



**UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL  
DEPARTAMENTO DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

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

**TEMA:  
TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS ORDINARIOS  
PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES Y SU EFECTO TRIBUTARIO  
EN EMPRESAS DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN**

**Autor/a:  
CPA. YOLANDA QUINTEROS DELGADO**

**Tutor/a:  
ING. COM. CPA. VERÓNICA OCHOA HIDALGO, MAE**

**GUAYAQUIL-ECUADOR**

**2022**

<b>REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA</b>	
<b>FICHA DE REGISTRO DE TESIS</b>	
<b>TÍTULO:</b> Tratamiento contable de los ingresos procedentes de contratos con clientes y su efecto tributario en las empresas del sector de la construcción.	
<b>AUTOR:</b> Quinteros Delgado Yolanda Patricia	<b>TUTOR:</b> Ochoa Hidalgo Verónica
<b>INSTITUCIÓN:</b> Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil	<b>Grado obtenido:</b> Máster en Contabilidad y Auditoría
<b>MAESTRÍA:</b> Contabilidad y Auditoría	<b>COHORTE:</b> Cohorte V
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b> 2022	<b>N. DE PAGS:</b> 150
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b> Educación Comercial y Administración	
<b>PALABRAS CLAVE:</b> Norma Internacional, Obligación de desempeño, Contrato, Ingreso, información contable, Estados financieros, Industria de la Construcción, impuesto fiscal.	
<b>RESUMEN:</b> <p>Este trabajo de investigación consistió en evaluar el tratamiento contable de los Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (NIIF 15), con la finalidad de verificar el efecto tributario de esta nueva norma contable en entidades del sector de la construcción; se presenta el planteamiento y formulación del problema del mal tratamiento contable de los ingresos, también se incluyen la justificación, el objetivo general y específicos establecidos concerniente al tema de investigación; el marco teórico referencial, conceptual y legal en el que se describen los principales conceptos relacionados al tema de estudio; la metodología de investigación que se uso fue un enfoque mixto, también se detallan los tipos de investigación y técnicas de recolección de datos empleadas como son la entrevistas a expertos relacionados al tema, encuestas realizadas a 11 contadores, la observación directa en el estudio de la norma y de la documentación obtenida y por último el análisis horizontal y vertical de los estados</p>	

<p>financieros y al final se realizó un informe técnico que contiene, los objetivos, justificación, exposición de los hechos, análisis de lo actuado, resultados obtenidos, conclusiones y recomendaciones relacionadas al tema.</p>		
<b>N. DE REGISTRO (en base de datos):</b>		<b>N. DE CLASIFICACIÓN:</b>
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>		
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<b>SI</b> <input checked="" type="checkbox"/>	<b>NO</b> <input type="checkbox"/>
<b>CONTACTO CON AUTOR:</b> Quinteros Delgado Yolanda Patricia	<b>Teléfono:</b> 0988889893	<b>E-mail:</b> yquinterosd@ulvr.edu.ec
<b>CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:</b>	<p>PHD. Eva Guerrero López  <b>Teléfono:</b> 042596500 <b>Ext.</b> 170  <b>E-mail:</b> eguerrerol@ulvr.edu.ec  Directora del Departamento de Posgrado  Mg. Ángel Morán Ochoa  <b>Teléfono:</b> 042596500 <b>Ext.</b> 170  <b>E-mail:</b> amorano@ulvr.edu.ec  Coordinador de maestría</p>	

## **DEDICATORIA**

Dedico este logro a mi madre María, que siempre ha estado presente con sus palabras de alientos y apoyo en los momentos más difíciles de mi vida. A mi Esposo Rolando y a mi hija Scarlett que, con su amor incondicional, paciencia y motivación, me impulsaron para la culminación de mis metas.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a Dios por bendecirme con salud, trabajo, amor, y sabiduría, ya que son la base fundamental para empezar y culminar cualquier meta.

Agradezco a mi esposo por su amor, paciencia para conmigo, a mi hija por comprender el sacrificio que hago al no poderle atender mientras estudiaba.

Agradezco infinitamente a mi madre por todo el apoyo en cada uno de los momentos propios de mi formación profesional, por los valores inculcados, por el esfuerzo en brindarnos la mejor educación a lo largo de nuestra vida, por animarme a seguir cuando ya parecía que no podía con todo, y sobre todo por ser una madre luchadora que pudo sacar adelante a sus hijos sola.

Mi sincera gratitud a la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, a mis profesores por compartir sus conocimientos y experticia, a mis compañeros por los momentos agradables que compartimos y de manera especial a mi tutora que siempre estuvo pendiente de que este trabajo se lo realice con responsabilidad, entrega y amor hacia la investigación.

## TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS ORDINARIOS

INFORME DE ORIGINALIDAD:

8%

INDICE DE SIMILITUD

8%

FUENTES DE INTERNET

3%

PUBLICACIONES

6%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

ENCONTRAR COINCIDENCIAS CON TODAS LAS FUENTES (SOLO SE IMPRIMIRÁ LA FUENTE SELECCIONADA)

2%

★ WWW.BOLSADEQUITO.COM

Fuente de Internet

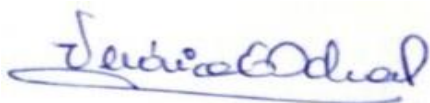
Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias < 1%

Excluir bibliografía

Apagado



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

Ing. Com. CPA. Verónica Ochoa Hidalgo, MAE

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

Guayaquil, 01 de abril de 2022

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

De la misma forma, cedo mis derechos de autor a la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil, según lo establecido por la Ley de Propiedad Intelectual, por su Reglamento y Normativa Institucional vigente.



---

CPA. Yolanda Quinteros Delgado

## CERTIFICACIÓN DEL TUTOR DE LA TESIS

Guayaquil, 31 de marzo del 2022

Certifico que el trabajo titulado “**Tratamiento contable de los ingresos ordinarios procedentes con contratos con clientes y su efecto tributario en empresas del sector de la construcción**” ha sido elaborado por Yolanda Patricia Quinteros Delgado bajo mi tutoría, y que el mismo reúne los requisitos para ser defendido ante el tribunal examinador que se designe al efecto.



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

Ing. Com. CPA. Verónica Ochoa Hidalgo, MAE



## RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo denominado “Tratamiento contable de los ingresos procedentes de contratos con clientes y su efecto tributario en las empresas del sector de la construcción” está basado en el análisis de los efectos tributarios producto de la aplicación contable bajo NIIF 15. Hasta finales del 2017 las empresas del sector aplicaban la NIC 11 en el registro de sus ingresos, y a partir del 1 de enero del año 2018 están obligadas a utilizar la NIIF 15 (Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes) según resolución de la Superintendencia de Compañías.

La nueva normativa trae consigo cambios importantes en el reconocimiento de los ingresos, que para el sector de la construcción es la aplicación de los 5 pasos para la contabilización de los contratos, en el cual se observaron problemas en la gestión de la información contable durante el periodo de implementación, tales como: falta de conocimiento de la norma, comunicación ineficiente entre departamentos; inadecuado criterio y juicio profesional contable, falta de capacitación del personal involucrado; entre otros menores que ocasionaron que el tratamiento de los ingresos y los costos no sea el pertinente, por lo que eventualmente los estados financieros no estén ajustados a su realidad.

Este estudio fue realizado a empresas del sector de la construcción de obras civiles, en el que se aplicó un enfoque mixto, con tipos de investigación descriptiva y analítica, y se empleó el método inductivo, se obtuvieron datos cualitativos y cuantitativos por medio de entrevistas, encuestas, análisis documental y el análisis a los estados financieros, lo que permitió determinar que existen efectos por la aplicación de la norma. Como aporte para solventar el problema se elaboró un informe técnico que permitió evaluar, determinar y cuantificar los efectos del objeto de estudio.

**Palabras Claves:** Norma Internacional Financiera, Contratos, Ingreso, Estado financieros, Industria de la Construcción, Tributación.

## ABSTRACT

The present work titled "Accounting treatment of incomes coming from client's contracts, and the respective tax effects on companies in the construction sector" is based on the analysis of the tax effects about the application of the IFRS 15. Until the end of 2017, companies in the sector applied IAS 11 in their incomes treatment, but since January 1, 2018 they were required to use IFRS 15 (Revenues from ordinary activities about contracts with customers) according to the resolution of the Superintendency of Companies of Ecuador.

The new regulation brings important changes in the recognition of the incomes in the construction sector, which is the application of the 5 steps of contract's accounting. Because of that, some problems were observed with the accounting management information during the implementation period such as: lack of standard's knowledge, inefficient communication between departments; inadequate criteria and professional judgment accounting, lack of personal capacitation, and others. That caused the impertinent incomes and costs treatment, generating eventually financial statements not according to the reality

This study was done to companies in the sector of civil engineering work, where a mixed approach was applied, with descriptive and analytical types of research, the inductive method was used, qualitative and quantitative data were obtained through interviews, documental analysis, surveys, and analysis of financial statements; which allowed to determine the existence of effects due to the application of the standard. As a contribution to solve the problem, a technical report was prepared to evaluate, determine and quantify the effects of the study's object.

**Keywords:** International Financial Standard, Contracts, Income, Financial Statement, Construction Industry, Taxation,

## Índice

<b>Capítulo 1 : Marco General de Investigación .....</b>	<b>1</b>
1.1. Tema.....	1
1.2. Planteamiento del problema .....	1
1.3. Formulación del problema .....	6
1.4. Sistematización del problema.....	6
1.5. Delimitación del problema .....	6
1.6. Línea de la investigación.....	7
1.6.1. Línea Institucional.....	7
1.6.2. Línea de facultad .....	7
1.7. Objetivos de la investigación .....	7
1.7.1. Objetivos General.....	7
1.7.2. Objetivos específicos.....	7
1.8. Justificación de la investigación.....	8
1.9. Idea a Defender. ....	9
1.10. Definición de las variables. ....	9
<b>Capítulo 2 : Marco Teórico.....</b>	<b>10</b>
2.1. Antecedentes de la Investigación .....	10
2.2. Bases Teóricas.....	14
2.2.1. Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF 15.....	14
2.2.1.1. Componentes de las NIIF.....	14
2.2.2. NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos de construcción.....	15
2.2.2.1. Objetivo de la NIIF 15 .....	16
2.2.2.2. Alcance y Excepciones.....	16
2.2.2.3. Ventajas de la NIIF 15 .....	17
2.2.2.4. Reconocimiento de los Ingresos conforme NIIF 15.....	18
2.2.2.4.1.Paso 1: Identificar los contratos con un cliente. ....	18
2.2.2.4.2.Paso 2: identificar las obligaciones de desempeño en el contrato .....	20
2.2.2.4.3.Paso 3: Determine el precio de la transacción .....	21
2.2.2.4.4.Paso 4: Asignación del precio de transacción contrato.....	23
2.2.2.4.5.Paso 5: Reconocimiento del ingreso. ....	24

