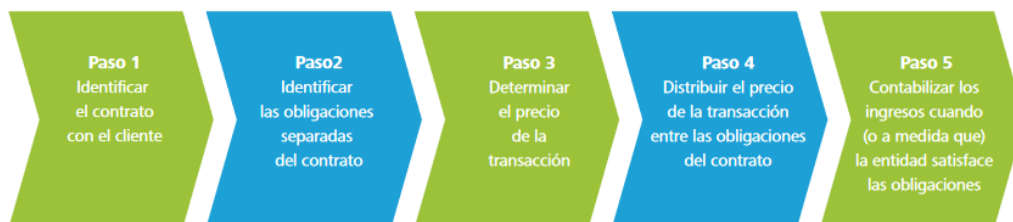
2.1.2.9 NIIF 15. Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes.

La NIIF 15 (2014), Ingresos Provenientes de Contratos con clientes, es una guía técnica para presentar en los estados financieros los ingresos por conceptos de contratos de servicios, en empresas cuya actividad principal sea diferente a la de la prestación de los servicios. Surge como una revisión de las normas anteriores NIC 11 y otras, por parte del IASB quien considera que las normas actualmente dicen muy poco acerca de las transacciones de ingresos complejas. Hay guías muy limitadas o nulas, por ejemplo, sobre acuerdos de múltiples elementos, compensaciones variables y licencias. El mercado ha desarrollado prácticas y el IASB no necesariamente se dispuso a cambiar esa práctica. Dicho esto, los preparadores ahora tendrán

que pensar en algo más que el "efecto comercial", "valor razonable" y "riesgos y beneficios" (pág. 1).

Se espera que la aplicación de esta norma afecte especialmente a sectores que recurren frecuentemente a la subcontratación, como las aseguradoras, las arrendadoras comerciales, las constructoras, entre otros, por lo que la figura 1 describe los pasos a seguir por los profesionales que pretendan aplicarla, mostrando que uno de los efectos más importantes es la distribución de los costos de un mismo contrato en diversos períodos contables o en varios meses dentro de un mismo período.

Tabla 1: Aplicación de los pasos contratos de construcción



Fuente: Deloitte (2014)

Elaborado: Deloitte (2014)

El objetivo de la NIIF 15 es inicialmente generar un patrón uniforme que brinde mayor transparencia en la presentación de los estados financieros y de allí el particular interés en las empresas constructoras que licitan con el Estado, y que, a su vez, de acuerdo con el tratamiento contable que apliquen en sus estados financieros terminan definiendo su conducta tributaria y moldeando sus decisiones gerenciales.

2.2 Marco Conceptual

Contabilidad financiera. Es la rama de la contabilidad dedicada específicamente a las transacciones financieras del negocio. Esto implica resumir, analizar e informar al respecto a tanto el público general como los accionistas de una empresa o las agencias gubernamentales dedicadas a la supervisión fiscal, y a partir de dicha información suelen tomarse decisiones estratégicas dentro de la organización.

Estados financieros. Son los documentos que recopilan información sobre el estado de la empresa, su objetivo es dar una visión general del negocio. Estos documentos son: el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de flujos de efectivo o la memoria.

Empresa constructora. Es aquella sociedad mercantil cuyo objeto es el de realizar proyectos inmobiliarios o de construcción de obras, desde pequeñas hasta grandes.

Pequeña y mediana empresa. Son empresas privadas de determinado tamaño, bien sea en cuanto al capital o en cuanto al número de trabajadores, se diferencian de las grandes empresas. Los criterios específicos que definen la línea divisoria son variables y en general los establece cada país en particular. Por su cantidad, las Pymes son responsables de la mayoría del empleo en cada país.

Normas Internacionales de Información Financiera. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son estándares técnicos contables adoptadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board o IASB por sus siglas en inglés).

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Son Normas creadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), quien en 2001 se convirtió en la Junta de

Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board o IASB por sus siglas en inglés).

Contabilidad por Partida doble. Es el sistema usado en la contabilidad desde hace siglos y que en que cada operación afecta a dos cuentas como mínimo. Siempre hay un débito y un crédito, porque se parte del principio de que “no hay deudor sin acreedor”.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). Son principios o criterios de la Contabilidad que buscan la normalización de las técnicas contables y el uso de datos fiables y confiables.

Reconocimiento de ingresos. - Propuesto es el de que una entidad debe reconocer los ingresos para poner de manifiesto la transferencia de los bienes o servicios (activos) debidos a los clientes por un importe que refleja la retribución que se espera recibir en contraprestación.

Ingresos ordinarios del contrato. - Se valoran según el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La valoración de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros.

Ingresos de actividades ordinarias. - comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido.

2.3 Marco Legal

Ya con las anteriores puntualizaciones podemos identificar las ramas estatales y las leyes o reglamentos que regulan la contabilidad en Ecuador.

2.3.1 Constitución de la República del Ecuador

La Constitución de la República del Ecuador (2008), en su artículo 300 establece que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.

Continuando en su artículo 301:

“solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

De esta manera, desde esta Constitución se establece el marco normativo para el pago de impuestos por parte de las empresas que operen en el Ecuador y de alguna manera fija la función del Estado de velar por el cumplimiento en el pago de los impuestos y contribuciones derivados de la realización de la actividad industrial o comercial.

2.3.2 El Código de Comercio

El Código de Comercio, aunque varias veces actualizado en algunos artículos, es un texto de más de 50 años (es del año 1961). Ya adelantamos sus limitaciones en la primera página.

Los artículos del Código de Comercio que se refieren a la contabilidad son los que van del 37 al 48, y son artículos que no han sido objeto de modificaciones. El artículo 37 es el que le impone a los Comerciantes la obligación de llevar libros de contabilidad: “Todo comerciante está obligado a llevar contabilidad en los términos que establece la Ley de Régimen Tributario Interno”. Y el resto de los artículos hasta el 48 cubre los aspectos formales de la contabilidad (libros, asientos, etc.); de 49 a 57 se refieren al carácter probatorio en casos de litigio judicial de los libros de contabilidad.

Muñoz Meza (2019) sostiene que:

Es generalizada la opinión de sectores comerciales y del Estado, que la disciplina del Código de Comercio resulta actualmente insuficiente e inadecuada, porque los preceptos son anacrónicos e inadecuados, que no considera el uso de las Tics, que permite un efectivo control contable, que se ha convertido en un instrumento administrativo para la toma de decisiones y nace una necesidad jurídica, de que se actualicen y tengan concordancia con otras leyes conexas. (pág. 3)

Y más adelante señala:

“El Código de Comercio no reconoce que la contabilidad puede llevarse por medios automatizados y que los mismos pueden servir de prueba en procesos judiciales, pero al momento que existe la auditoría informática aplicada a la contabilidad es una realidad y la normativa legal debe adaptarse a estos cambios. A pesar de que la Contraloría General del Estado expidió un Reglamento de seguridad de la información, buen uso de internet, correo electrónico, control de los recursos informáticos y de telecomunicaciones de la Contraloría General del Estado” (Contraloría General del Estado, 2014).

Aquí se reconoce que en el Ecuador sí se aplica el control contable gubernamental automatizado, pero que las leyes no han sido adecuadas para aplicarlas en el sector privado.

A pesar de que el Código de Comercio trata del carácter probatorio de los libros de contabilidad, no se ha podido imponer judicialmente ese concepto:

“Uno de los problemas que se detecta en el Ecuador es la poca importancia que se ha dado al valor probatorio de los libros contables en el campo judicial, esto origina que muchas veces exista arbitrariedad judicial y que la ley no permite que estos medios sirvan de prueba, esto ocurre por la incongruencia de las normas legales vigentes en el Ecuador relacionadas a la actividad comercial.” (Muñoz, 2019, pág. 6)

2.3.3 Ley de Régimen Tributario Interno, y su Reglamento

Esta Ley señala:

Art. 19.- Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

Las sociedades, pues, según la Ley de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional, 2014), están obligadas a llevar contabilidad, y las personas naturales según ciertas condiciones como el tipo de actividad, el monto de capital, los ingresos brutos o gastos anuales, según determine el Reglamento de la ley.

El siguiente artículo, el 20, establece los Principios Generales de la contabilidad: se llevará

“por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo”.

Nótese que se habla de los “principios contables de general aceptación”, y no de las Normas Internacionales. Y esta ley fue actualizada en 2014.

Ron Amores (2015) anota otras contradicciones de la Ley de Régimen Tributario Externo con respecto a objetivos explícitamente declarados en otras leyes:

“En el artículo 39 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Presidencia de la República del Ecuador, 2013), se establece en su tercer inciso que las sociedades sujetas al control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, se regirán por las normas contables que determine su organismo de control; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.” (Ron, 2015)

La legislación ecuatoriana establece una tipología de las sociedades definidas por la actividad económica ejercida. Serían las Compañías, los Bancos y los Seguros.

2.3.4 Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

De acuerdo al Art.1 de Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997)

“es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad

de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo”

Mediante esta norma se delega en el Servicio de Rentas Internas la competencia en materia tributaria, por lo que sus resoluciones serán de carácter vinculante para los sujetos de aplicación.

2.3.5 Personas Naturales Obligadas a Llevar Contabilidad

El Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno (2015) establece, art. 39, que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad lo harán con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en los aspectos no contemplados por las primeras.

2.3.6 Principios Y Normas Contables Que Se Aplican En La Elaboración Y Presentación De Estados Financieros De Las Compañías Constructoras A Partir De La Aplicación De La NIFF 15

En Relación al Objetivo 1 sobre los principios y normas contables que se aplican en la elaboración y presentación de estados financieros de las compañías constructoras a partir de la aplicación de la NIFF 15 se diserta lo siguiente:

La Norma Internacional de Información Financiera nro. 15 (NIIF 15) se publicó en junio del 2002, para luego de su consideración y actualización emitir su versión definitiva en mayo del 2014. Esta norma se aplica de forma obligatoria para los períodos anuales que comenzaron

a partir del 1° de enero del 2018; no obstante, se permite su aplicación anticipada de forma voluntaria.

En el sector de la construcción, la NIIF 15 sustituye a la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 11 (NIC 11) que detallaba de manera específica para las empresas constructoras una guía u orientación para el reconocimiento de los ingresos derivados de los contratos. La metodología para el reconocimiento de los ingresos que contempla la NIIF 15 introduce tres cambios significativos en este sector con respecto a la anterior NIC 11.