2.2.2.4.6. Presentación .....	25
2.2.2.4.7. Información a revelar .....	26
2.2.3. NIC 11 “Contratos de Construcción” .....	27
2.2.3.1. Alcance .....	27
2.2.3.2. Objetivo .....	28
2.2.3.3. Reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos del contrato. ....	28
2.2.3.4. Información a revelar .....	29
2.2.4. NIC 12 – Impuesto a las ganancias .....	30
2.2.4.1. Alcance .....	31
2.2.4.2. Objetivo .....	31
2.2.4.3. Aspectos Principales de la NIC 12 .....	31
2.2.4.4. Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos .....	33
2.2.4.5. Presentación .....	33
2.2.4.6. Información a Revelar .....	33
2.2.5. Diferencias entre la Normas contables (NIIF) y la Norma Tributaria. ....	34
2.2.6. La NIIF 15 y los efectos financiero y tributario de su aplicación. ....	35
2.2.7. Reconocimiento de los Ingresos con base Fiscal .....	36
2.2.7.1. Efecto tributario de la aplicación de la NIIF 15 .....	37
2.2.7.1.1. Efectos financieros de la aplicación de la NIIF15 .....	38
2.2.7.2. Reconocimiento de los Ingresos con base contable o financiera. ....	40
2.3. Marco Conceptual .....	41
2.3.1. Contabilidad financiera. ....	41
2.3.2. Estados Financieros .....	41
2.3.3. Análisis de los Estados Financieros .....	41
2.3.4. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) .....	42
2.3.5. Contrato .....	42
2.3.6. Activos del Contrato .....	42
2.3.7. Pasivos del Contrato .....	42
2.3.8. Cliente .....	42
2.3.9. Ingresos .....	43
2.3.10. Obligaciones de desempeño .....	43
2.3.11. Gastos .....	43
2.3.12. Ingresos de actividades ordinarias .....	43

2.3.13.	Precio de venta independiente (de un bien o servicio).....	43
2.3.14.	Precio de la transacción (para un contrato con un cliente).....	44
2.3.15.	Ganancia contable: .....	44
2.3.16.	Ganancia (pérdida) fiscal: .....	44
2.3.17.	Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias .....	44
2.3.18.	Impuesto corriente.....	44
2.3.19.	Efecto .....	45
2.3.20.	Responsabilidad Contractual.....	45
2.4.	Marco Legal .....	45
2.4.1.	Ley de Compañías.....	45
2.4.2.	Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su reglamento para la Aplicación.....	46
2.4.3.	Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública SERCOP .....	47
2.4.4.	Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.....	48

**Capítulo 3 : Metodología, Análisis de los resultados y discusión ..... 50**

3.1.	Enfoque de la investigación .....	50
3.2.	Tipo de Investigación .....	50
3.3.	Métodos y Técnicas Utilizadas .....	50
3.3.1.	Entrevista.....	51
3.3.2.	Encuesta. ....	51
3.3.3.	Análisis documental. ....	51
3.3.4.	Análisis horizontal y vertical de los Estados Financieros .....	51
3.4.	Población.....	52
3.5.	Muestra.....	52
3.6.	Análisis, interpretación y discusión de los resultados. ....	53
3.6.1.	Entrevista.....	53
3.6.1.1	Resultado de la Entrevista a Expertos .....	53
3.6.1.1.1.	Análisis de los resultados de la entrevista.....	55
3.6.2.	Encuesta .....	56
3.6.2.1	Resultado de la encuesta. ....	56
3.6.2.1.1.	Análisis de los resultados de las encuestas. ....	64
3.6.3.	Análisis documental. ....	65
3.6.3.1	Ficha de observación.....	65

3.6.4.	Análisis de los estados financieros.....	66
3.6.4.1	Análisis horizontal y vertical.....	66
3.6.4.2.	Análisis Financiero.....	73
3.6.4.2.1.	Razones financieras de liquidez.....	73
3.6.4.2.2.	Razones financieras de Endeudamiento.....	76
3.6.4.2.3.	Razones financieras de Rentabilidad .....	78
3.6.4.3.	Análisis de los resultados de los estados financieros .....	80
3.6.5.	Análisis del tratamiento contable de la NIIF 15.....	81
3.6.5.1.	Análisis del Paso 1: Identificación de los Contratos con clientes.....	82
3.6.5.2.	Análisis del Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato.....	82
3.6.5.3.	Análisis del Paso 3: Determinación del Precio de la Transacción .....	83
3.6.5.4.	Análisis del Paso 4 Asignación del Precio de transacción .....	86
3.6.5.5.	Análisis del Paso 5 Reconocimiento del ingreso. ....	86
3.6.6.	Análisis de efectos tributario.....	88

**Capítulo 4 : Informe Técnico.....91**

4.1.	Título .....	91
4.2.	Objetivo.....	91
4.2.1.	Objetivos específicos.....	91
4.3.	Justificación.....	91
4.4.	Exposición de los hechos .....	92
4.5.	Análisis.....	94
4.5.1.	Análisis con la normativa contable y tributaria.....	95
4.5.1.1.	Análisis con normativa contable de los ingresos .....	95
4.5.1.2.	Análisis con normativa tributaria de los ingresos .....	98
4.5.1.3.	Cuentas afectadas en el reconocimiento de ingresos según aplicación de NIIF 15 y ajustes contables posterior al análisis con la normativa contable y tributaria. ....	99
4.5.2.	Análisis de los Estados Financieros .....	102
4.5.2.1.	Análisis vertical y horizontal de los estados financiero con aplicación de NIIF 15.	102
4.5.3.	Efecto tributario de la aplicación de la NIIF 15 .....	109
4.6.	Resultados Obtenidos.....	110
4.6.1.	Resultados del análisis de la aplicación de la normativa contable y tributaria.....	110
4.6.2.	Resultado del análisis a los estados financiero.....	111

4.6.3.	Resultado de la determinación del efecto Tributario de la aplicación NIIF 15.113	
4.7.	Conclusiones del Informe técnico .....	113
4.8.	Recomendaciones del informe técnico.....	115
	<b>Conclusiones .....</b>	<b>117</b>
	<b>Recomendaciones .....</b>	<b>119</b>

## INDICE DE TABLAS

Tabla 1 Ventas por subdivisiones de actividades del sector de la Construcción año 2018 .....	2
Tabla 2 Delimitación del problema de investigación .....	6
Tabla 3 Normas e interpretaciones reemplazadas por la NIIF 15.....	16
Tabla 4 Excepciones de la NIIF 15.....	17
Tabla 5 Base Contable de Activos y Pasivos vs Base fiscal.....	32
Tabla 6 Profesionales entrevistados.....	53
Tabla 7 Respuestas de las entrevistas con los expertos .....	53
Tabla 8 Ficha de observación .....	65
Tabla 9 Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación Financiera de empresa “A” ...	66
Tabla 10 Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultado Integral de empresa “A”.....	68
Tabla 11 Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación Financiera Empresa “B” .....	69
Tabla 12 Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultado Integral Empresa “B” .....	70
Tabla 13 Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación Financiera de Empresa “C”. 71	
Tabla 14 Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultado Integral Empresa “C” .....	72
Tabla 15 Análisis de razón corriente de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018 .....	73
Tabla 16 Análisis de razón prueba ácida de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018 ...	74
Tabla 17 Análisis de razón de capital de trabajo de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018.....	75
Tabla 18 Análisis de razón de endeudamiento de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018.....	76
Tabla 19 Análisis de razón de solvencia de la empresa A, B y c en los años 2017 y 2018.....	77
Tabla 20 Análisis de la razón de margen bruto de empresas A, B y C año 2017 y 2018.....	78
Tabla 21 Análisis de la razón de margen de utilidad operacional, en empresas A, B y C períodos 2017 y 2018.....	79



Tabla22 Análisis de la razón de margen de utilidad neta de empresas A, B y C período 2017 y 2018.....	79
Tabla 23 Resultado de la evaluación del Paso 1: Identificación de un contrato con un cliente .....	82
Tabla 24 Resultado de evaluación del paso 2: Identificación de las Obligaciones de Desempeño.....	82
Tabla 25 Identificación de obligaciones de desempeño en los contratos de las empresas A, B y C.....	83
Tabla 26 Detalle de aspectos que modifican el precio de los contratos de las empresas A, B y C.....	84
Tabla 27 Resultados de la evaluación del paso 3 en Empresas A, B y C. ....	84
Tabla 28 Diferencias en la Determinación del precio de Transacción por la no aplicación de la NIIF 15.....	85
Tabla 29 Paso 5 Reconocimiento del Ingreso según NIIF 15 vs NIC 11 .....	87
<i>Tabla 30</i> Cuentas afectadas en el reconocimiento de los ingresos, determinación del impuesto a la renta y utilidad de la empresa B .....	89
Tabla 31 Cuentas afectadas en el reconocimiento de los ingresos y en la determinación del Impuesto a la Renta en la empresa “C” .....	89
Tabla 32 Matriz de cotejo para analizar el cumplimiento, aplicación y conocimiento de la norma .....	93
Tabla 33 Detalle de cumplimiento de pasos para el reconocimiento de los ingresos según NIIF 15.....	94
Tabla 34 Ingresos determinados al 31 de diciembre del 2018 con aplicación de NIIF 15 en las empresas A, B y C.....	97

Tabla 35 Datos de los Ingresos reconocidos al 31 de diciembre del 2018 por las empresas A, B y C. ....	99
Tabla 36 Cálculos de Iva, Rte. Fuente e Iva y cuentas x cobrar sobre diferencias en cuenta de ingresos al 31 de diciembre del 2018 por las empresas B y C.....	100
Tabla 37 Asientos contables para regularizar el reconocimiento de los ingresos en empresa "B" .....	100
Tabla 38 Asientos contables para regularizar el reconocimiento de los ingresos en empresa "C" .....	101
Tabla 39 Análisis vertical y horizontal de los estados financieros con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa A.....	103
Tabla 40 Análisis vertical y horizontal del estado de resultados con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa A.....	104
Tabla 41 Análisis vertical y horizontal de los estados financieros con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa B.....	105
Tabla 42 Análisis vertical y horizontal del estado de resultado con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa B.....	106
Tabla 43 Análisis vertical y horizontal de los estados financieros con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa C.....	107
Tabla 44 Análisis vertical y horizontal del estado de resultado con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa C.....	108
Tabla 45 Conciliación tributaria de empresas A, B y C. ....	109
Tabla 46 Resumen de diferencias de ingresos con NIIF 15 vs ingresos reconocido por las empresas A, B y C. ....	111

## Índice de Figuras

<b>Figura 1</b> Ingresos Totales del Sector de la Construcción.....	2
<b>Figura 2</b> Los cuatro componentes de las NIIF.....	15
<b>Figura 3</b> Ventajas de la NIIF 15.....	17
<b>Figura 4</b> Pasos para el reconocimiento del Ingreso .....	18
<b>Figura 5</b> Requisitos de Contabilización de un Contrato. ....	19
<b>Figura 6</b> Criterios para reevaluar el contrato .....	19
<b>Figura 7.</b> Condiciones para modificación del contrato.....	20
<b>Figura 8.</b> Modelo de los dos pasos para identificar obligaciones de desempeño distintas. ....	20
<b>Figura 9</b> Determinación del momento y el importe a reconocerse .....	21
<b>Figura 10</b> Determinar el precio de la transacción.....	22
<b>Figura 11</b> Inputs para asignar el precio de la transacción.....	23
<b>Figura 12</b> Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo .....	24
<b>Figura 13</b> Métodos de reconocimiento de los ingresos ordinarios a lo largo del tiempo .....	25
<b>Figura 14</b> Presentación de la NIIF 15 en los Estados Financieros.....	25
<b>Figura 15</b> Información a revelar. ....	27
<b>Figura 16</b> Tipos de Diferencias Temporarias .....	32
<b>Figura 17</b> Distorsión histórica en la preparación de los Estados Financieros en América Latina. ....	35
<b>Figura 18</b> Pregunta 01. Norma contable que aplican las constructoras.....	57
<b>Figura 19</b> Pregunta 02. ¿Su empresa posee un departamento legal que se encarga de elaborar y supervisar los contratos? .....	57
<b>Figura 20</b> Pregunta 03. Tipos de Contrato de Construcción que celebra con sus clientes .....	58