La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, es el resultado de los proyectos de afinidad en las normas contables entre el International Accounting Standards Board (IASB) y el Financial Accounting Standards Board (FASB) Ambos organismos propusieron un plan de actividades con el propósito de eliminar las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (PCGA de los EE.UU.). La aplicación de las nuevas reglas puede resultar en cambios importantes al perfil de los ingresos ordinarios y, en algunos casos, del reconocimiento de los costos. Al tratarse de consideraciones muy específicas, por lo cual se ve afectado en lo siguiente:

1. Cambio hacia un modelo de transferencia del control sobre los activos, transferencia que será la que determine el enfoque de reconocimiento de los ingresos ya sea, en un momento determinado, o a lo largo del tiempo.
2. La forma de reconocimiento de los ingresos en las empresas constructoras puede verse afectado por las directrices que incluye la nueva norma sobre el tratamiento contable que debe darse a las modificaciones realizadas sobre el contrato original, partiendo del hecho de que se trata de modificaciones aprobadas entre las partes.

3. La determinación y medición de las contraprestaciones variables, habituales en los contratos de construcción, y la consideración sobre su inclusión o no en el precio del contrato es otro aspecto relevante que introduce la norma que pudiera tener un impacto significativo en las empresas constructoras.

Con la derogación de la NIC 11 y su la nueva norma estándar NIIF 15, se presentan las siguientes ventajas en el reconocimiento de los ingresos como:

1. Elimina las incoherencias y debilidades de las normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias.
2. Aclara la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias entre entidades.
3. Proporciona información más útil de los estados financieros.
4. Reduce la preparación de los estados financieros, en el número de requerimientos a los que una entidad debe hacer referencia.

2.3.7 Diferencias entre la NIC 11 y la NIIF 15 aplicables al sector de la construcción.

El logro del objetivo 2 lleva al establecimiento de las diferencias entre la NIC 11 y la NIIF 15 aplicables al sector de la construcción. Para realizar el análisis comparativo entre la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 11 (NIC 11) y la Norma Internacional de Información Financiera Nro. 15 (NIIF 15) se procedió a la revisión documental de la norma comparando lo establecido en cada una.

Este análisis permitió establecer en detalle las siguientes diferencias que se presentan en el cuadro Nro. 02: Diferencias entre la NIC 11 y la NIIF 15 aplicable al sector construcción.

Tabla 2: Diferencias entre la NIC 11 y la NIIF 15 aplicable al Sector Construcción. Fuente: NIC 11 y la NIIF 15.

CRITERIO	NIC 11	NIIF 15
Alcance	Define y regula separadamente las modificaciones y reclamaciones.	El termino modificación comprende cualquier cambio en el alcance o en el precio de un contrato o de ambos.
Forma reconocimiento	No se pronuncia al respecto Se puede interpretar que de la misma que el contrato original.	Un contrato separado. Rescisión del contrato existente y creación de un contrato nuevo. Una parte del contrato ya existente. La combinación de ambos.
Objetivo	Sigue los objetivos de la NIC 1 sobre presentación de estados financieros.	Objetivo específico. Información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo.

Tipo de Información	Información Cuantitativa	Información Cuantitativa e Información cualitativa.
Nivel de detalle	Menos detalle.	Alto nivel de detalle siempre que no sea manipule información relevante.
Información Cuantitativa	Agregados del periodo y de cada contrato. Ingresos, gastos, anticipos, retenciones, activos y pasivos.	Agregado y desagregados incluyendo las derivadas de aplicar la NIIF 8 segmentos de operaciones. Ingresos y gastos: incluida la pérdida por deterioro reconocida sobre cuentas a cobrar u otros activos del contrato. Saldos del contrato: incluye una explicación cualitativa mediante notas.
Reconocimiento de resultados	Cuando el resultado se puede medir con fiabilidad	Transferencia de los bienes y servicios al cliente.
Cumplimiento de obligaciones	Por el grado de avance del contrato.	A lo largo del tiempo del contrato. En un momento en el tiempo.
Medición del Progreso o avance	Proporción de costos incurridos sobre el total.	Método de Productos: proporción de obligaciones satisfechas sobre los totales.

	Inspecciona de los trabajos ejecutados. Proporción del trabajo ejecutado.	Método de Recursos: Proporción de los recursos empleados sobre el total.
--	--	---

Fuente: NIIF 15

Elaborado por: Cedeño(2019)

2.3.8 Cambios tributarios en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15.

El objetivo 4 lleva al investigador a la determinación de los cambios tributarios en las empresas constructoras a partir de la aplicación de la NIIF 15.

La aplicación de normativas contables para el registro de las transacciones que realiza una empresa para un periodo determinado trae consigo la consideración de los cambios tributarios producto de su aplicación. En este sentido, la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 15 implica los siguientes aspectos a considerar en el contexto ecuatoriano: el 31 de diciembre de 2014 mediante R.O. 405-S, 29-XII-2014 se publica la Ley de incentivos a la producción y prevención de fraude fiscal donde se incluye por primera vez el concepto de impuesto diferido en la norma tributaria, estableciendo siete escenarios en los que se acepta el reconocimiento y reverso del impuesto diferido en la conciliación tributaria, además del impuesto diferido causado por la amortización de pérdidas tributarias y créditos tributarios no utilizados. Posteriormente mediante R.O. 647-S, 11-XII-2015 se agrega otro escenario permitido para el reconocimiento del impuesto diferido por la amortización de las inversiones tangibles e intangibles en los contratos de servicios integrados con financiamiento

contemplados en la Ley de Hidrocarburos, en la medida que la técnica contable para dicha amortización difiera de la amortización tributaria.

Por otra parte, en el 2016 el Servicio de Rentas Internas en el Instructivo para el Formulario 101 señala que es consciente de que la adopción de las NIIF ha cambiado significativamente los principios para el reconocimiento de las transacciones en la contabilidad en relación con los Principios Contables Generalmente Aceptado y por tal razón en el instructivo destaca de manera concisa los conceptos contables internacionalmente aceptados. Es así que respecto al reconocimiento de los ingresos por ventas locales de bienes (casillero 6001 a 6004) cita las condiciones para reconocer un ingreso por este concepto expuestos en el párrafo 14 de la NIC 18. De igual manera para los ingresos por prestaciones locales de servicio (casillero 6005 al 6008) cita el párrafo 20 de la misma NIC. El Servicio de Rentas Internas acoge los lineamientos para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Ingresos del contrato y momento de reconocimiento

El Marco Conceptual define el ingreso, como “el incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad”; (Marco conceptual, Párr. 4.29).

Los ingresos los clasifica en tres tipos: los ingresos de actividades ordinarias, los cuales surgen en el curso de las actividades de la entidad; las ganancias por la enajenación de activos no corrientes; y las ganancias no realizadas por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo.

Por otro lado, la NIC 11 considera como ingreso, el valor razonable de la contraprestación recibida o inicialmente aceptada en el contrato, y las variaciones por cambios en el trabajo

contratado, reclamaciones e incentivos en la medida que sea probable que los mismos den lugar a un ingreso, y siempre que sean susceptibles de una cuantificación fiable. (NIC 11, párr. 11 y 12); sin embargo la NIC 18 reconoce el ingreso cuando se ha transferido los riesgos y los beneficios.

Sin embargo, las US GAAP, reconoce los ingresos:

1) Por venta de bienes Se requiere que la entrega de los bienes se haya realizado (riesgos y beneficios) y exista una seguridad razonable de su recuperación. Para ello aplica, el método de contrato culminado, el método de recuperación de costos y el método de porcentaje de finalización 14

2) Por prestación de servicios Se establecen lineamientos para el reconocimiento de ingresos de ciertos tipos de servicios como software.

3) Venta con múltiples componentes Cada componente se reconoce por separado en la operación de venta.

4) Cobranza diferida de cuentas por cobrar Sólo en situaciones particulares se requiere el descuento a valor presente.

5) Contratos de construcción Los ingresos se reconocen en proporción del avance de obra; de lo contrario, se aplica el método de contrato terminado. Los contratos pueden segmentarse o combinarse con ciertos criterios. En relación a lo mencionado anteriormente; la NIIF 15 regula una parte de los conceptos considerados como ingresos bajo la teoría del marco conceptual; haciendo referencia únicamente a los ingresos ordinarios por contratos con clientes por la venta de bienes y prestación de servicios, como se ejemplifica en la Figura.

Reconocimiento de ingresos

En referencia al momento de reconocimiento de los ingresos, bajo la NIC 11, si el resultado del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad; los ingresos de actividades ordinarias y sus costos asociados deben ser reconocidos de acuerdo con el grado de avance del contrato, aplicando el método que mida con mayor fiabilidad la obra ejecutada.

En relación con la necesidad de una estimación fiable, la norma específica que, en general, se conseguirá si en el contrato se han negociado bajo tres aspectos (NIC 11. Párr. 29):

1. Los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
2. La contrapartida del intercambio; y
3. La forma y plazos de pago. Por otro lado, bajo la NIIF 15 (párr. 9 – 90), se propone una metodología de 5 pasos, como se muestra en la Figura 4, para el reconocimiento de los ingresos, los cuales se detallan a continuación.

Tabla 3 :Pasos de Elaborar una registro contrato Largo Plazo



Fuente: Deloitte (2014) 5 pasos de Elaboración de contratos
 Elaborado: Deloitte (2014)

Paso 1: Identificación de contratos con clientes

El modelo es aplicado de manera separa a los contratos; de acuerdo a ello, un contrato existe si las partes lo han aprobado, se han identificado los derechos de cada parte, en relación a la transferencia de los bienes y derechos, especifican las condiciones y la forma de pago, posee sustancia comercial y hay probabilidad de recaudar la contraprestación pactada.

Por otro lado, también considera la figura de combinación de dos o más contratos, realizados aproximadamente al mismo tiempo, con el mismo cliente o con partes vinculadas a él; si:

- a) los contratos se negocian con un objetivo comercial único;

b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos son una obligación de desempeño única.

Con esto la norma no hace diferencia en la venta de bienes, en donde se considera la transferencia de riesgos y beneficios; con la prestación de servicios, considerando la realización efectiva del mismo.

Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño por cada contrato

La obligación de desempeño hace referencia al compromiso, ya sea explícito o implícito de transferir bienes y/o servicios, con la condición que estos sean distintos. Para ello, no solo considera lo formalmente establecido por contrato, sino también a las prácticas habituales en el negocio, como son las obligaciones accesorias y programas para mejorar la relación con el cliente.

Paso 3: Determinar el precio de la transacción

El precio de la transacción es aquel monto que la empresa espera tener derecho a cambio de los bienes y servicios a los que se ha comprometido con el cliente. La práctica actual, define el ingreso variable, como aquel que depende de algún factor incierto o fluctuante (niveles de ventas, obtención de metas, factores estratégicos, etc). Sin embargo, la NIIF 15, define el ingreso variable como aquel que provenga de menores expectativas de cobranza, devoluciones, descuentos, penalidades, premios, situaciones contingentes, entre otros. Otro punto a considerar es el ajuste en la contraprestación, en el caso de ofrecer un financiamiento significativo al cliente o el valor de los servicios cambie radicalmente. Asimismo, se debe de

realizar un reconocimiento acelerado de los ingresos, considerando los datos históricos o de contratos similares.

Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño

Se asigna el precio de la transacción a cada obligación, en base a los precios de venta independientes de cada bien/servicio comprometido por contrato. Asimismo, si se puede determinar el precio de venta de forma independiente, se aplicara el precio observable para cada bien/servicio; de lo contrario se estimara el precio de venta individual bajo el enfoque de precio de mercado ajustado, costo estimado más un margen o un enfoque residual.

Paso 5: Reconocimiento del ingreso en función de la realización de obligaciones de desempeño

Los bienes y servicios brindados se consideran que son activos para el cliente; hay activos que se consumen inmediatamente, pero no le quita tal calificación porque le ha generado beneficios. La práctica actual reconoce el ingreso con la transferencia de riesgos y beneficios al cliente, sin embargo, la NIIF 15 considera el concepto de control, definido como la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente los beneficios del activo.

Asimismo se evalúa, si el control es transferido a lo largo del tiempo, bajo los criterios descritos en la Tabla 1 o en un momento único. Para su evaluación considera los siguientes criterios:

- a) El cliente posee la obligación a pagar y la empresa a cobrar
- b) El cliente posee la titularidad legal
- c) El cliente tiene la posesión física
- d) La empresa cuenta con evidencia de aceptación del activo

e) El cliente especifica el diseño o función del activo o servicio.

Los costes del contrato deben incluir tanto los directamente relacionados con el contrato específico, como los derivado de la gestión de la contratación, que puedan ser razonable y específicamente atribuidos, así como cualquier otro costo que pueda imputarse directamente al cliente de acuerdo a los términos del contrato. (NIIF 15, párr. 93- 94).

Tabla 4 :Tipos de criterios de contratos

Criterio	Descripción	Aspecto considerado
Criterio 1	Se crea o mejora el activo mientras lo controla el cliente	Valor para el cliente
Criterio 2	Activo no tenga uso alternativo	No se puede redirigir el uso a otro cliente, al contar con ciertas especificaciones.
Criterio 3	Recibe los beneficios por uso o consumo	Beneficio obtenido o generado para el cliente

Fuente: Descripción y aspectos a considerar en los contratos

Elaborado por: Cedeño, (2019)

Política contable

La NIC 8 (párr. 5) define a la política contable como los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la elaboración y presentación de estados financieros.

La empresa realizará un cambio en la política contable si lo requiere la aplicación de una NIIF o tienen la finalidad de suministrar información más fiable y relevante sobre el efecto de las transacciones, la situación y rendimiento financiero de la entidad (NIC 8, párr. 14).

El cambio de una política se contabilizará de manera retroactiva, de acuerdo a las disposiciones transitorias específicas, ya sea por la aplicación inicial de una NIIF, o por cambio voluntario. Esto implica aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

Capítulo 3

Metodología Análisis de los Resultados y Discusión

En este apartado se describen las orientaciones metodológicas que se ha seguido en la ejecución de la presente investigación. Está constituido por el conjunto de métodos, técnicas y herramientas que se emplearon en el proceso de recolección de los datos, su análisis, interpretación y la presentación de los resultados.

3.1 Enfoque de la Investigación

El primer aspecto a desarrollar en el marco metodológico es definir el enfoque de la investigación, se orienta bajo el ENFOQUE MIXTO. Existen investigaciones como la que se presenta, que por naturaleza del objeto de estudio pueden combinar más de un tipo de instrumentos de recolección de datos, así como varios tipos de métodos de investigación, esta modalidad es denominada CUALITATIVA. Hernández, R Fernández, C y Baptista M (2010) comentan “... Los métodos cualitativos, representan un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda información recabada (metainferencia) y lograr un mayor rendimiento del fenómeno bajo estudio ...” (p.546).

La investigación CUANTITATIVA es aquella en la que se recogen y analizan datos cuantitativos sobre variables y estudia las propiedades y fenómenos cuantitativos. Ente las técnicas de análisis se encuentran: análisis descriptivo, análisis exploratorio, inferencial univariable, inferencial multivariado, modelización y contrastación.

De acuerdo a los objetivos planteados es necesario aplicar técnicas de recolección de datos cualitativos y cuantitativos, para lograr abordar la realidad que se estudia.

3.2 Tipo de Investigación

El segundo aspecto a desarrollar lo constituye clasificar la investigación según el nivel de conocimiento que se espera obtener. La investigación DESCRIPTIVA que se presenta se y clasifica dentro de los Estudios De Campo ya que requiere obtener la información de las fuentes involucradas directamente con el proceso de investigación que se llevará a cabo. De acuerdo a los objetivos formulados está orientada bajo las características de un estudio del tipo Diseño exploratorio secuencial, este implica una fase inicial de recolección de datos cualitativos.

Así mismo, se complementa el proceso investigativo en el diseño de tipo Bibliográfica, ya que se apoya también en datos provenientes de fuentes secundarias, para que mediante el análisis de la información recaudada dar respuesta a los objetivos generales y específicos planteados.

3.3. Método y Técnicas Utilizados

3.3.1 Método

El método de investigación es un procedimiento presentado de manera lógica que el investigador seguirá en la adquisición del conocimiento. Para realizar la presente investigación se hará uso algunos métodos tomando en cuenta los objetivos de la misma, donde se realiza un

análisis de la NIC 11, contratos de construcción y la NIIF 15, Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, por el cual se utilizaran los siguientes métodos:

El Método inductivo, que permite examinar la NIC 11 y NIIF 15, para estudiar el tratamiento contable, los cambios expuestos y aspectos relevantes los mismos que faciliten emprender esta investigación y el **Método analítico**, ya que se extrae toda la información relacionada con ambas normas para exponer el problema a través de un estudio detallado de la investigación.

3.3.2 Técnicas Utilizadas

Una vez descrito el método se procede a describir las fuentes, técnicas e instrumentos que se utilizaron para la recolección de los datos en el desarrollo de esta investigación, se hace necesario especificar la metodología que se empleó para el análisis de los datos obtenidos.

Para realizar el procesamiento de la información recolectada de fuentes bibliográficas se aplicó la técnica denominada análisis de contenido, de acuerdo a Rojas (2015) “El análisis de contenido se define como un enfoque metodológico para el análisis sistemático de textos siguiendo ciertas reglas y pasos” (pág. 134). Al utilizar esta técnica de análisis de contenido se procedió a clasificar el material bibliográfico que se iba a analizar, dividiéndolo de acuerdo a los objetivos planteados.

Para el trabajo de Campo, el Instrumento utilizado fue **la encuesta** que tiene como objetivo recopilar la información mediante un formulario de preguntas con un contenido de preguntas cerradas enfocadas en el trabajo investigativo aplicado a las constructoras objeto de estudio de esta investigación. El anexo Nro. 1 Muestra el modelo de la encuesta aplicada.

Para verificar la validez de los instrumentos, se realizó a través de juicios de profesionales expertos en metodología, estadística y en el área de la temática, para la revisión de los instrumentos se les proporcionó a los mismos, los objetivos de la investigación.

Para la aplicación de los cuestionarios se recopiló las direcciones de correo electrónico de las personas claves cada empresa y posteriormente le fueron enviados los e-mails. Así mismo las respuestas de estos cuestionarios fueron devueltas vía electrónica.

3.4 Población y Muestra

Dentro del diseño metodológico otro punto que se debe desarrollar es lo relacionado al grupo o población en el estudio. La misma está constituida por la totalidad del fenómeno a estudiar en donde las unidades de población poseen una característica común, la cual se estudia y origina los datos de la investigación. La población que se considera para efectos de esta investigación es la constituida por empresas constructoras ecuatorianas.

LA MUESTRA

Está representada por 15 empresas constructoras registradas en la página de la Superintendencia de Compañías, haciéndole análisis según la situación legal activa, su actividad económica, ubicación física, de acuerdo al seguimiento de su localización en Guayaquil. Estas empresas aportaron favorablemente como partícipes de una investigación a objeto de corroborar la relación en el tratamiento contable y tributario de la NIC 11 Contratos de Construcción, con la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y posteriormente, se procedió a determinar la muestra definida como el subconjunto o porción representativa de elementos de una población. Para esta investigación la

muestra está representada por estas mismas 15 empresas constructoras ubicadas en la ciudad de Guayaquil. Por ser una población finita la muestra será igual al número que indica la población. El procedimiento aplicado fue no probabilística intencional, debido a que la muestra no se eligió al azar sino que por motivos de acceso a la información, el investigador toma la decisión de quienes conforman la muestra.

3.6 Análisis, Interpretación Y Discusión De Resultados

En este aparte del texto de este capítulo se presentan los resultados obtenidos de la revisión de la información bibliográfica y del estudio de campo el análisis de los mismos por medio de cuadros y gráficos de cada una de las interrogantes.

3.6.1 Análisis E Interpretación De Los Resultados De La Aplicación De La Encuesta.

Una vez aplicada la encuesta se procedió a tabular cada una de las respuestas obtenidas con el propósito de representarlos gráficamente y analizar el resultado obtenido para cada pregunta planteada. Cabe recordar que la muestra a la que aplico de manera intencional la encuesta fue un total de 15 empresas constructoras ubicada en la ciudad de Guayaquil por la proximidad para la aplicación de manera más expedita la encuesta.

Para la aplicación de la encuesta, se consideró la unidad organizacional de las empresas constructoras que se vinculan directamente con la contabilidad de cada una de las constructoras, las personas fueron encuestadas en una semana por la agenda concretada con la parte organizacional de cada uno de ellas.

A continuación los resultados obtenidos y el análisis en base a los objetivos de la investigación.

Pregunta Nro. 01:

¿La constructora aplica contratos de construcción?