<b>Figura 21</b> Pregunta 04 ¿La NIIF 15 permite mejorar el reconocimiento y contabilización de los ingresos y costos de los contratos?.....	58
<b>Figura 22</b> Pregunta 05 ¿Tiene claro los criterios que deben cumplir los contratos para ser considerados dentro del alcance de la NIIF 15? .....	59
<b>Figura 23</b> Pregunta 06 ¿Conoce usted cuales son las etapas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios? .....	59
<b>Figura 24</b> Pregunta 07. Considera necesario que las empresas distingan o separen las obligaciones de desempeño de un contrato individual para la transferencia de bienes o servicios. ....	60
<b>Figura 25</b> Pregunta 08. Conocimiento de las condiciones para que una entidad contabilice la modificación de un contrato por separado. ....	60
<b>Figura 26</b> Pregunta 09. Puede determinar las obligaciones de desempeño del contrato con facilidad.....	61
<b>Figura 27</b> Pregunta 10. El reconocimiento de los ingresos se da a medida en que se satisface una obligación de desempeño. ....	61
<b>Figura 28</b> Pregunta 11. Métodos permitidos por la norma que utiliza para medir el progreso de los contratos. ....	62
<b>Figura 29</b> Pregunta 12. Tipos de impacto que ha tenido la aplicación de la NIIF 15.....	62
<b>Figura 30</b> Pregunta 13. Importancia de los sistemas tecnológicos para el control y registro adecuado de los ingresos, costos y gastos de los contratos de la construcción. ....	63
<b>Figura 31</b> Pregunta 14. Inversión del parte del presupuesto de las empresas en programas de capacitación y actualización contante para el personal.....	63
<b>Figura 32</b> Pregunta 15. Nivel de Conocimiento de los contadores sobre NIIF 15. ....	64
<b>Figura 33</b> <i>Etapas de reconocimiento de los ingresos ordinarios bajo NIIF 15</i> .....	81

## Índice de Anexos

<b>Anexo 1</b> – Entrevista a Experto Financiero	125
<b>Anexo 2</b> – Entrevista a Experto Tributario	126
<b>Anexo 3</b> – Encuesta a Contadores	127

## **Capítulo 1 : Marco General de Investigación**

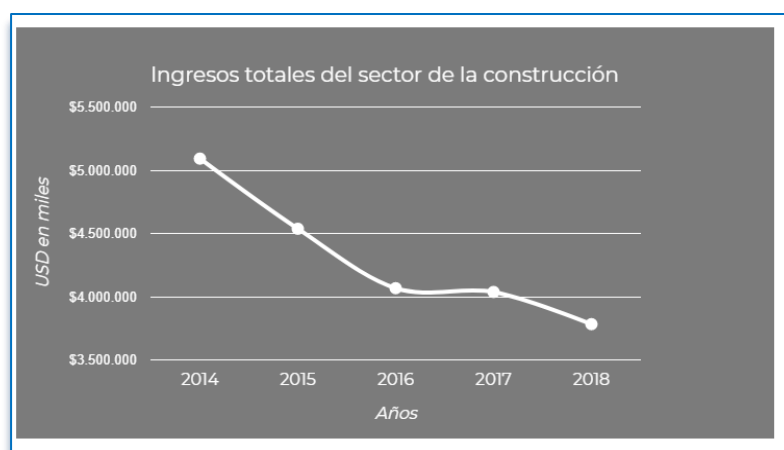
### **1.1. Tema**

Tratamiento Contable de los Ingresos Ordinarios Procedentes de Contratos con clientes y su efecto Tributario en empresas del sector de la Construcción.

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

La industria de la construcción en el Ecuador, es un sector que genera un rubro significativo en la economía del país, en el 2019 represento el 11% del total de la producción de la economía, lo que contribuyó a la generación de 473 mil plazas de empleos, convirtiéndola en la segunda industria en términos de producción y la cuarta en generadora de empleo, el aporte en recaudación tributaria en este año fue de 339,9 millones en impuestos, sin considerar las actividades inmobiliarias que aportaron con 193,9 millones al fisco, desde el 2015 este sector ha venido experimentando una fuerte presión económica debido a la falta de liquidez y a los cambios de las condiciones para hacer negocios, esto provoco que en el 2019 se registre una contracción del PIB del -5.2%, y que en el 2020 se agrave mucho más por las paralizaciones generales del covid-19. (Mundo Constructor, 2021)

A nivel nacional existen más de 4000 empresas que operan dentro de sector de la construcción, en la provincia de las Guayas se concentra la mayor parte de estas empresas con alrededor de 1700, luego le sigue Pichincha con 1200. En el 2018 las ventas totales del sector de la construcción registraron alrededor de \$ 3.700 millones a pesar de su decrecimiento del 26% entre el 2014 y 2018. La construcción está dividida en subsectores designadas por la Super Intendencia de Compañías, tales como: Obras de Ingeniería Civil, Construcción de Edificios y Actividades Especializadas de la Construcción, de las cuales la Obras de Ingeniería Civil, son las que representan mayores ingresos, alcanzando ventas aproximadamente de \$2.000 millones en el 2018. (Aval, 2019)



**Figura 1** Ingresos Totales del Sector de la Construcción

Fuente: Súper Intendencia de Compañías

Tabla 1

*Ventas por subdivisiones de actividades del sector de la Construcción año 2018*

Actividad Económica	Ventas 2018
<b>F42 - Obras de Ingeniería Civil.</b>	<b>\$2,071,569,080.57</b>
F421.-Construcción de carreteras y líneas de ferrocarril.	\$1,689,241,127.45
F422 – Construcción de proyectos de servicios públicos.	\$314,353,562.44
F429 – Construcción de otras obras de ingeniería civil.	\$67,974,390.68
<b>F41 - Construcción de edificios.</b>	<b>\$1,246,631,347.64</b>
F410 – Construcción de edificios.	\$1,246,631,347.64
<b>F43 - Actividades especializadas de la construcción.</b>	<b>\$464,375,755.96</b>
F431 – Demolición y preparación del terreno.	\$69,008,637.92
F432 –Instalaciones eléctricas y de fontanería y otras para obras de construcción.	\$291,941,269.10
<b>F433 – Terminación y acabado de edificios.</b>	<b>\$25,356,804.41</b>
<b>F439 – Otras actividades especializadas de construcción.</b>	<b>\$78,069,044.53</b>
<b>Ventas totales año 2018</b>	<b>3.782.576.184,17</b>

Fuente: Superintendencia de Compañías

Elaborado por: Quinteros (2021)

La globalización ha impuesto retos significativos a los países y organizaciones en términos de incrementar sus ventajas competitivas y comparativas para poder crecer y permanecer a nivel global, esto ha generado importantes cambios en las empresas públicas y

privadas, y a su vez ha favorecido al desarrollo de los mercados financieros, por lo que se convierte en una necesidad esencial para las empresas, poseer información financiera confiable y exacta, esto ha provocado una corriente a nivel mundial por la adopción de la Normas internacionales de Información financiera en los últimos años. La contabilidad Internacional se planteó un cambio sustancial en la presentación y el análisis de la realidad económica de la sociedad, la cual tiene como objetivo primordial mejorar la transparencia y comparabilidad de la información financiera que se entrega a los usuarios de la información.

En el Ecuador las normas internacionales fueron adoptadas a partir de enero del año 2011 según resolución No. 08.G.DSC.010 de 2008.11.20 emitida por la Superintendencia de compañías en su R.O. No. 498 de 2008.12.31, la cual estableció el cronograma de aplicación obligatoria de las “NIIF para las empresas”. Este trabajo de investigación hace referencia al tratamiento o aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) llamada “Ingresos Ordinarios procedentes de contratos con clientes”, que entró en vigencia desde el 1 de enero del 2018, la cual deroga la norma anterior (NIC 11) llamada “Contratos de Construcción”.

En una publicación de una empresa internacional en el periódico británico Financia Times, La NIIF 15 es catalogada como la “joya de la corona”; ya que esta norma es:

Es mucho más restrictiva porque establece un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos derivados de contratos con cliente, que tiene por objetivo principal establecer un único modelo aplicado a distintos tipos de sectores industriales; pero que, además, ayuda a las entidades a efectuar la contabilización de operaciones complejas o con situaciones particulares en sus contratos. (Deloitte, 2014)

Por lo que es de suma importancia analizar el tratamiento contable de este nuevo modelo de reconocimiento de ingresos en las diferentes Industrias, ya que puede tener impacto diferente en cada una de ellas.



Es fundamental que toda empresa tenga establecido el procedimiento y controles adecuado para el reconocimiento contable de los ingresos, costos y gastos acompañado de una buena gestión administrativa.

La importancia del reconocimiento de los ingresos va más allá del simple registro contable de la entrada de recursos o el derecho de reclamarlos, su incidencia llega hasta ser indicador fundamental en la implementación de políticas económicas a nivel de estado y a nivel empresarial; junto con los gastos son un componente importante para la toma de decisiones, el resultado de la combinación de estos componentes sea utilidad o pérdida, es una forma de evaluar el desempeño de una unidad de negocio a lo largo de un período. (Horngren, Sundem, & Elliot , 1996)

El mal tratamiento contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, se convierte en un problema para las empresas del sector de la construcción, ya que la mayoría de ellas no tienen establecido los procedimientos y controles pertinentes de la parte comercial y legal que respaldan la obligación de desempeño a la que tienen derecho recibir por los servicios entregados, para luego proceder con el reconocimiento de sus ingresos ordinarios, de ahí que se desprende que la empresa al final del periodo podría pagar impuestos por ingresos que no han sido recibidos económicamente, lo cual afecta directamente a las finanzas de las empresa.

La aplicación de la norma NIIF 15 afecta de manera significativa a:

- El tratamiento contable o reconocimiento de los ingresos.
- El tiempo en que se genera la obligación por compensaciones basadas en su desempeño.
- El momento en que se alcanzan los objetivos y la probabilidad de que estos se cumplan.

La aplicación de una nueva norma, leyes, reglamentos y/o resoluciones obligan a las empresas a cambiar sus políticas, procesos y registro contables, y cuando estos cambios no han sido socializados por sus administradores o directores; conllevan a un estado de incertidumbre, inseguridad y confusión al personal encargado de elaborar los estados financieros. La falta de información y de capacitación al personal por cambios de normas y leyes, tiene como consecuencia el desconocimiento de su aplicación e interpretación de manera incorrecta, lo cual lo resulta en el cometimiento de errores, u omisión de información en la elaboración de los estados financieros, lo cual pueden generar: el pago de impuestos incorrectos, pago de multas ante los organismos controladores e incluso ocasionar pérdidas a las empresas, por ello es importante que la gestión administrativa y contable se realice de manera conjunta y eficiente.

Es sustancial destacar que la aplicación de esta norma depende mucho de la forma como se estructura el contrato, debido a que la norma NIIF 15 exige identificar las obligaciones de desempeño por separado, en algunos casos se podría retrasar el reconocimiento de los ingresos debido a que los mismos recién serían reconocidos cuando se cumpla con la obligación de desempeño a la que esta afecta; en el sector construcción, habrán obligaciones que se podrán reconocer en un solo periodo pero habrán otras que se irán reconociendo a lo largo del tiempo o en varios periodos. La evaluación de los contratos y la forma de pago del cliente son de gran relevancia al momento de contabilizar los ingresos, por lo cual es tan importante que las empresas de este sector logren:

- Mejorar sus sistemas y procesos de segmentación de los contratos.
- Incluir cláusulas en los contratos que permitan el financiamiento de la obra, ya que así el contratista no incurrirá en gastos bancarios, para cubrir costos derivados del proyecto.

Este trabajo toma como referencia el análisis de los estados financieros del año 2017 y 2018, y por lo tanto no se ha visto afectada por la pandemia del COVID-19, pero si es importante indicar que desde octubre del año 2019 las operaciones comerciales a nivel mundial han sido afectadas exponencialmente por los riesgos, desconfianza e incertidumbre económica que ha sido, ocasionada por el coronavirus.

### 1.3. Formulación del problema

¿De qué manera afecta el tratamiento contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes (NIIF 15) en las entidades del sector de la construcción?

### 1.4. Sistematización del problema

- ¿Cuáles serán los principales cambios en el tratamiento contable de los ingresos en el sector de la construcción desde la implementación de las NIIF en Ecuador?
- ¿De qué manera afecta a los índices financieros, el reconocimiento de los ingresos bajo los criterios establecidos en la normativa NIIF 15?
- ¿Cómo afecta el tratamiento contable de los ingresos de contratos de construcción en el ámbito tributario?

### 1.5. Delimitación del problema

Tabla 2

*Delimitación del problema de investigación*

<b>Descripción</b>	<b>Detalle</b>
País:	Ecuador
Ciudad:	Guayaquil
Período:	2017 - 2018
Sector:	Construcción
Objeto de estudio	3 empresas de la construcción de obras civiles
Área de estudio	Contabilidad, y Tributación

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

## **1.6. Línea de la investigación**

### **1.6.1. Línea Institucional**

Desarrollo estratégico empresarial y de emprendimientos sustentables.

### **1.6.2. Línea de facultad**

Contabilidad, finanzas, auditoría y tributación.

## **1.7. Objetivos de la investigación**

### **1.7.1. Objetivos General**

Evaluar el tratamiento contable de la NIIF 15 en las empresas del sector de la Construcción.

### **1.7.2. Objetivos específicos**

- Revisar cuáles son los principales cambios en el tratamiento contable de los ingresos, bajo criterio de NIC 11 y NIIF 15.
- Contrastar el impacto en los índices financieros en las empresas, aplicando los criterios establecidos en NIIF 15.
- Verificar cual es el efecto tributario que tiene la aplicación de la NIIF 15 en el tratamiento de los Ingresos en las empresas del sector construcción.

- Elaborar un informe técnico de la evaluación del tratamiento contable y tributario de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes en el sector de la construcción, correspondiente al periodo cerrado 2018.

### **1.8. Justificación de la investigación.**

El motivo porque el cual se eligió este tema de tesis, se debe al interés propio y constante aprendizaje de la uniformidad contable y tributaria de las empresas que forman parte de los principales rubros que dinamizan la economía. La Norma Internacional de Información Financiera más conocida como (NIIF 15) tiene como objetivo implementar la uniformidad en el reconocimiento de los ingresos, por tal razón se considera que esta norma puede tener un gran efecto en las diferentes industrias.

Es importante de evaluar el tratamiento contable de la NIIF 15 en los estados financieros de las empresas del sector de la construcción, ya que es uno de los sectores que podrían tener un mayor impacto, debido a que en él se manejan contratos con clientes de valores importantes que pueden durar más de un periodo contable, los cuales deben ser reconocidos en base a la transferencia del control, por lo cual se podría ocasionar un diferimiento o aceleración del reconocimiento de los ingresos.

Las Norma Internacional de Información Financiera NIIFS son de vital importancia y tienen el propósito de uniformizar el proceso de aplicación de las normas contables a nivel mundial, para sean aceptadas, comprendidas de una manera fidedigna y con altos estándares de calidad, lo que permite que la información de los estados financieros sean clara, exacta, comparable y transparente, esto contribuye a la correcta toma de decisiones por parte de los administradores de la empresas, inversores y partícipes de los mercados de capitales de todo el mundo, por lo tanto es justo y necesario la constante actualización de conocimientos, y es prioritario que las empresas tengan la función de proporcionar capacitaciones constantes al personal que labora en sus instalaciones.

En estos tiempos, las NIIF son normas que tienen un grado de ausencia que se acrecienta constantemente, los avances tecnológicos han ido deteriorado las técnicas contables manuales y han facilitado la obtención de información a través de esquemas sistemáticos globalizados, lo cual nos permite obtener la información financiera de manera eficaz y eficientemente en el momento idóneo que lo requiera la empresa.

Este trabajo de titulación se lo realiza con el objetivo de convertirlo en un documento de consulta, guía para los estudiantes, profesionales de carrera de contabilidad y auditoría, profesionales que trabajen en el sector de la construcción, o cualquier persona natural o Jurídica que esté interesado en el tema o que tenga algún a fin al mismo.

### **1.9. Idea a Defender.**

Un adecuado tratamiento contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes tiene efectos tributarios en los estados financieros de las empresas del sector de la construcción.

### **1.10. Definición de las variables.**

**Variable 1:** Tratamiento contable de los Ingresos Ordinarios procedentes de contratos con clientes (NIIF 15).

**Variable 2:** Efectos tributarios en los estados financieros de las empresas del sector de la construcción.

## Capítulo 2 : Marco Teórico

### 2.1. Antecedentes de la Investigación

La Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE (s.f.) realiza un “Acuerdo para establecer el IASC es firmado por los representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, el Reino Unido / Irlanda, y los Estados Unidos”. Este organismo creó y adoptó las NIC desde el año 1973 hasta el 2000. En el 2001 los miembros del IASC aprueban la reestructuración del IASB para formar el IASC Foundation, el cual adopta las NICS ya existentes, en el 2003 se aprueba la primera Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su interpretación IFRIC, a lo largo del tiempo este organismo viene creando nuevas NIIFS y modificando o reemplazando ciertas NICS, por lo que muchos países se han visto obligados a adoptarlas.

En el Ecuador se adopta las NIC en el año 2008 según resolución No. 08.G.DSC.010 de 2008.11.20 emitida por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS), el cual es el ente regulador de las sociedades del país, en ella se estableció un cronograma de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero del 2010 según el tipo de Compañías, lo cual dio lugar a cambios importantes en la normativa contable. (Súper Intendencia de Compañías, 2008)

La adopción de las NIIF implica un cambio en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o PCGA, lo que significa que todos los involucrados en la preparación de la información financiera, su interpretación y la toma de decisiones con base en esta, deberán aprender un nuevo lenguaje y una nueva forma de trabajar. (Estupiñan Gaitan, 2017, pág. 7)

Sancan (2016). Análisis descriptivo del beneficio de la implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores en la ciudad de Guayaquil (tesis de posgrado). Universidad Católica de Guayaquil.

Tuvo como objetivo general es describir beneficios cualitativos y cuantitativos partícipes en la gestión empresarial y su impacto en el patrimonio de accionistas de las empresas por la implementación de NIIFS en el Ecuador, obtuvo como resultados que más que una exigencia impuesta por entes reguladores empresariales estatales y fiscales, la NIIF se torna una herramienta de estrategia para el sector empresarial ecuatoriano a corto, mediano y largo plazo, cuyos beneficios son poco apreciados debido a la distorsión que genera la obligatoriedad de su aplicación. (págs. 8-9, 96)

El Financial Accounting Standard Board (FASB) e International Accounting Standard Board (IASB) decidieron aprobar de manera conjunta una nueva norma denominada “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (NIIF 15).

La NIIF 15 que fue emitida en mayo de 2014, tiene como fecha de vigencia los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, sin embargo, en julio de 2015 el IASB confirmó el aplazamiento de un año a la fecha de vigencia original, es decir la norma entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2018. (ABALT, 2016)

Esta nueva norma ha sido el mayor cambio que han tenido las NIIFS desde su adopción, por lo que ha tenido una convergencia a nivel mundial, es catalogada como “la joya de la corona”, a raíz de estos sucesos muchos especialistas financieros y tributarios de firmas auditoras nacionales e internacionales, han realizado el estudio profundo de la norma, con el propósito de identificar y promulgar los cambios más relevantes que tiene esta norma en cuanto a la forma de registrar los ingresos ordinarios de las empresas. En esta tesis se han citado alguno de ellos que se mencionan a continuación.

En un artículo internacional llamado “NIIF 15: ¿Qué cambios trae esta nueva norma contable sobre reconocimiento de ingresos?”. Meré (2016) afirma que:

“Esta norma conjunta reemplaza prácticamente la totalidad de las normas y guías existentes sobre el reconocimiento de ingresos bajo NIIF y US GAAP” (párr. 2), y que “Para ello, las entidades deberán efectuar mayores estimaciones y aplicar mayor juicio del que se estuvo considerando con las anteriores normas” (párr. 5)



En un informe de una firma auditora colombiana denominado “la Contabilidad para los ingresos está cambiando”, KPMG (2017) opina que:

La aplicación de la NIIF 15 incluye nuevos requisitos sobre cómo y cuándo determinar las obligaciones de desempeño que puede resultar en un perfil de ingresos diferente en comparación con la práctica actual, por lo que requerirá de la adaptación de las diferentes áreas de las empresas. Como por ejemplo el área legal deberá revisar a conciencia la redacción de los contratos, el área de sistemas deberá desarrollar nuevos procesos y ajustar controles internos, La gestión administrativa y financiera.

En otro artículo de una firma auditora chilena denominada “Como las NIIF cambiaran la contabilidad para el reconocimiento de ingresos”. Ernst & Young Global Limited (EYG) (2018) confirma que:

La NIIF 15 establece requisitos contables para todos los ingresos y afecta a todas las organizaciones que contraen contratos para suministrar bienes o servicios a sus clientes. Esto puede tener consecuencias para el tipo de datos financieros y no financieros que se capturan para lograr el cumplimiento, así como para la forma en que se procesan y reportan los datos.

De acuerdo a lo mencionado por el autor, es necesario aplicar el juicio profesional y la modificación de los sistemas informáticos para el registro de los datos correctos.

Las condiciones en los contratos pueden implicar en la determinación de las obligaciones de desempeño, de acuerdo a como se las estipula. Cabaleiro (2018) Socio de la firma auditora BDO España en su informe denominado “El Impacto Real de la NIIF 15 en las empresas” indica que:

Los nuevos principios contables de reconocimiento de los ingresos derivados de las actividades ordinarias pueden provocar un diferimiento o una aceleración en el reconocimiento de los mismos. Todo ello dependerá de las ‘obligaciones de desempeño’

que se desprendan de los contratos con los clientes, así como del momento en que éstas se satisfagan. Este cambio de la norma contable puede llegar a desencadenar implicaciones sobre aspectos tan relevantes como los esquemas de retribución variable de los empleados, los pagos diferidos en combinaciones de negocios, el cálculo de los covenants bancarios o sobre la propia política de dividendos de una empresa.

Por tal motivo es sustancial que cuando se negocie un contrato con un cliente, todas las partes involucradas en el proceso comprendan las implicaciones de ciertos aspectos y cláusulas que pueden inferir en el momento y la forma en la que se reconocen los ingresos.

Chilcho D., & Huidobro, C. (2018) La NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes y la evaluación de su impacto financiero y tributario en las empresas del sector de la construcción (tesis doctoral). Universidad Peruana de Ciencias aplicadas, en la que: “El objetivo de esta tesis es mostrar cuál es el impacto financiero y tributario en la implementación de la NIIF 15 en las empresas del sector construcción”, en la cual se utilizó metodología de investigación exploratoria, descriptiva, obtuvo como resultados que:

Al observar la dinámica de las empresas del sector construcción y de la complejidad de sus contratos, se puede concluir que el sector construcción será una de las industrias con mayor incidencia en el estudio a profundidad de los cinco pasos de la NIIF 15, puesto que uno de los principales puntos de la norma es la identificación de las obligaciones de desempeño, que conllevará al desarrollo correcto de los demás pasos. Las empresas de este rubro tienen contratos múltiples los cuales consideran muchos bienes y servicios dentro de los mismos y es por esta razón que será vital que se realice un completo análisis de los contratos para seguir los lineamientos de la NIIF 15. (págs. 64,68,174).