Sí ___ No ___

Resultados:

Tabla 5: Aplicación de contratos de construcción

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	10	67%
No	5	33%
Total	20	100%

Fuente: Contratos
Elaborado: Cedeño,(2019)

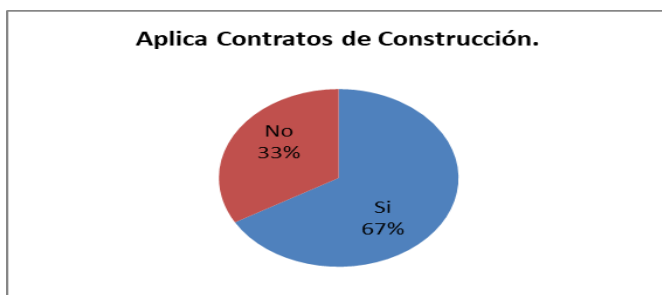


Gráfico 1: Aplicación de contratos de Construcción
Fuente:Contratos
Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: En la tabla Nro. 01 se puede observar el resultado obtenido de la aplicación del instrumento donde el 67% de los encuestados dice que “Si” aplican contratos de construcción y el 33% indica “No” en su respuesta. Esto lleva a interpretar que en la actualidad las constructoras utilizan de manera formal los contratos de construcción para respaldar las obligaciones derivadas de los mismos entre las partes involucradas, mientras que

otras no lo aplican. Es importante establecer contratos de construcción para establecer de manera clara las obligaciones y responsabilidades de las partes para cumplirlas.

Pregunta Nro. 02:

Si su respuesta de la pregunta Nro. 01 es afirmativa marque con una X los tipos de contrato que realiza:

- Contrato a precio fijo _____
- Contrato por margen de costos _____
- Otros (especifique): _____

Tabla 6: Tipos de Contratos de Construcción

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Contrato Fijo	9	60%
Margen de Costos	4	27%
Otros	2	13%
Total	15	100%

Fuente: Tipos de contratos
Elaborado: Cedeño, (2019)

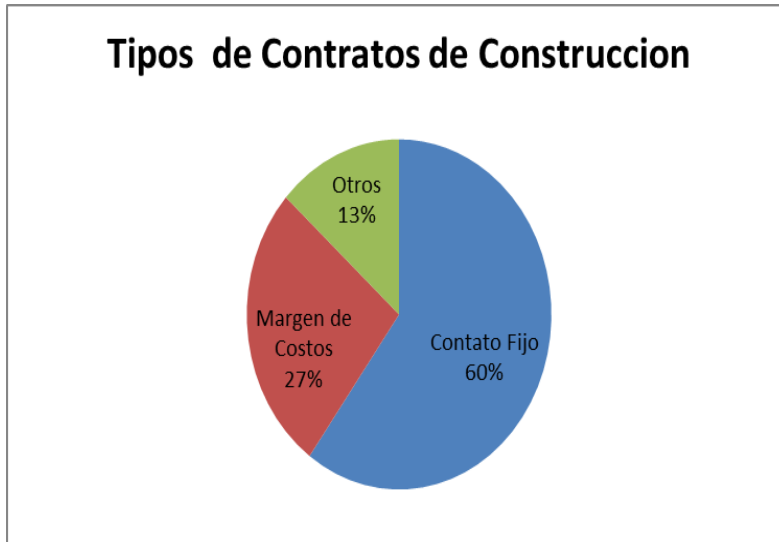


Gráfico 2: Tipos de Contratos de Construcción
 Fuente:Tipos de contratos
 Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: En la tabla Nro. 02 se muestran que la mayoría de las empresas constructoras realizan contratos a precios fijos de construcción por haber obtenido el 60% de las respuestas. Mientras que el 27% aplica Margen de costo y el 13% otros tipos de contratos estipulados en las normas contables que regulan los contratos de construcción. La tendencia es la aplicación de contratos de construcción a precio fijo.

Pregunta Nro. 03:

La norma contable que una constructora debe aplicar para contabilizar y elaborar los estados financieros es:

- NIC 11 ____
- NIIF ____

Tabla 7: Normas Contables

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
NIC 11	0	0%
NIIF 15	12	80%
AMBAS	3	20%
Total	15	100%

Fuente: Norma Contable
Elaborado: Cedeño, (2019)

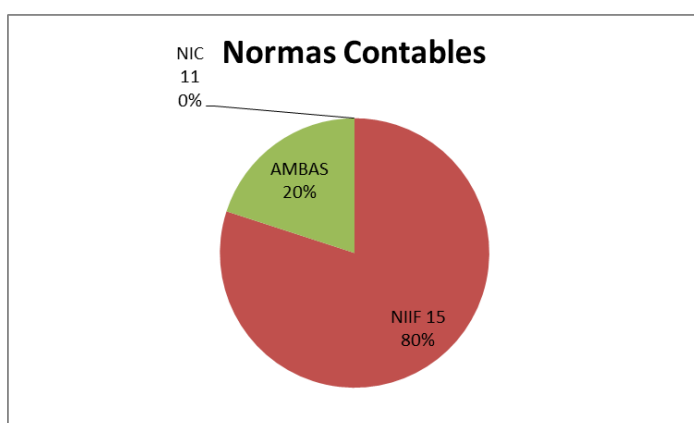


Gráfico 3: Normas Contables
Fuente: Norma Contable
Elaborado: Cedeño, (2019)

Análisis de los resultados: A través del análisis de los resultados se puede determinar que el 80% de los encuestados aplican NIIF 15 para el registro de sus transacciones contables y el 20% aplican ambas. Es importante resaltar que en el año 2012 se emitió una resolución donde se establece que todas las empresas deben presentar sus estados financieros bajo los lineamientos de las normas internacionales de información financiera con el propósito de presentar información confiable y comparable a nivel internacional.

Pregunta Nro. 04:

¿Considera usted que la aplicación de la NIIF 15 permite mejorar el reconocimiento de los ingresos, costos en los contratos de construcción y su contabilización?

Sí ___ No ___

Respuestas:

Tabla 8: Aplicación de la NIIF 15

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	2	13%
No	13	87%
Total	15	100%

Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

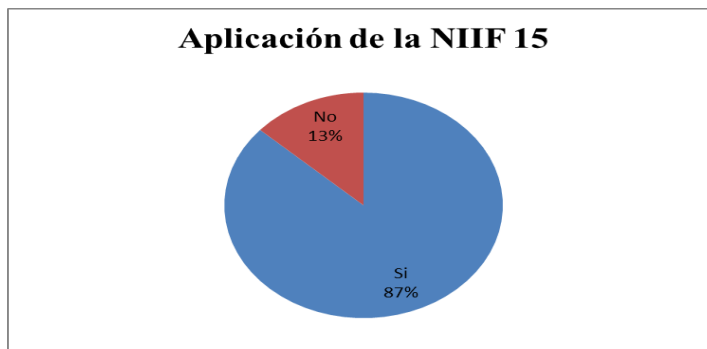


Gráfico 4: Aplicación de la NIIF 15
Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: En el gráfico 4 se puede observar que el 13% indica que no aplica la NIIF 15 y el 87% si la aplica. Esta norma contable fue creada y modificada con el propósito de mejorar su aplicabilidad para el registro de las operaciones de las empresas constructoras que conjugaran los lineamientos contables de las normas internacionales de contabilidad y los principios contables aplicables.

Pregunta Nro. 05: ¿Ha recibido capacitación de actualizaciones, talleres, cursos o similares que traten acerca de la NIIF 15?

Tabla 9: Capacitación en NIIF

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	2	13%
No	13	87%
Total	15	100%

Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

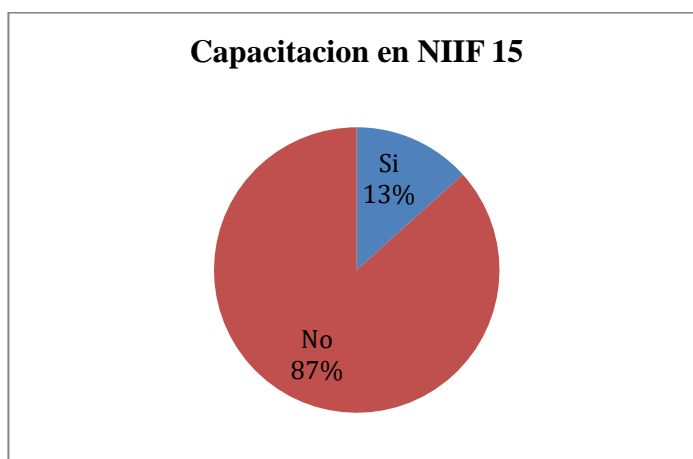


Gráfico 5: Capacitación en NIIF
Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: Las respuestas obtenidas denotan que el 13% de los encuestados ha recibido ninguna capacitación en NIIF 15 esto se traduce a que poseen conocimiento sobre la aplicación de esta norma. Mientras el 87% expone que No ha recibido cursos, taller o alguna capacitación. Esta situación afecta directamente el procesamiento de la información contable de las empresas constructoras y la elaboración y presentación de sus

estados financieros, generándose información que no se ajusta a la normativa contable internacional aplicable a este tipo específico de empresas.

Pregunta Nro. 06: ¿Cuál es el tipo de información a revelar que emplea la constructora?

- Cuantitativa _____
- Cualitativa _____
- Todas las anteriores _____

Tabla 10: Información generada

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Cuantitativa	10	67%
Cualitativa	4	27%
AMBAS	1	7%
Total	15	100%

Fuente: NIIF 15

Elaborado: Cedeño, (2019)

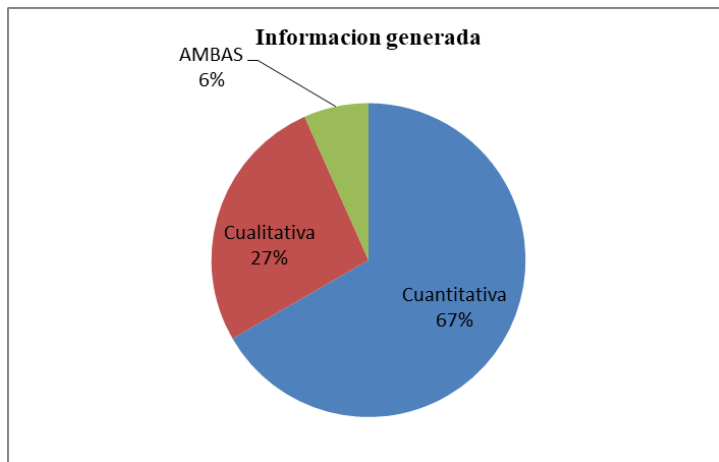


Gráfico 6: Normas Contables
Fuente: NIIF 15
Elaborado: Cedeño, (2019)

Análisis de los resultados: El 67% de los encuestados responde que se revela Información Cuantitativa, un 27% presenta información cualitativa y el 7% revela ambos tipos de información. Es importante revelar información detallada, precisa, pertinente que permita a los usuarios internos y externos a la empresa comprender la naturaleza, el importe y la oportunidad de registro de todas las operaciones financieras y apoyar el proceso de toma de decisiones.

Pregunta Nro. 07: ¿Cuál es el punto de reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción?