De acuerdo a lo mencionado por los autores citados en los párrafos anteriores, se evidencia que la NIIF 15 no solo implica un cambio importante en criterios contables para el reconocimiento de los ingresos, si no que en algunos casos existen diferencias que envuelve la

aplicación de juicio profesional, los cambios de sistemas y/o procesos y la manera de cómo se estructura los contratos, ya que depende directamente de este último para identificar la obligaciones de desempeño de una manera clara, lo cual puede incidir de manera positiva o negativa en los estados financieros del sector de la Construcción. Por lo que es importante analizar los impactos que conllevan su adopción, ya que, dependiendo del sector económico, podrían diferir su reconocimiento, sobre todo en aquellas empresas que celebran contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios a largo plazo, o que contienen múltiples componentes de ingresos y /u obligaciones de desempeño, como es el caso del sector de la construcción.

## **2.2. Bases Teóricas**

### **2.2.1. Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF 15**

Las NIIFS son el resultado de la globalización que exige la estandarización de procesos contables, que tengan similar fondo y forma en cuanto a reconocimiento, medición, presentación de la información, con la finalidad de armonizar las prácticas contables del mundo. Deloitte (sf) afirma que:

Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), que establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros.

#### **2.2.1.1. Componentes de las NIIF**

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad maneja una estructura independiente encargada de la elaboración de los lineamientos de las NIIF.

En otras palabras, se trata de criterios a modo de instrucciones para la apropiada valuación, registro y comunicación de las transacciones que realiza cualquier entidad con fines de lucro. El producto final son los estados financieros básicos, que permiten y facilitan la toma de decisiones al público usuario. (Vázquez & Díaz, 2013, pág. 27)



**Figura 2** Los cuatro componentes de las NIIF.

**Fuente:** Asesoría en Finanzas Internacionales (IAFI) con base a NIIF.

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

### 2.2.2. NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos de construcción

La nueva normativa financiera llamada Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (NIIF 15), entró en vigencia a partir del 1 de enero del 2018, y su aplicación es de condición obligatorio para todas las sociedades del Ecuador que rigen bajo la Normas Internacionales de Información Financiero (NIIFS). Esta norma contiene requisitos que deben cumplirse para cumplir su propósito de revelar información exhaustiva sobre la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo derivados de los contratos de las empresas con los clientes. Deloitte (2014) afirma que:

La NIIF 15 ha sido calificada por alguna empresa internacional en el Financial Times como “la joya de la corona” del esfuerzo de convergencia contable, dado que permitirá comprar de forma globalizada una magnitud tan relevante como la cifra de negocios.  
(p. 3)

### 2.2.2.1. Objetivo de la NIIF 15

IFRS Foundation (2014) en el párrafo 1 de la norma indica que:

El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario en incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (p. 1)

### 2.2.2.2. Alcance y Excepciones

De acuerdo a la IFRS Foundation (2014) en el párrafo 5 de la NIIF 15 se indican los lineamientos establecidos que debe cumplir para ser considerado en el alcance de esta norma, en el párrafo 6 y 7 las excepciones y las normas e interpretaciones reemplazadas. (p. 2-3)

Tabla 3

*Normas e interpretaciones reemplazadas por la NIIF 15*

Normas reemplazadas	
<b>NIC 11</b>	Contratos de construcción;
<b>NIC 18</b>	Ingresos;
<b>CINIIF 13</b>	Programas de fidelización de clientes;
<b>CINIIF 15</b>	Acuerdos para la construcción de bienes inmuebles;
<b>CINIIF 18</b>	Transferencias de activos de los clientes; y
<b>SIC-31</b>	Transacciones de trueque de ingresos que involucren servicios publicitarios.

**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

Tabla 4

*Excepciones de la NIIF 15*

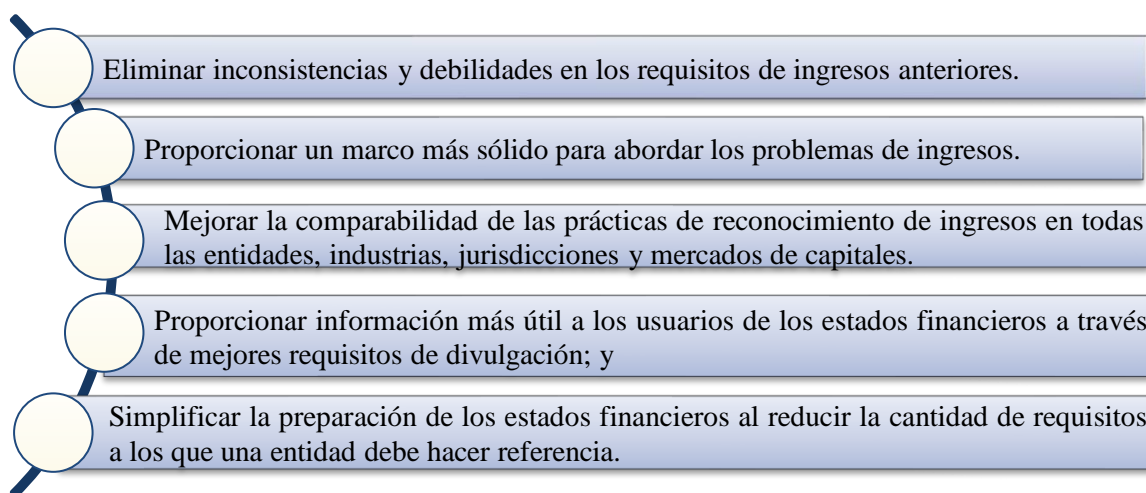
Excepciones de la NIIF15	
A) NIIF 16	Arrendamientos
B) NIIF 4	Contratos de seguros
C) NIIF 9	Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones
NIIF 10	Estados financieros consolidados
NIIF 11	Acuerdos conjuntos
NIC 27	Estados financieros separados y
NIC 28	Inversiones en asociadas y negocios.
D) intercambios no monetarios que se da entre entidades en la misma línea de negocios para poder dar una facilidad a las ventas. Ejemplo compañías de petróleos.	

**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

**2.2.2.3. Ventajas de la NIIF 15**

IFRS Foundation (2014) junto con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y el de Contabilidad Financiera organismo encargado de emitir las normas nacionales, iniciaron un proyecto en conjunto, que tuvo el propósito de aclarar los principios de reconocimiento de ingresos y desarrollar un estándar común de ingresos para NIIF que podría tener como ventaja: Ver Figura 3.



**Figura 3** Ventajas de la NIIF 15.

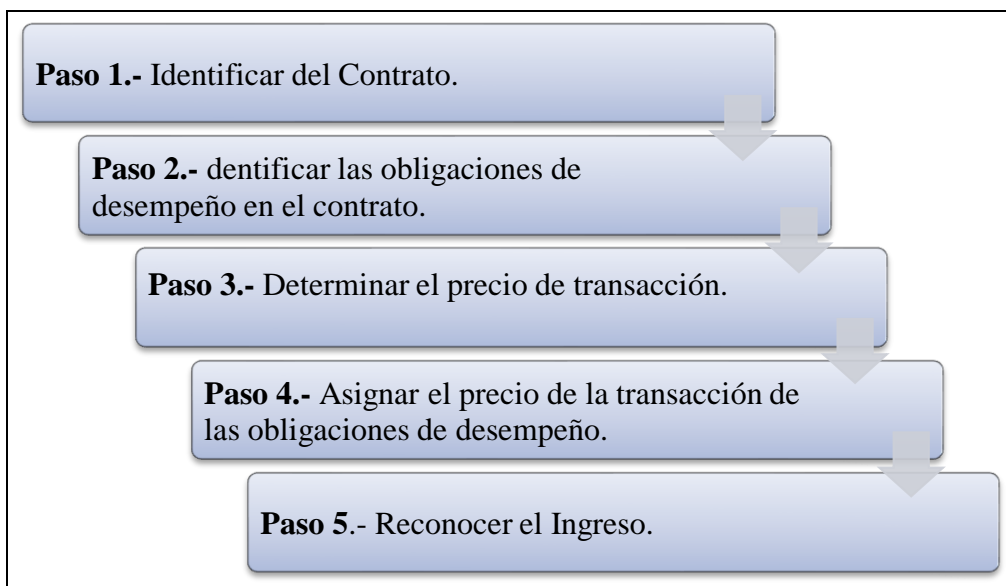
**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

#### 2.2.2.4. Reconocimiento de los Ingresos conforme NIIF 15

El principio central de la NIIF 15 es representar la transferencia de bienes o servicios prometidos al cliente a cambio de recibir un valor acordado a la que se espera tener derecho, y que para reconocerlo se deben aplicar 5 pasos establecidos en la norma. Flores (2018) indica que:

Lo absolutamente esencial que hace la NIIF 15, es introducir un modelo de cinco pasos para el reconocimiento de ingresos, si desea determinar, cómo y cuándo contabilizar los ingresos en su situación o transacción particular, y todo lo que necesita hacer una entidad es pasar sus contratos con clientes por este modelo.



**Figura 4** Pasos para el reconocimiento del Ingreso

**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

##### 2.2.2.4.1. Paso 1: Identificar los contratos con un cliente.

Un contrato se contabilizará cuando se cumpla los criterios que exige la NIIF 15. Ver figura 5.

La contabilización se acepta si cumple que:

- ✓ El contrato ha sido aprobado por las partes ya sea de manera escrita u oral.
- ✓ Se tiene pleno conocimiento de los bienes y servicios a transferir.
- ✓ Las formas de pago están bien establecidas.
- ✓ El contrato tiene fundamento comercial.
- ✓ Se espera que el monto de la contraprestación acordada sea recaudado. La capacidad del cliente y su intención es lo que permitirá establecer la probabilidad de la recaudación.

**Figura 5** Requisitos de Contabilización de un Contrato.

**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Deloitte (2017) indica que “Si el contrato no satisface esos criterios al inicio del contrato, la entidad tiene que continuar revalorando los criterios para determinar si subsiguientemente se satisfacen.”

Para que un contrato se considere como no ejecutado, se deben cumplir las siguientes condiciones:

- El contratista no ha entregado el bien o servicio al cliente por lo cual tampoco tiene el derecho a alguna contraprestación a cambio de los mismos.

El contratista reconocerá la contraprestación como ingresos de actividades ordinarias cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) La entidad no tiene obligación de transferir bienes o servicios a la entidad y tampoco tiene la obligación de transferir bienes o servicios al cliente.
- b) La contraprestación no es reembolsable.