- Cuando el resultado se puede medir con fiabilidad _____
- En la transferencia de los bienes y servicios al cliente _____

Tabla 11: ¿Cuál es el punto de reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción?

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Cuando el resultado se puede medir con fiabilidad	2	13%
En la transferencia de los bienes y servicios al cliente	13	87%
Total	15	100%

Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)



Gráfico 7: Reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción
Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: Del resultado obtenido de la aplicación de la encuesta se puede observar que el 13% de los encuestados responde que puede medir con fiabilidad los resultados mientras que el 87% responde que se realiza a través de la transferencia de bienes y servicios como lo indica la NIIF 15.

Pregunta Nro. 08: ¿Conoce usted las etapas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias?

- Si ____
- No ____

Tabla 12: etapas para el reconocimiento de los ingresos

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	5	33%
No	10	67%
Total	15	100%

Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

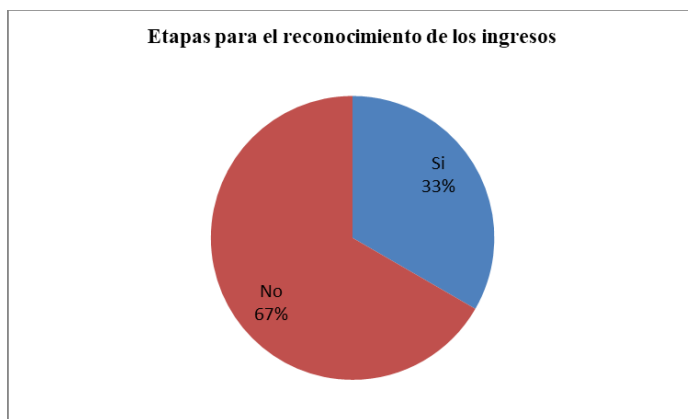


Gráfico 8: Etapas para el reconocimiento de los ingresos de actividades.
Fuente:NIIF 15
Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: El 67% de los encuestados responde no conocer las etapas para el reconocimiento de los ingresos procedentes de las actividades de las empresas constructoras y el 33% responde que Si conoce las etapas. El no conocer las 5 etapas para el reconocimiento

de los ingresos por contratos de construcción puede influir en la confiabilidad de la información financiera presentada. La capacitación del personal que realiza las actividades de registro juega un papel importante en el procesamiento de la información.

Pregunta Nro. 09: ¿Considera usted que una herramienta metodológica que contenga el paso a paso para implementar la NIIF 15 permita la adecuada elaboración y presentación de los Estados Financieros de las empresas Constructoras?

Tabla 13: Herramienta metodológica

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	14	93%
No	1	7%
Total	15	100%

Fuente:NIIF 15

Elaborado: Cedeño,(2019)

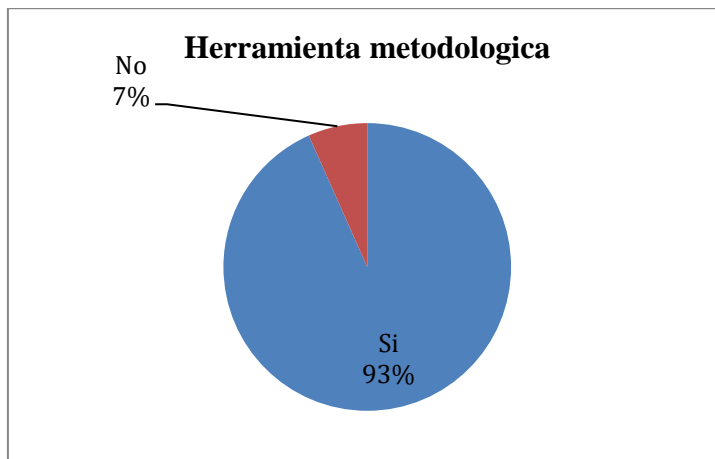


Gráfico 9: Herramienta metodológica.

Fuente:NIIF 15

Elaborado: Cedeño,(2019)

Análisis de los resultados: El 97% de los encuestados considera necesaria contar con una herramienta metodológica que contenga el paso a paso para implementar la NIIF 15

permita la adecuada elaboración y presentación de los Estados Financieros de las empresas Constructoras como una guía que apoye la generación de información confiable en apoyo a las decisiones financieras y administrativas. Así como, presentar estados financieros acordes con los lineamientos contables internacionales. El 7% no considera necesario un paso a paso para guiar el proceso contable de las empresas constructoras.

En rasgos generales se puede inferir lo siguiente:

- la NIIF 15 es más retroactiva y posee más detalles normativos y ejemplos que la NIC 11.
- La NIIF 15 es más flexible al momento del reconocimiento de los ingresos.
- La NIC 11 es más básica y menos complejas en su aplicación práctica y la NIIF 15 es más compleja de aplicarla y requiere de datos más detallados. En algunos casos puede necesitar el establecimiento de nuevos sistemas y procesos o en su caso la renovación de los sistemas actuales para adaptarlos a los nuevos requerimientos de la norma vigente.

CAPÍTULO IV

INFORME TECNICO

4.1. Título

Informe Final: “Incidencia contable y tributaria de la aplicación de la NIIF 15 en las empresas constructoras”

4.2. Objetivos

Este informe pretende cumplir con los siguientes objetivos:

1. Establecer una premisa del origen del presente estudio como parte introductoria que facilite la asimilación de los resultados que se expondrán.
2. Plantear de manera organizada la secuencia con la que se realizó el estudio y cada una de las actividades implícitas.
3. Exponer detalladamente los resultados recabados con el fin de posteriormente sintetizarlos en conclusiones acertadas.
4. Proporcionar recomendaciones basadas en los resultados expuestos.

4.3. Justificación

El presente trabajo de titulación nació como respuesta a la incertidumbre que generó, dentro del ámbito financiero y tributario, la aplicación de la NIIF 15 emitida en el año 2018, misma que implicó un nuevo trato contable a los ingresos de las compañías constructoras en el Ecuador. Si bien es cierto, es de conocimiento general que la emisión de dicha norma iba a generar cambios importantes para el registro de contratos de ese sector productivo, se consideró

necesario realizar un estudio en el que se detalle con amplitud y claridad cada uno de los aspectos que se vieron afectados por dicha modificación.

Es por ello que, habiendo realizado un estudio minucioso de cada uno de los factores intervinientes en la aplicación de la NIIF 15 en la actividad de las empresas constructoras, se pretende exponerlo de tal manera que se conozca a cabalidad la incidencia de dicha norma en ese sector. Para ello se realizará un informe debidamente organizado de tal manera que plasmen cada una de las evidencias e información recabada y su afectación a las empresas constructoras.

4.4. Exposición de los hechos (Matriz de cotejo)

La Norma Internacional de Contabilidad 11 (NIC11) se creó con el fin de exponer específicamente la forma en que las empresas constructoras deben reconocer los ingresos derivados de los contratos. Sin embargo, en el año 2014 se emitió definitivamente la NIIF 15, que sustituye a la anteriormente mencionada. La NIIF 15 debía ser utilizada opcionalmente desde su fecha de creación, pero obligatoriamente desde el año 2018.

La NIIF 15 implica tres puntos clave que modifican la forma de registrar los ingresos en las empresas sujetas a esa norma. El primero es el cambio en la transferencia del control sobre activos; el segundo implica una posible variación en la forma de reconocimiento de ingresos, y la tercera contempla la medición de las contraprestaciones variables, que dentro de ese tipo de empresas es muy recurrente.

Con esa premisa, se consideró necesario intervenir dentro del contexto real de las empresas constructoras de la ciudad de Guayaquil, con carácter observador, para diagnosticar si dichas

organizaciones cumplen con la obligatoriedad de utilizar la NIIF 15, o si en su defecto siguen utilizando la NIC 11, así como la forma en que reconocen sus ingresos, y otros aspectos relevantes que se detallan en la siguiente matriz de cotejo.

Tabla 14: Matriz de cotejo de información

MATRIZ DE COTEJO DE INFORMACIÓN					
ASPECTOS	NIVEL DE CUMPLIMIENTO				OBSERVACIONES
	SI	EN SU MAYORÍA	EN SU MENORÍA	NO	
Aplicación de contratos de construcción		X			La tercera parte de las compañías no aplican contratos.
Aplicación de contratos fijos		X			El 60% de las empresas los aplican.
Aplicación de contratos por margen de costo			X		El 27% de las empresas los aplican
Aplicación de NIC 11 (Exclusivamente)				X	Ninguna empresa la usa exclusivamente.
Aplicación de NIIF 15 (Exclusivamente)		X			El 80% de las empresas la usa exclusivamente
Aplicación de ambas normas			X		Solo el 20% utiliza ambas normas.
Mejora en reconocimiento de ingresos - costos con la NIIF 15			X		Solo el 13% estuvieron de acuerdo.
Capacitación sobre aplicación de NIIF 15			X		Solo el 13% ha recibido capacitaciones sobre la aplicación de la NIIF 15
Revelación de información cuantitativa		X			El 67% reveló información cuantitativa
Revelación de información cualitativa			X		El 27% reveló información cualitativa
Revelación de ambas			X		El 7% reveló ambos tipos de información.

Reconocen ingresos cuando el resultado se puede medir con fiabilidad			X		El 13% de las empresas lo hace ese punto.
Reconocen ingresos en la transferencia de los bienes y servicio al cliente		X			El 87% de las empresas lo hace ese punto.
Conocimiento sobre las etapas para reconocer ingresos			X		Solo el 33% de las empresas tienen conocimiento.

Fuente:NIIF 15

Elaborado: Cedeño,(2019)

4.5. Análisis de lo actuado

Con la finalidad de recabar datos relevantes sobre la problemática detectada, se utilizaron dos técnicas específicas: el análisis de contenido, mismo que proporcionó información relacionada con los procedimientos contables y formas de registrar los ingresos de las empresas constructoras y la encuesta, la cual facilitó el diagnóstico de diversos aspectos relacionados con la ejecución de contratos en el sector. Ambas proporcionaron información valiosa para este estudio que será detallada en este informe, tanto cualitativamente como de manera resumida a través de una matriz de cotejo.

El estudio fue desarrollado tomando como punto central de análisis a 15 empresas del sector de la construcción en la ciudad de Guayaquil, a las cuales se pudo acceder indirectamente a través de las páginas webs de organismo oficiales como la Superintendencia de Compañías para datos económicos, y directamente a través de la aplicación de un cuestionario para el que dichas compañías prestaron total apertura brindando información sobre la relación existente entre la norma NIC 11 y la NIIF 15.

4.6. Resultados Obtenidos

Un factor relevante para registrar los ingresos de las empresas constructoras son los contratos de servicios que este tipo de compañías usualmente aplican; sin embargo, se pudo evidenciar que la tercera parte de la muestra no lo hace, hecho que refleja una marcada falencia en cuanto a principios básicos para llevar a cabo un adecuado registro. Si bien es cierto se constató que la mayoría de empresas si aplican contratos, un 33% de ellas no lo hacen y por ende no pueden obtener cifras reales cuando de llevar datos contables se trata.

Usualmente son dos los tipos de contratos que se pueden aplicar en las empresas de construcción: los fijos, y los contratos por margen de costo. Se logró diagnosticar que la mayor parte de las empresas optan por los contratos fijos, y solo un grupo minoritario utilizan los contratos por margen de costos, hecho que dificulta el cálculo de dicho rubro y que dificulta conocer a ciencia cierta dicho rubro.

La esencia de este trabajo de investigación se centra en la aplicación de la NIIF 15 en reemplazo de la NIC 11, y desde un contexto real en el que se pudo participar como ente observador a través de la investigación de campo, se diagnosticó que ninguna empresa constructora utiliza exclusivamente la NIC 11, mientras que la mayoría utiliza únicamente la NIIF 15. Es preciso mencionar también que un pequeño porcentaje de las empresas utilizan simultáneamente tanto la NIC 11 como la NIIF 15.

Se evidenció además que las empresas no se han capacitado en relación al uso o aplicación de la NIIF 15, de tal manera que existe aún desinformación considerable sobre ese aspecto. Otro punto importante a destacar es que por lo general las empresas de ese sector productivo

suelen revelar información de tipo cuantitativa en su gran mayoría. Son realmente pocas las organizaciones que relevan información cualitativa.

En cuanto a el reconocimiento de ingresos se refiere, es bajo el porcentaje de empresas que conocen sobre las etapas registrar los ingresos. Se obtuvo que la mayor parte de ellas lo hacen en la transferencia de los bienes y servicio al cliente mientras que pocas lo hacen cuando el resultado se puede medir con fiabilidad.

Javier Aguirre considera a la NIIF 15 como una norma más completa, ya que consolida varias normas existentes, asimismo requiere una presentación y revelación en los EE.FF más detallada y transparente, con la finalidad de ofrecer una mejor información para la toma de mejores decisiones de gerencia y otros usuarios.

Por otro lado, el impacto es leve en el sector de construcción, siendo una de las implicancias en la fase de identificación de los contratos con el cliente, ya que se requerirá diferenciar las obligaciones de desempeño, evaluar las cláusulas y los indicadores de gestión. Asimismo se deberá de dar énfasis en la fase de reconocimiento de ingresos considerando los importes variables por penalizaciones o bonificaciones, de ser el caso.

De manera general, los cambios son a nivel administrativo, al evaluar las posibles modificaciones en el sistema informático actual de acuerdo al retorno de la inversión y el impacto de su aplicación, así como en el diseño de funciones de cada área. En el aspecto tributario, Carlos Sachún, jefe de impuestos de Conalvías Contrucciones SAS, manifiesta que la normativa tributaria no ha sufrido aun una modificación en relación a la Ley del Impuesto a la Renta Vigente; por ello se deberá de llevar más control en las diferencias (aplicación de la

NIC 12) que pudieran surgir entre la contabilidad financiera y la tributaria, que es la base de cálculo para el impuesto a la renta de tercera categoría. Asimismo, no prevé un impacto material; sin embargo, se deberá implementar Sistemas de Gestión en los cuales estén reflejados los requerimientos o los pasos previos para que una transacción pueda ser reconocida como ingreso en las empresas.

4.7. Modelo de implementación de la NIIF 15

El modelo de implementación de la NIIF 15 consta básicamente de 5 pasos, todos ellos fundamentados en un principio fundamental que es que las organizaciones deben reconocer sus ingresos de tal manera que sea registrado por un rubro que refleje la transferencia de bienes o servicios. A continuación se detallan los pasos de los que se compone el modelo en mención:

4.7.1. Identificación de contratos

La NIIF 15 señala específicamente 5 políticas para la identificación de un contrato en las empresas constructoras:

- Las partes intervinientes deben aprobar el contrato y comprometerse a cumplir con sus respectivas obligaciones a los que mediante dicho documento están sujetos.
- La compañía es capaz de identificar los derechos de las partes intervinientes respecto a cada uno de los bienes o servicios a transferir.
- Se deben identificar con claridad cada uno de los términos referentes al pago de los bienes o servicios a transferir. Generalmente se lleva a cabo en dos partes, el anticipo inicial y el saldo al culminar la obra.

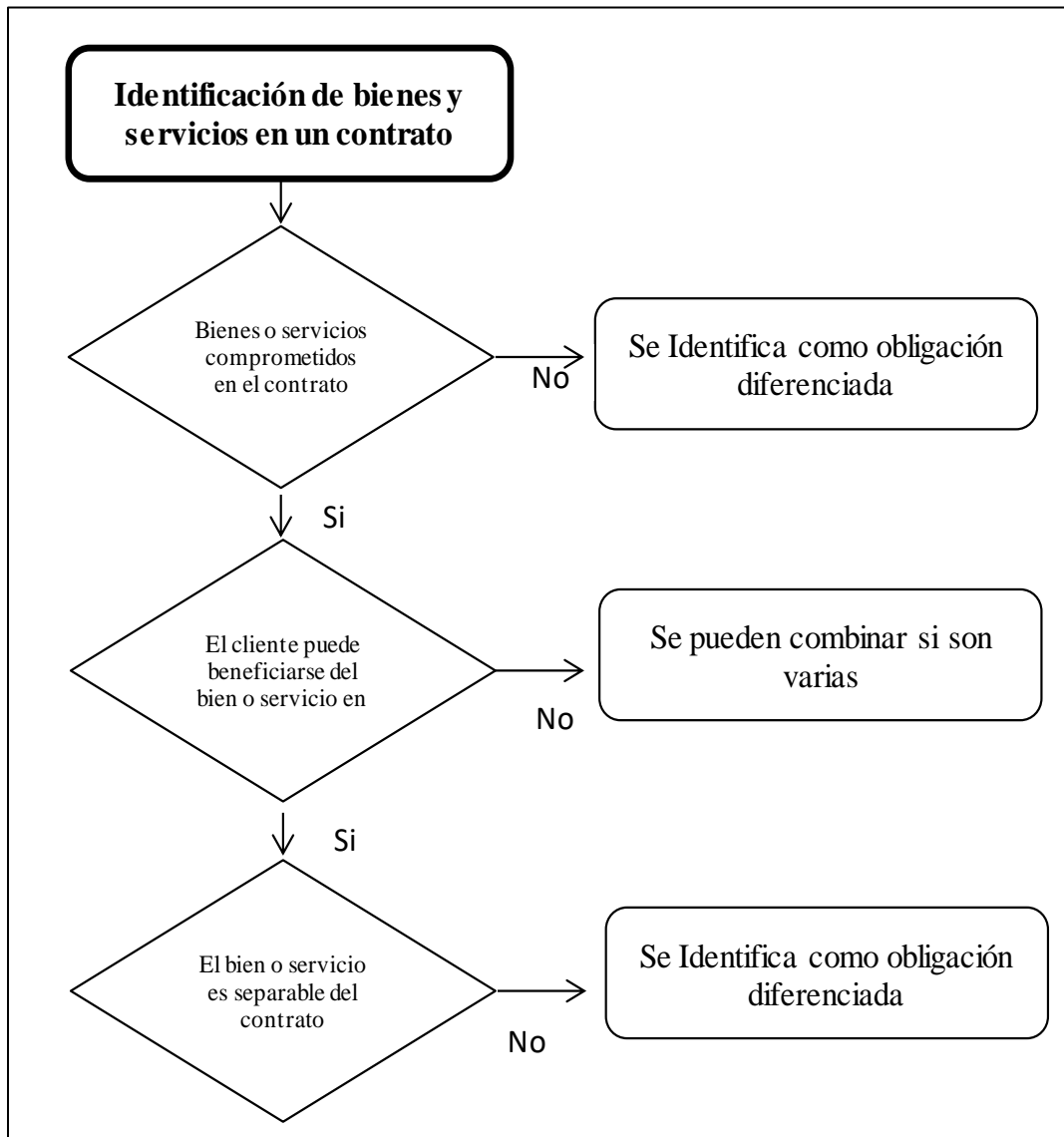
- El contrato necesariamente deberá contener fundamento comercial; es decir, la obra se recibe en el tiempo transcurrido y se cancela el precio pactado. }
- Debe ser probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tiene derecho por los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

4.7.2. Identificación de obligaciones separadas del contrato

En primera instancia se debe realizar una segregación del contrato; es decir, identificar las obligaciones diferenciadas, mismas que se pueden conceptualizar como los bienes o servicios que deben necesariamente ser registrados de manera independiente al cumplir con dos condiciones básicas: el cliente puede acceder a ellos u obtener algún beneficio sin necesidad de contar con los servicios de la empresa, ya que éstos están ya a su disposición; y en segundo lugar, la empresa se compromete a transferir un bien o servicio de manera separada del contrato.

Es preciso mencionar que la NIIF 15 permite, al momento de darse ciertos requerimientos, que un conjunto de servicios o bienes diferenciados que cuenten con características homogéneas entre sí, sean considerados como una única obligación pero obviamente bajo el rango de diferenciada. Para mejor comprensión se ha elaborado un diagrama que permite observar la forma en que se puede llevar a cabo la identificación de obligaciones diferenciadas en un contrato.

Tabla 15 Diagrama para identificar obligaciones diferenciadas



Fuente: NIIF 15
Nota: Cedeño,(2019)

4.7.3. Determinación del precio de la transacción

La determinación del precio de la transacción está a cargo de la compañía, misma que deberá fijar dicho importe considerando los bienes o servicios objetos del contrato. El precio puede ser fijo o puede variar si se somete a factores como descuentos, incentivos, bonos, reembolsos, entre otros. Si el precio es variable, su importe debe ser calculado utilizando como mecanismo la ponderación en función de la probabilidad.

De existir una contraprestación variable, se incluirá en el precio solamente si su probabilidad es de nivel alto, y siempre y cuando al incluirse en el contrato no dé lugar a una reversión significativa de ingresos si en el futuro se produjera una reestimación. Esta condición (reversión significativa de ingresos) se da cuando una contraprestación de tipo variable provoca una minimización considerable del importe acumulado de ingresos.