**Figura 6** Criterios para revaluar el contrato

**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

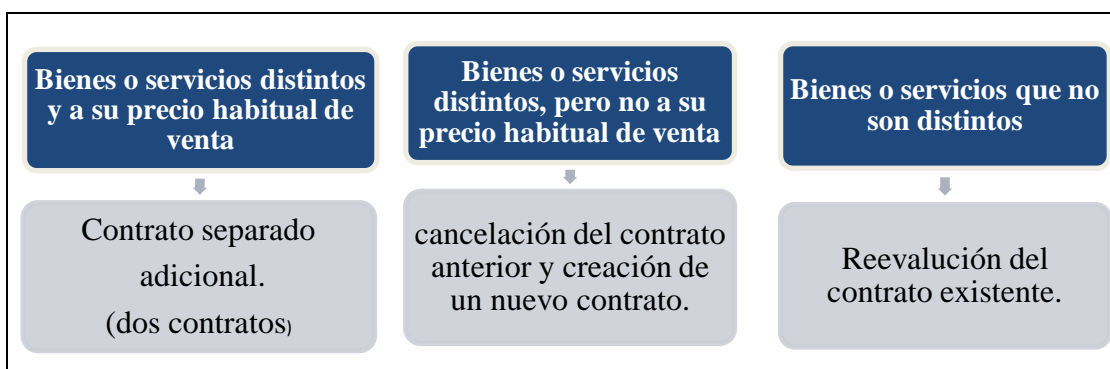
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Sobre la modificación de los contratos indica que:

La modificación del contrato tiene que ser contabilizada como un contrato separado cuando:



1. Resulta en un cambio en el alcance del contrato a causa de bienes o servicios “distintos” prometidos adicionales y;
2. La consideración adicional refleja el precio de venta independiente de la entidad de esos bienes o servicios prometidos adicionales (incluyendo cualesquiera ajustes apropiados para reflejar las circunstancias del contrato). (pág. 4)



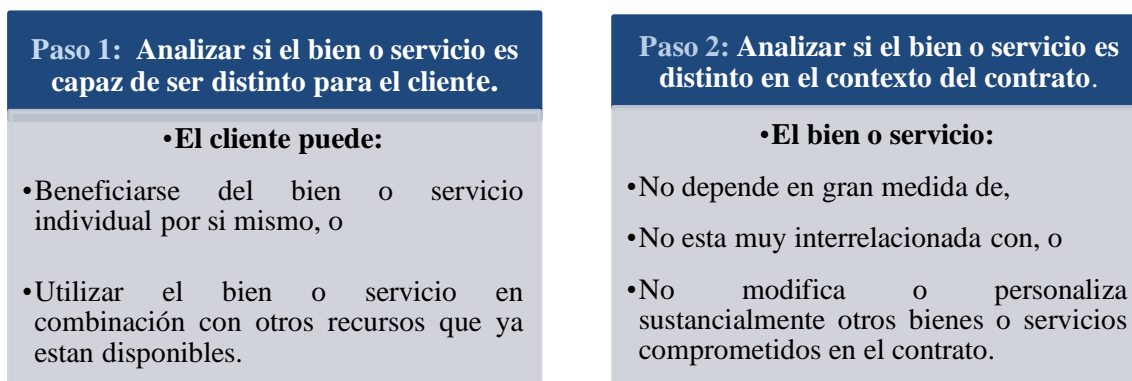
**Figura 7.** Condiciones para modificación del contrato.

**Fuente:** EY Perú (2018)

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

#### 2.2.2.4.2. Paso 2: identificar las obligaciones de desempeño en el contrato

La entidad deberá segregar las obligaciones de desempeño al inicio el contrato, en la que debe evaluar los bienes y servicios que están comprometidos e identificara como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente, para ello existe un modelo de dos pasos para identificar las obligaciones de desempeño distintas. (Deloitte, 2016)



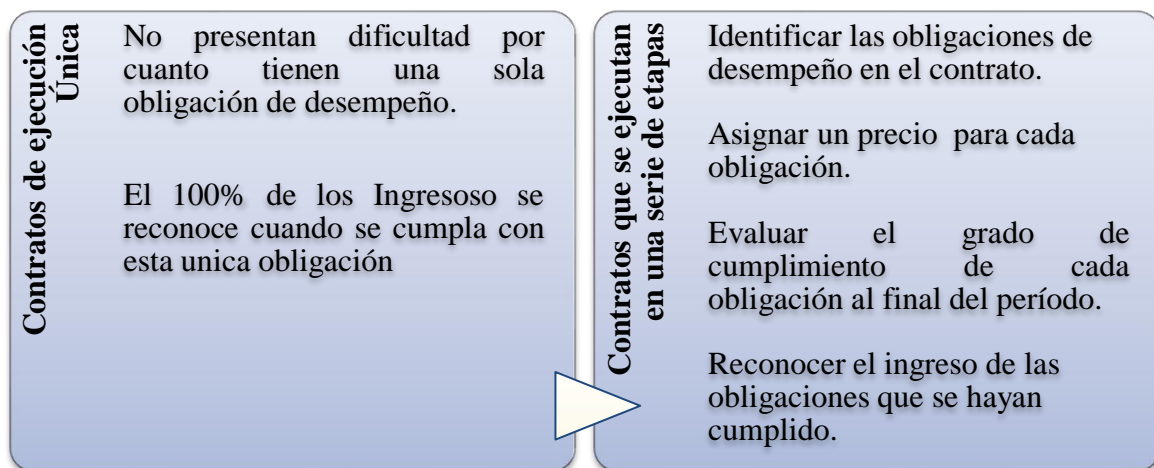
**Figura 8.** Modelo de los dos pasos para identificar obligaciones de desempeño distintas.

**Fuente:** EY Perú (2018)

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

La norma requiere identificar obligaciones diferenciadas incluidos en cada contrato para luego atribuir parte del precio del contrato y determinar su imputación a ingresos de forma separada. Deloitte (2016) indica que: “Si no se pueden identificar los bienes y servicios distintos, las entidades deben combinar los bienes o servicios hasta que identifiquen un paquete de bienes o servicios que sea distinto”.

Para determinar el momento y el importe por el cual debe reconocerse los ingresos derivados de contratos con clientes, la NIIF 15 demanda que se evalúe el cumplimiento de las obligaciones establecidas en ellos. Ver Figura 9.



**Figura 9** Determinación del momento y el importe a reconocerse

**Fuente:** Deloitte (2017)

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Los bienes o servicios no son dependiente o no está forzosamente conectados con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato, por lo cual el cliente podría disponer de no comprar el servicio o bien sin que el resto del contrato se viera perjudicado.

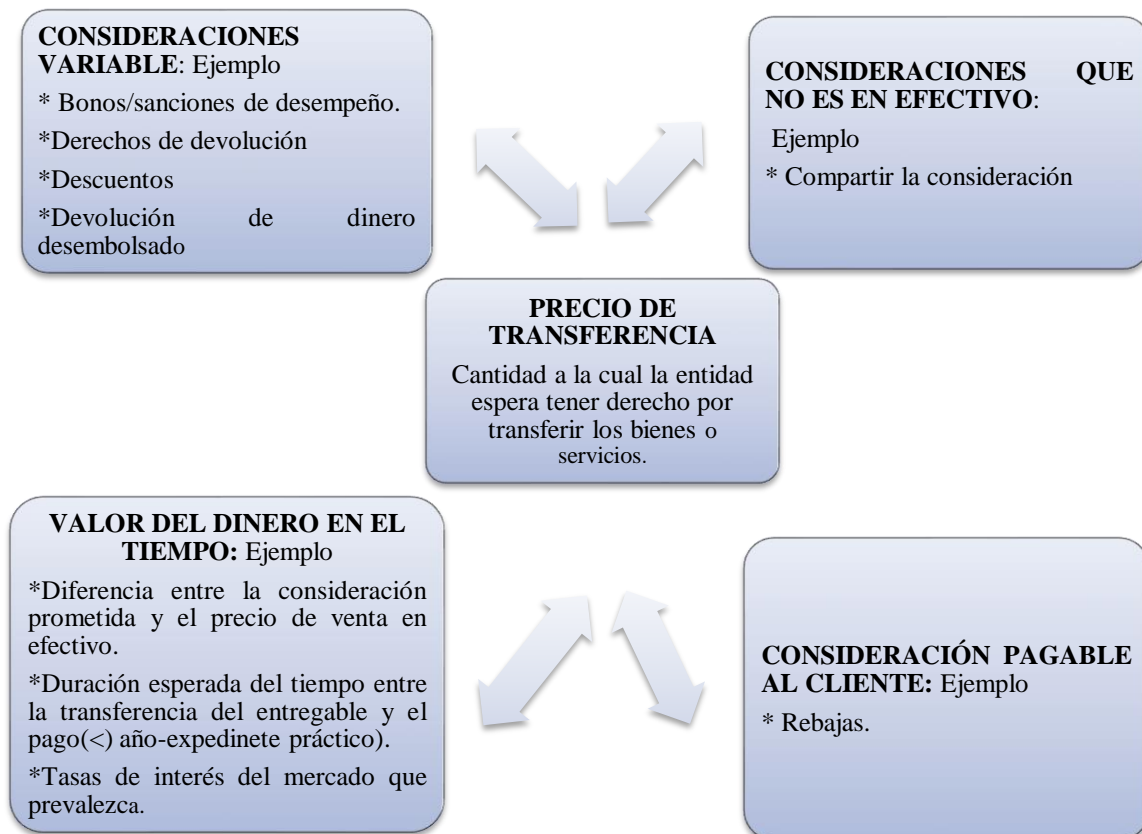
#### **2.2.2.4.3. Paso 3: Determine el precio de la transacción**

Deloitte (2016) indica que:

El precio de la transacción es el importe que se espera obtener, como contraprestación, a cambio del producto objeto de contrato. Para contabilizar el ingreso, la empresa deberá determinar dicho importe que puede tratarse de:

- Un importe fijo/concreto, en cuyo caso será más fácil la obtención de un precio, dada la ausencia de contraprestaciones variables.
- Un importe variable, en cuyo caso se deberá analizar el concepto que introduce la variabilidad. Entre estos conceptos, pueden ser: Descuentos, Bonificaciones, Incentivos y Reembolsos.

Si la consideración es variable, la entidad estimará la cantidad de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de esos servicios o bienes prometidos.



**Figura 10** Determinar el precio de la transacción.

**Fuente:** Deloitte (2016)

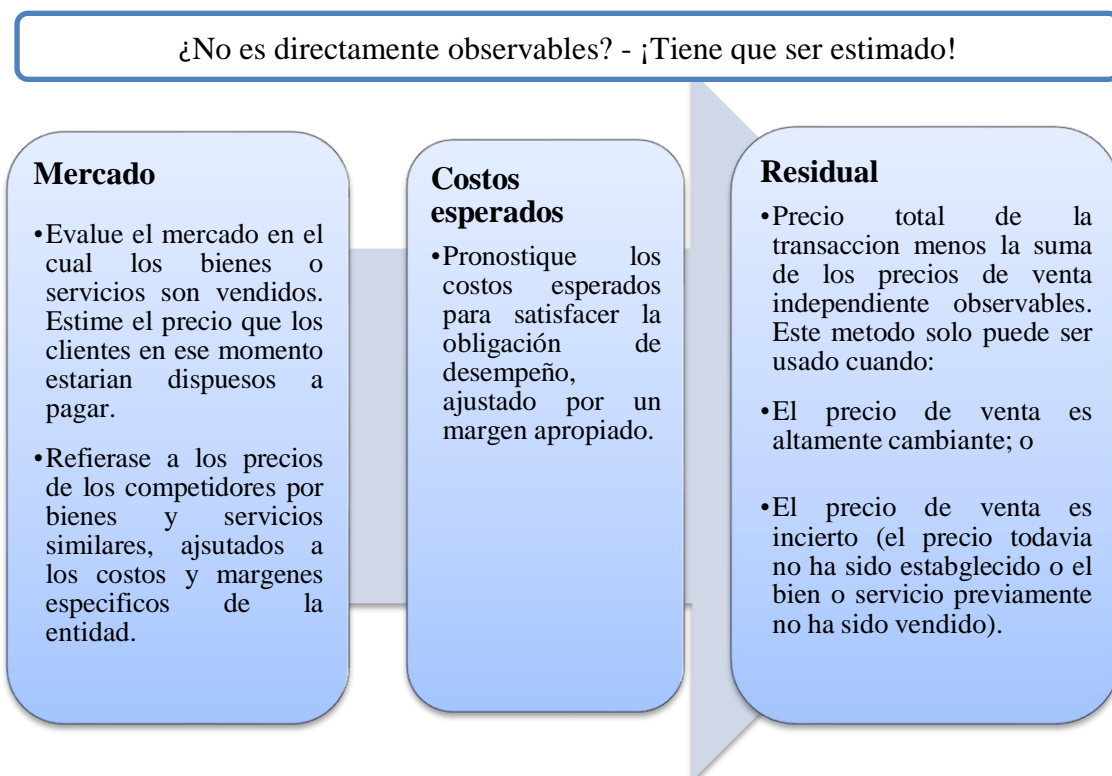
**Elaborado por:** Quinteros (2020)

#### 2.2.2.4.4. Paso 4: Asignación del precio de transacción contrato

Una vez determinado el precio o monto de la contraprestación, este debe ser distribuido entre cada uno de las diferentes obligaciones de desempeño identificadas y designadas en el contrato. Ernst & Young Global Limited (EYG) (2018) dice que:

Si hay precios directamente observables, es el precio de venta independiente (PVI), este puede ser distinto al precio del contrato a al precio del catálogo. Y en la ausencia de precios directamente observables, se necesita estimar el PVI, maximizando la utilización de datos observables y aplicando cualquiera de los tres métodos:

- Enfoque de valoración ajustada de mercado,
- Enfoque de costo esperado más margen o
- Enfoque residual, aunque este solo se puede utilizar cuando el PVI es muy variable o no ha sido fijado.