4.7.4. Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones del contrato

Si bien es cierto, en el contrato se indica el importe exacto por la transacción, existen ocasiones en las que un contrato incluye más de una obligación diferenciada, y es allí en donde la compañía debe distribuir el precio global entre las distintas obligaciones utilizando un mecanismo proporcional. La NIIF 15 es muy clara en este aspecto, indica que el mejor indicador para determinar un precio de venta independiente es el precio del bien o servicio por separado. De darse el caso de que exista un importe variable, se deberá distribuir entre todas las obligaciones del contrato.

4.7.5. Reconocimiento de ingresos

La NIIF 15 establece una nueva modalidad para el reconocimiento de ingresos generados por contratos con clientes. Como base primordial de dicho modelo se encuentra el cumplimiento de las obligaciones de desempeño con los clientes. La NIIF 15 establece que los ingresos deben contabilizarse cuando la entidad satisface las obligaciones contraídas con los clientes o a medida en que lo lleva a cabo.

Cabe recalcar que la normativa indica que una obligación se puede catalogar como satisfecha cuando el control de los bienes o servicios se transfieren al cliente. Existen dos puntos en los que se pueden registrar los ingresos, los cuales se detallan en la siguiente tabla:

Tabla 16 Reconocer el Ingresos en base a la NIIF 15

Ingresos reconocidos a lo largo del tiempo.	Ingresos reconocidos en un determinado momento
Cuando el cliente recibe, utiliza o consume los bienes o servicios sujetos de contrato, a medida que la compañía lleva a cabo tal prestación.	Cuando la entidad ha transferido la posesión física del bien.
Cuando la compañía, a través de la prestación que realiza, crea o mejora un activo, el cual está bajo la propiedad del cliente durante dicho proceso.	Cuando la compañía tiene derecho a exigir el pago por el activo.
Cuando la compañía con su prestación no crea un activo, pero tiene derecho al pago por la actividad ejecutada.	Cuando el cliente tiene la titularidad del activo.

Fuente: NIIF 15

Elaborado por: Cedeño,(2019)

4.8. Conclusiones del Informe Técnico

Luego de haber recabado, analizado y expuesto información amplia y detallada respecto a la sustitución de la NIC 11 con la NIIF 15 en las empresas constructoras, se pudo llegar a la conclusión de que dichas organizaciones no están preparadas para adaptarse totalmente a las variantes que implica la aplicación de la NIIF 15, muchas de ellas no están debidamente capacitadas para ello, y otras ni siquiera utilizan la nueva normativa.

Si bien es cierto, muchas empresas de las intervenidas en esta investigación ya utilizan la NIIF 15, reconocieron que no conocen a cabalidad las etapas de reconocimientos de ingresos, ni las modificaciones que implica la NIIF 15, por lo que realizan sus registros contables y tributarios bajo el conocimiento que ya poseen, y algunas de ellas bajo la normativa de la NIC 11 aún, pero no se han actualizado en ese contexto.

4.8. Recomendaciones Informe Técnico

Considerando todo lo expuesto anteriormente, se recomienda implementar un modelo de adaptación de las empresas constructoras a la nueva normativa, con la finalidad de facilitar su incursión en el uso de la NIIF 15 y cumplir con lo que obligatoriamente demanda la ley vigente.

Se sugiere que las empresas constructoras de la ciudad de Guayaquil analicen y adapten la NIIF 15 siguiendo el modelo de cinco pasos presentados en este trabajo de titulación ya que en el se encuentra resumida la esencia de dicha norma, y se especifica de forma sintetizada las etapas básicas para el reconocimiento de ingresos, la determinación de precio, entre otros factores.

Respecto al problema de investigación: La Niif 15 y su incidencia contable y tributaria en las empresas constructoras, se debe a que se detectaron ciertas deficiencias en el manejo de las operaciones de la empresa al momento de realizar sus actividades diarias, ya que los encargados de realizar estas funciones no conocen la norma ni el procedimiento a realizar, esto se debe a que no están suficientemente capacitados y tampoco pertenecen a la carrera, esto daría lugar a la complejidad de la aplicación de lo aprendido en las capacitaciones, por ello se realiza la entrevista donde podremos ver lo importante que es la correcta aplicación de la Niif 15, ya que ésta permitirá a las empresas constructoras obtener mayor crecimiento económico, debido a que los errores operativos perjudican negativamente a la empresa, por ello se tomó la decisión de brindar capacitación a las personas encargadas de estas funciones y empezar con el monitoreo de las operaciones de ellas, personalmente sé que en un mediano plazo estas operaciones se regularizaran y se realizaran de manera correcta obteniendo buenos resultados. Las implementaciones a realizarse tienen que ser aplicadas y supervisadas de manera oportuna,

el mejoramiento de las operaciones será una inversión de la empresa y en beneficio de ella, tiene que verse reflejado en los resultados caso contrario sería una inversión perdida.

De acuerdo a la metodología que propone la nueva normativa; se concluye que en la mayoría de las empresas se genera una reducción de los indicadores de desempeño, como lo expuso Campos (2017); sin embargo el grado de desviación no es material con respecto a la práctica actual, es decir, el efecto de la aplicación de la norma no es significativo. Lo mencionado, muestra de manera preliminar una expresión del impacto, para una futura investigación ser contrastada con los indicadores de desempeño en la aplicación efectiva de la norma. Los resultados anteriores, se oponen a los obtenidos en la investigación de Sbei (2016) sobre la aplicación de la NIIF 15 en empresas inmobiliarias que cotizan en el mercado financiero de Dubái; en la cual determinó un impacto material en los resultados económicos de Deyaa Development y Emaar Properties, empresas calificadas como unas de los “Early adopters” en el mundo, como.

El objetivo de las NIIF, es garantizar la transparencia y la comparabilidad de la información financiera, con la finalidad de colaborar en la toma de decisiones de los usuarios de la misma.

La NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, emitida en mayo del 2014; y con aplicación obligatoria en los EE.FF a partir del 1 de enero de 2018. La norma es el resultado de los proyectos de convergencia, entre el International Accounting Standards Board (IASB- emite las NIIF) y el Financial Accounting Standards Board (FASB – emite la USGAAP), iniciado en el año 2002 por medio del acuerdo de Norwalk firmado el 18 de septiembre del mismo año.

En la publicación de Ernst and Young (2015), se enuncian los sectores que tendrán un potencial impacto, siendo la industria aeronáutica y defensa, manejo de activos, construcción, manufactura, farmacéutica, licencias, inmobiliario, software y telecomunicaciones.

Por ello, la presente investigación se enfoca en el sector de construcción e inmobiliario, al ser una de las actividades que aporta en 5.1% al PBI, con el objetivo de analizar el impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos–financieros de las empresas que no cotizan en la BVL, en sustitución de la NIC 11 y NIC 18 respectivamente, por medio de un análisis de la desviación de los ratios financieros del 2015 al 2017.

Partiendo de la entrevista realizada a Javier Aguirre, gerente de FAAS de Ernst and Young, ninguna empresa en el país ha adoptado de manera anticipada la norma, siendo el sector de telecomunicaciones, retail y minería, los cuales iniciaron con el diagnóstico de la implementación. Además considera que el impacto de la norma no será material en el sector de construcción e inmobiliario, sin embargo, se prevé cambios en temas administrativos, durante el proceso de identificación de contratos, determinación de las partidas variables y el momento de reconocimiento.

Asimismo, Carlos Sachún, jefe de impuestos de Conalvias Construcciones SAS, comenta que en el aspecto tributario, se generará diferencias considerando los importes facturados, los cuales no contemplan el efecto de la contraprestación variable. En 46 relación a ello, la SUNAT aún no se ha pronunciado con respecto a la aplicación de la norma y las interrogantes que surgirán en su aplicación.

Describiendo los requerimientos de la NIIF 15 en comparación con las especificaciones de la NIC 11 y NIC 18; los cambios principalmente corresponde a un mayor análisis en el reconocimiento de los ingresos, centrándose en la transferencia de control, desde la perspectiva del cliente. Además, incorpora el modelo del valor esperado (media ponderada) en la determinación de la contraprestación variable; aplicándose actualmente el criterio del importe más probable. Por otro lado, propone un mayor desglose en la revelación de las transacciones proporcionando información cualitativa y cuantitativa.

Aplicando el análisis de correlación y de la varianza, metodología desarrollada en la investigación de García I. y Clemente J. (2009) sobre el efecto de la aplicación de las NIIF en la valoración bursátil de las empresas españolas, en la cual concluyó, que la información financiera presentada bajo NIIF y PCG es similar. En las empresas del sector de construcción e inmobiliario, se determinó, al igual que García I. (2009), que no existe diferencias estadísticamente significativas entre la aplicación o no de las normas contables.

Los resultados anteriores se oponen a la investigación de Dylag y Kucharczyk (2011), realizada en las empresas de bienes raíces en Polonia, en la cual determinó un impacto material al aplicar las NIIF en sustitución de la normativa del país, en un 30% de las empresas inmobiliarias.

No obstante los resultados del análisis de correlación no permiten afirmar de manera definitiva que no existan diferencias entre ambas normativas; debido a que el impacto de las NIIF se presume muy diferente en función del sector. Por ello, en los sectores agrícola y comercial, se muestra una diferencia significativa entre la aplicación de normas contables y los

ratios financieras de las empresas que realizan reportes en los sectores mencionados; debido a los requerimientos específicos de la NIC 41 y NIC 2 respectivamente.

Por medio de una encuesta a profesionales de contabilidad, se expuso que solo un 16% domina la norma y un 75% ha escuchado acerca de ella; mostrando un bajo dominio a puertas de su aplicación efectiva, tal como lo señalo Pacheco (2016), en su investigación en Ecuador, un porcentaje significativo de los profesionales del área de contabilidad poseen conocimientos generales de las normas dificultando su aplicación correcta.

Asimismo, un 51% los profesionales manifestaron que mejoraría el reconocimiento de ingreso, atendiendo al mayor análisis que proporciona. Sin embargo, un 60%, considera que se generará mayor diferencia con el aspecto tributario. Un 37% manifiesta que el proceso de implementación es un costo, visto solo desde el punto de vista económico, al no percibir diferencias significativas en su aplicación, determinado bajo el análisis de correlación y de la varianza.

Con el cambio normativo, el 51% considera que se producirá una reducción en los ingresos de cada ejercicio, haciendo uso de la estadística para determinar el importe más probable o el valor esperado de las contraprestaciones variables; sin embargo, un 40% considera que no se reducirán los ingresos debido a que la metodología es similar a la práctica actual, comparando el grado de avance y el método de recursos.

Lo anterior se pretende contrastar por medio de una análisis de la desviación de los ratios financieros, como indicadores de desempeño de las organizaciones, metodología aplicada por Campos (2017) en su investigación a empresas de bienes raíces en Brasil, en la cual concluyó

que la aplicación de la nueva normativa traería una desaceleración de los ingresos y modificaciones sustanciales en los contratos.