**Figura 11** Inputs para asignar el precio de la transacción.

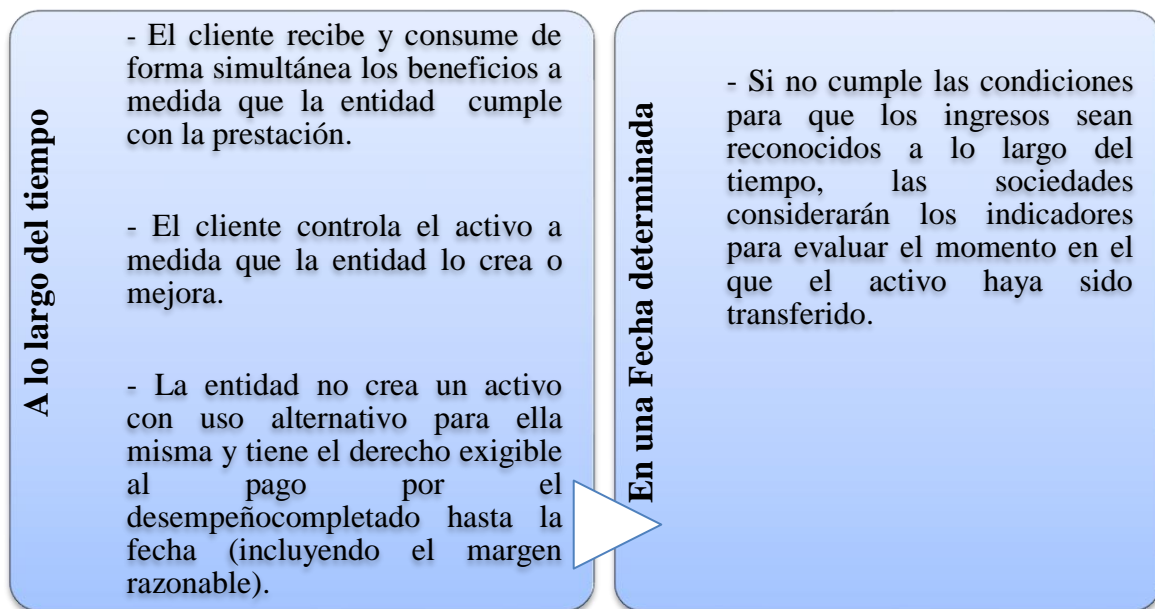
**Fuente:** Deloitte (2016)

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

#### 2.2.2.4.5. Paso 5: Reconocimiento del ingreso.

El paso final es el reconocimiento de los ingresos, y para ello se debe determinar si se satisficieron las obligaciones de desempeño, es decir cuando el control de los bienes o servicios subyacentes para esa obligación particular de desempeño son transferidos al cliente, el cual puede ser con el tiempo o en un punto en el tiempo.

El ‘control’ es definido como ‘la capacidad para dirigir el uso de y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo’ subyacentes al bien o servicio. El control se puede transferir, y por consiguiente los ingresos ordinarios ser reconocidos, con el tiempo o en un punto en el tiempo (por ejemplo, la transferencia de las partes componentes). (Deloitte, 2016).

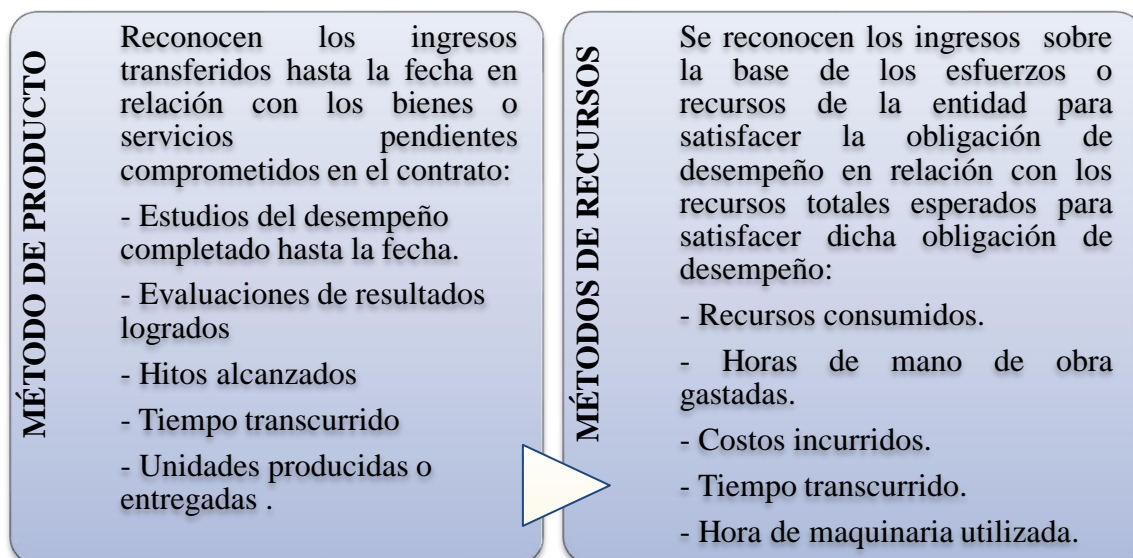


**Figura 12** Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo

**Fuente:** Deloitte (2016)

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

Para reconocer ingresos en el tiempo, se deberá de plantearse la manera de medir el grado de avance de la obra, aplicando cualquiera de los dos métodos permitidos por la norma, el que sea más fiable.



**Figura 13** Métodos de reconocimiento de los ingresos ordinarios a lo largo del tiempo

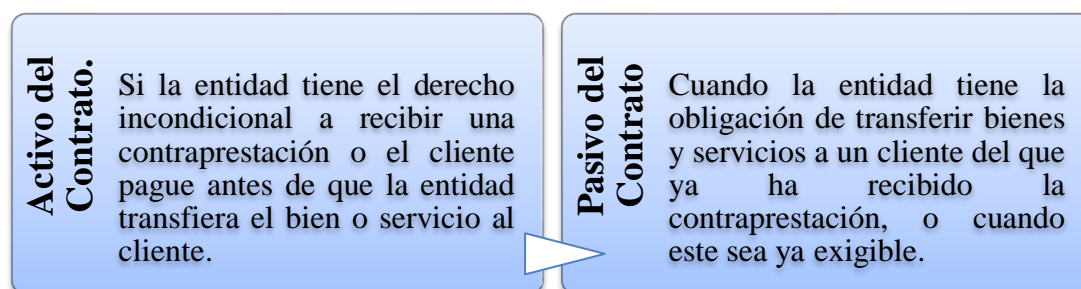
**Fuente:** Deloitte (2016)

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

#### 2.2.2.4.6. Presentación

Para la presentación de los estados financieros IFRS Foundation (2014) menciona en los párrafos 105 y 106 que:

Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada. (pág. 17)



**Figura 14** Presentación de la NIIF 15 en los Estados Financieros

**Fuente:** Norma Internacional NIIF 15

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Deloitte (2014) afirma que:

La norma amplia considerablemente los desgloses actuales sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios. A título ilustrativo, entre la información que exige NIIF 15 se incluye:

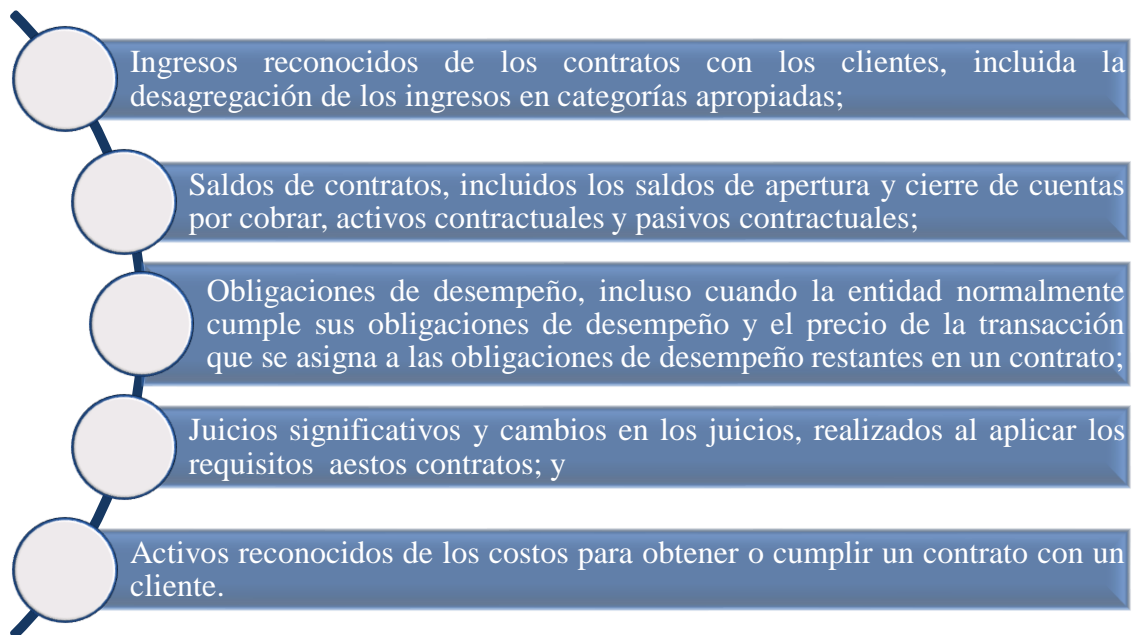
- La desagregación de los ingresos.
- Desgloses sobre determinados saldos con clientes.
- En los contratos de un año de duración, el importe total de la transacción asignado a las obligaciones que queden por satisfacer, y su explicación en cuanto al momento en que la entidad espera reconocer los ingresos correspondientes.
- Desglose sobre los activos reconocidos por costos incurridos para obtener o cumplir con un contrato.
- Descripciones cualitativas de los tipos de bienes o servicios, las condiciones de pago y del cumplimiento de obligaciones de los contratos de la entidad con los clientes.
- Descripciones de las consideraciones significativas del importe y del marco temporal del reconocimiento de los ingresos.
- Políticas adoptadas por la entidad con respecto al valor temporal del dinero y de los costes de obtención o cumplimiento de un contrato.
- Información sobre los métodos utilizados para determinar el precio de la transacción y distribución de los impuestos entre las obligaciones.

#### **2.2.2.4.7. Información a revelar**

La NIIF 15 requiere de información específica en sus estados financieros. IFRS Foundation (2014) en el párrafo 110 refiere que:

El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese

objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos: (pág. 18). Ver Figura 15.