Por medio de una re expresión de los ratios financieros de 30 empresas del sector construcción e inmobiliario, para los periodos 2015, 2016 y 2017; bajo la metodología que propone la nueva normativa; con la finalidad determinar la desviación de los mismos. De lo anterior se determinó que en la mayoría de las empresas se generará una reducción de los indicadores de desempeño, como lo expuso Campos (2017); sin embargo el grado de desviación no es material con respecto a la práctica actual.

Los resultados anteriores, se oponen a los obtenidos en la investigación de Sbei (2016) en su investigación sobre la aplicación de la NIIF 15 en empresas inmobiliarias que cotizan en el mercado financiero de Dubái; en la cual determinó un impacto material en los resultados económicos de Deyaa Development y Emaar Properties, empresas calificadas como unas de los “Early adopters” en el mundo.

Es importante adaptar las políticas contables con las políticas u objetivos de otras áreas de la empresa; siendo importante documentar los acuerdos verbales en un documento escrito, así como documentar cambios en las políticas de otras áreas, con la finalidad de servir de sustento en el proceso de aplicación de la norma. Asimismo, se deberá de adaptar el sistema informático actual, con la finalidad de llevar un mejor control, y tener datos históricos que aporten a las estimaciones estadísticas necesarias en el reconocimiento de ingresos. En el sector inmobiliario, se deberá desarrollar y documentar políticas de establecimiento de precios de los proyectos inmobiliarios y tener la documentación de sustento; facilitando la medición del activo por parte del inversionista inmobiliario (costo o el valor razonable).

Con la metodología presentada y los argumentos expuestos que respaldan los resultados obtenidos, se concluye que la aplicación de la norma si generará una reducción de los resultados económicos- financieros, sin embargo, el impacto no es significativo. Las implicancias de los resultados y conclusiones del estudio, desde el punto de vista práctico, permitirán a futuros investigadores realizar una comparación con los indicadores financieros en la fecha efectiva de aplicación de la NIIF 15, así como determinar diferencias significativas con las empresas que cotizan en bolsa.

CONCLUSIONES

- La NIIF 15 detalla los métodos de contabilización de costos y reconocimiento de ingresos en función a la separación de las obligaciones de desempeño, el no identificar las obligaciones de desempeño genera un deficiente control de costos, en beneficio de la empresa y sus intereses económicos.
- Los resultados financieros de las empresas constructoras disminuyen al no reconocer razonablemente los ingresos de las actividades ordinarias en función a la Norma Internacional de Información Financiera-NIIF 15 es por ello que al aplicar la misma debe hacerse con todas las recomendaciones sugeridas.
- La NIIF 15 determina los métodos para el reconocimiento de Ingresos, no aplicar estos métodos disminuye los resultados financieros de la empresa constructora Rinol Pavimenta.
- No aplicar la Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 15 ocasiona una deficiente gestión financiera de los contratos de construcción de las empresas Constructora. Lo que ocasiona la mala apreciación de criterios financieros.
- La rentabilidad de la empresa disminuye al no aplicar la NIIF 15 generando una deficiente gestión financiera al no controlar adecuadamente las operaciones que se llevan a cabo en las empresas constructoras.
- La conclusión final de la Investigación refleja poner énfasis en el Informe Técnico y acoger cada uno de los puntos que allí se tratan.

RECOMENDACIONES

- Estandarizar los métodos de contabilización de costos mediante la separación de las obligaciones de desempeño y poder llevar un eficiente control de costos de obra, lo cual brindará un efecto favorable en la presentación razonable de los costos y va a permitir proporcionar información útil a los usuarios de los Estados Financieros.
- Las empresas constructoras deben establecer parámetros con relación al método de reconocimiento de ingresos en función a la NIIF 15 lo que va a permitir el reconocimiento razonable de los ingresos y un incremento en los resultados financieros de la empresa, logrando así brindar información útil a los usuarios de los Estados Financieros.
- Se recomienda ampliar los desgloses para el caso del reconocimiento de las obligaciones de desempeño y mejorar las prácticas del reconocimiento de los ingresos al utilizar los métodos de la NIIF 15.
- Esto en muchos casos será determinante para reestructurar todos los procesos contables y proponer cambios en la metodología del registro de información y de los sistemas contables y ERP. Esto ayudará a los **usuarios** de los Estados Financieros a comprender mejor la naturaleza, metodología e importe de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- Al momento de revisar el Informe Técnico, acoger todas las sugerencias en el vertido, y considerar el cambio para el bienestar de la empresa acogiendo esta nueva modalidad de trabajo.

Referencias

- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación*. Obtenido de <http://evidencia.com/wp-content/uploads/2014/12/EL-PROYECTO-DE-INVESTIGACION-C3%93N-6ta-Ed.-FIDIAS-G.-ARIAS.pdf>
- Asamblea Nacional. (2014). *Código Orgánico Monetario y Financiero*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (2014). *Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria*. Quito: Registro Oficial.
- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación* (Tercera edición ed.). Colombia: PEARSON EDUCACIÓN.
- Bunge, M. (1980). *Epistemología. Curso de actualización* (Primera edición ed.). España: Editorial siglo XXI editores, SA.
- Burgos, M., & Anchundia, F. (2017). *Transición de NIC 11 y NIC 18 a NIIF 15 en la Constructora Licosa*. Guayaquil: Trabajo de Titulación, Universidad de Guayaquil. Obtenido de <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/22992/1/TESIS%20FINAL%20BURGOS%20ANCHUNDIA.pdf>
- Campoverde, J., & Castro, C. (2016). *Diseño de una metodología para la implementación de NIIF 15 en una empresa inmobiliaria en el Ecuador y sus efectos tributarios*. Guayaquil: Trabajo de Titulación, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Obtenido de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/6878>
- Cedeño, P. (2015). Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). *Revista Dominio de las Ciencias, Ecuador*, 2(1), 44-62.
- Congreso Nacional. (2000). *Código de Comercio*. Quito: Registro Oficial.
- Congreso Nacional. (13 de Marzo de 2000). *Ley para la transformación económica de Ecuador. Ley 4, Registro Oficial Suplemento 34*. Obtenido de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic2_ecu_anexo36.pdf
- Congreso Nacional. (2001). *Ley General de Seguros*. Quito: Registro Oficial.
- Congreso Nacional. (2014). *Ley de Compañías*. Quito: Registro Oficial.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008).
- Contraloría General del Estado. (2014).
- Cuenca, M., González, M., Higuerey, A., & Villanueva, J. (2017). Adopción NIIF en Ecuador: Análisis pre y post sobre magnitudes contables de empresas cotizadas. *X-Pedientes Económicos*, 1(1), 30-41.
- Deloitte. (2014). *Guía Rápida de las NIIF*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/audit/Deloitte-ES-Auditoria-guia-rapida-NIIF-2016.pdf>
- Dirección Nacional Jurídica. (1997). *LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS*. Ecuador: Ley No. 41.
- Fernández, Y., Romero, D., & Navallas, B. (s/f). *El impacto de las NIIF en el valor añadido: el sector de la construcción*. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2232682>

- Fierro, Á., & Fierro, F. (2015). *Contabilidad general con enfoque NIIF para las pymes* (Quinta Edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Girón, H., & González, K. (2011). *Impacto de la aplicación de NIIF para PYMES en la preparación y presentación de estados financieros, caso Hospital Clínica San Agustín*. Loja, Ecuador: Universidad Técnica Particular de Loja.
- Gómez Sabañi, J., & Jiménez, J. (2011). "El financiamiento de los gobiernos subnacionales en América Latina: un análisis de casos" (Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 111 ed.). Santiago de Chile: CEPAL.
- Gonzales, B., & Melgarejo, C. (2017). *Reconocimiento de ingresos y costos provenientes de contratos de construcción y el impacto en la utilidad de la empresa Edificasa Perú S.A.C. del año 2016*. Lima, Perú: Universidad Tecnológica del Perú. Obtenido de <http://repositorio.utp.edu.pe/handle/UTP/671>
- Guamán, M. (2012). *Modelo para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas aplicado a la Empresa Ivaproa Import, dedicada a la importación y distribución de Productos Satelitales* (Tesis previa a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, Contador Público Autorizado ed.). Quito, Ecuador: Universidad Central de Ecuador.
- Hernández, R., Fernández, C., & Bapisa, P. (2014). *Metodología de la investigación* (Cuarta edición ed.). México: McGraw Hill.
- IASB. (2004). *NIC 11 Contratos de Construcción*.
- IFRS Foundation. (2014). *NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias provenientes de Contratos con clientes*.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC. (2012). La Industria de la Construcción es el mayor empleador del mundo. *Infoeconomía*, 1.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI . (2015).
- Méndez, C. (2014). *Metodología: diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales* (Cuarta edición ed.). México: Editorial LIMUSA S.A.
- Muñoz, L. (2019). *La Vigencia Normativa del Artículo 37 al 48 del Código de Comercio, Parágrafo 3, de la Contabilidad y su incidencia en la práctica empresarial moderna*. Tesis. Universidad Regional Autónoma de los Andes.
- Rojas, B. (2015). *Investigación cualitativa. Fundamentos y praxis* (Primera edición ed.). Fondo editorial UPEL, República Bolivariana de Venezuela.
- Ron, R. (2015). "Utilización de normas de contabilidad en el Ecuador". Obtenido de Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Ecuador: <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/ec/2015/contabilidad.html>
- Sabino, C. (2012). *El Proyecto de Investigación* (2a Edición ed.). Caracas: Panapo.
- Taimal, X. (2011). *Informe sectorial*. Ecuador: Sector Construcción. Obtenido de http://www.ratingspcr.com/uploads/2/5/8/5/25856651/sectorial_construcci%C3%B3n.pdf
- Trujillo, C. (2010). *Impacto de las NIIF'S en la contabilidad ecuatoriana*. Obtenido de http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/381/File/NIIF_C_TRUJILLO.pdf
- Vieytes, R. (2004). *Metodología de la investigación en organizaciones, mercado y sociedad: epistemología y técnicas* (Primera edición ed.). Argentina: Editorial de las ciencias.

Zarate, Y. (2017). *La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 y su incidencia en los estados financieros de la empresa inmobiliaria Construye SA en el año 2018* (Tesis, Universidad Ricardo Palma). Obtenido de <http://cybertesis.urp.edu.pe/bitstream/urp/1425/1/Z%C3%81RATE%20GARC%C3%8DA%20YVETTE-CON-2017.pdf>