**Figura 15** Información a revelar.

**Fuente:** NIIF 15 (2014)

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

### 2.2.3. NIC 11 “Contratos de Construcción”

La norma contable entro en vigencia en Ecuador en enero de 1995, la cual comprendía extensos conceptos y requisitos de reconocimiento de ingresos, para constructoras, que muchas veces daban como resultado contabilidades diferentes para transacciones económicamente similares.

#### 2.2.3.1. Alcance

El alcance de la norma contable (NIC 11, Sf) especifica que: “Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas”. (pág. 1)



### **2.2.3.2. Objetivo**

El (International Accounting Standards Committee Foundation IASCF, Sf) afirma que:

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables, Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. (pág. 1)

### **2.2.3.3. Reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos del contrato.**

Esta norma establece solo 1 método para el reconocimiento de los ingresos y costos, el cual es avance de ejecución o porcentaje de terminación, de manera que pueda medirse confiablemente. IASCF (Sf) en el párrafo 29 de la norma, indica que:

Una entidad puede realizar estimaciones fiables de un contrato de construcción, siempre y cuando en él se hayan establecidos 3 aspectos importantes; 1) Los derechos 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. (pág. 6)

Es imperioso que los resultados pueden medirse de forma fiable, y en la proporción que se avanza el contrato, por lo cual estas entidades necesitan tener un sistema contable y de presupuesto efectivos para determinar su grado de avance. IASCF (Sf) en el párrafo 30 de la NIC 11, comunica que:

El grado de avance puede medirse de diversas formas, dependiendo de la naturaleza de cada contrato se deberá utilizar las técnicas o métodos que le dé mayor fiabilidad del trabajo realizado, los permitidos por la norma son: a) la proporción de los costos

incurridos en el trabajo ya ejecutado vs costos totales estimados; b) revisión de los trabajos ya ejecutados; o c) la proporción física de la obra ejecutada hasta el momento. Los pagos anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, precisamente, la proporción del trabajo ejecutado.

#### **2.2.3.4. Información a revelar**

IASCF (Sf), en el párrafo 39 y 40 de la NIC 11 especifica lo siguiente:

La información que una entidad revelará en sus estados financieros es:

- a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- b) los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso de actividades ordinarias del contrato reconocido como tal en el periodo; y
- c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

Una entidad revelará, para cada uno de los contratos en al final del periodo sobre el que se informa, cada una de las siguientes informaciones:

- a) la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos pérdidas reconocidas) hasta esa fecha;
- b) la cuantía de los anticipos recibidos; y
- c) la cuantía de las retenciones de los pagos.

De los estados financieros se debe informar sobre:

- a) los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y
- b) los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.

#### **2.2.4. NIC 12 – Impuesto a las ganancias**

Norma internacional de Contabilidad 12 también llamada impuesto a las ganancias, fue adoptada en abril del 2001 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Fue modificada en diciembre del año 2010, para que incluya el principio de medición a diferencias temporarias relacionadas con las propiedades de inversión que se miden a valor razonable, también se incorporó algunas guías procedentes de una Interpretación relacionada (SIC-21 Impuestos a las Ganancias-Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados). En agosto de 2016, el Consejo publicó (Modificaciones a la NIC 12) llamado reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas, con la finalidad de aclarar los requerimientos de reconocimiento en el caso de los instrumentos de deuda medidos a valor razonable.

González (2014). Efecto de la aplicación de la NIC 12 impuesto diferido en los estados financieros al 31 de diciembre del 2013 en las empresas presentados bajo NIIF (tesis de maestría en tributación y finanzas). Universidad de Guayaquil, Ecuador. Obtuvo como resultado que:

“Estas diferencias y deficiencias en los flujos de las empresas del Ecuador se ven seriamente afectadas por la falta de consenso entre los organismos reguladores que son el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de compañías”. El autor concluye que: “Si estos organismos no logran consolidar, las empresas llevarían una doble contabilidad, por lo cual los resultados obtenidos no son reales”. (pág. 86).

El impuesto diferido (NIC 12) es una creación contable y no un concepto fiscal, el cual se concreta en pasivos y activos por impuesto diferido, esto significa un mayor o menor pago de impuestos en ejercicios futuros o hasta cuando se recupere el valor contable de los activos o en su defecto hasta que cancele el valor contable de los pasivos exigibles, de los cuales se derivan de las diferencias temporarias imponibles y de las diferencias temporarias deducibles.

#### **2.2.4.1. Alcance**

FRS Foundation (2019) indica que: “La norma se aplica en la contabilización del impuesto a las ganancias. Esto incluye todos los impuestos, nacionales o extranjeros, que están relacionados con las ganancias sujetas a imposición. Y también otros tributos como las retenciones a los dividendos”. (pág. 5)

#### **2.2.4.2. Objetivo**

FRS Foundation (2019) en su marco normativo establece que:

Su objetivo es prescribir el tratamiento contable de los impuestos que recaen sobre las ganancias o renta de las empresas. La contabilización del impuesto a las ganancias, trae consecuencias actuales y futuras que provienen de:

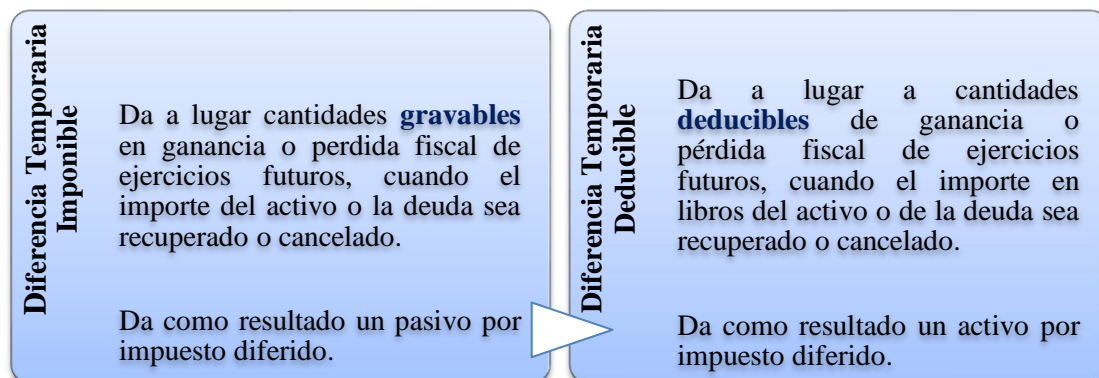
- a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad;
- y
- b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros. (pág. 5)

#### **2.2.4.3. Aspectos Principales de la NIC 12**

Esta norma trae consigo aspectos importantes a considerar en su aplicación, como las diferencias que se generan y el tipo de diferencia. FRS Foundation (2019) indica que:

Las diferencias temporales es la discrepancia que existe entre la ganancia fiscal y la contable, las cuales se originan en un periodo y se revierten en otro u otros periodos posteriores, estos pueden venir de la contabilización de la base fiscal de un activo o pasivo, y de su importe en libros en el estado de situación financiera. Es decir que se reconocen a partir de las diferencias temporarias. Por lo que, hay que precisar qué tipo de diferencias dan a lugar en pasivos y activos. (pág. 6)

La norma clasifica las diferencias temporarias en imponentes y deducibles, lo que puede dar a lugar en el futuro, un mayor o menor pago de impuestos, del cual puede convertirse en un pasivo o en un activo por impuesto diferido.



**Figura 16** Tipos de Diferencias Temporarias

**Fuente:** Norma Internacional NIC 12

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

Para fines fiscales la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido a este. La NIC 12 tiene un método que toma como base la comparación entre:

- La base contable y la base tributaria de los activos y pasivos.
- Los valores contables de los activos y pasivos con la base tributaria de esos activos y pasivos.

Tabla 5

*Base Contable de Activos y Pasivos vs Base fiscal*

Base Financiera		Base Tributaria	Surge Diferencia Temporal	Que Origina un
Activo Financiero	>	Activo Tributario	Imponente	Pasivo por Impuesto Diferido
Activo Financiero	<	Activo Tributario	Deducible	Activo por Impuesto Diferido
Pasivo Financiero	>	Pasivo Tributario	Deducible	Activo por Impuesto Diferido
Pasivo Financiero	<	Pasivo Tributario	Imponente	Pasivo por Impuesto Diferido

**Fuente:** Norma Internacional NIC 12

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

#### **2.2.4.4. Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos**

Para efectos de esta norma las IFRS Foundation (2019) indica en el párrafo 57 que:

La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio. (pág. 30)

#### **2.2.4.5. Presentación**

En el párrafo 71 de la norma contable FRS Foundation (2019) se establece que:

Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes si, y solo si, la entidad: (a) tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y (b) tiene la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. (pág. 35)

#### **2.2.4.6. Información a Revelar**

IFRS Foundation (2019) tiene establecido en el párrafo 71 que:

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias se revelarán por separado en los estados financieros:

- gasto (ingreso) por impuesto corriente.
- Ajustes al impuesto corriente o anterior.
- El importe del Gasto (ingreso) vinculado a reversión de diferencias temporarias.
- El importe del Gasto (ingreso) vinculado a cambios de tasas fiscales.
- Pérdidas o créditos fiscales no reconocidos en periodos anteriores y utilizados para reducir el gasto por impuesto diferido.
- El impuesto diferido surgido de la baja o reversión de saldos de activos diferidos.

- El importe que proviene de cambios en políticas contables y errores de períodos anteriores. (pág. 37)

En el párrafo 81 de la NIC 12, también indica que debe de revelarse por separado:

- El importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
- Una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez.
- Una explicación de los cambios en la tasa de impuesto en comparación con el año anterior.
- El monto y fecha de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos que no se los haya reconocido como impuesto diferido.
- El monto de diferencias temporarias vinculadas a negocios conjuntos, sucursales o subsidiarios.
- Para cada diferencia temporaria se debe detallar, el importe de activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, por cada uno de los períodos en los que se informa. (págs. 37-38)

### **2.2.5. Diferencias entre la Normas contables (NIIF) y la Norma Tributaria.**

Por más de 3 décadas han existidos diferencias entre la norma contable y la tributaria, esto se debe a que tienen distintos objetivos. Chávez (2018) afirma que:

Las NIIF buscan reflejar la realidad económica de una empresa para satisfacer las necesidades de información de sus proveedores de capital y, por otra parte, las normas tributarias buscan establecer reglas para salvaguardar los objetivos de recaudación fiscal de un estado para financiar la inversión y el gasto público. (pág. 9)

Pese a que la normativa financiera y la tributaria son diferentes, en américa latina consideran a la normativa tributaria como la fuente o base de la creación de políticas

contables, y sobre ellos preparan y emiten los estados financieros, del cual resulta una distorsión histórica en la preparación y presentación de estados financieros, lo cual es completamente erróneo, ya que en realidad se está haciendo es “tributarizar” la contabilidad financiera. (pág. 10)



**Figura 17** Distorsión histórica en la preparación de los Estados Financieros en América Latina.

**Fuente:** (Chávez, 2018)

**Elaborado por:** Quinteros (2020)

#### **2.2.6. La NIIF 15 y los efectos financiero y tributario de su aplicación.**

Para determinar los efectos que podría tener la aplicación de esta nueva norma en los estados financieros, debemos partir del análisis pormenorizado de los ingresos desde el punto de vista contable, financiero y fiscal, por lo cual es importante destacar los todos los aspectos que la normativa tributaria tiene en cuanto al reconocimiento de los ingresos. Para ello revisaremos algunos artículos.

Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial (2020). suplemento 463 señala:

**Art. 19** La obligación que tienen las sociedades de llevar contabilidad, incluyendo a las personas naturales y sucesiones indivisas que superen los límites establecidos en el reglamento, y que base a los resultados de su periodo contable se declare los impuestos.

**Art. 20 y 21:** “La contabilidad debe ser llevada por el sistema de doble partida, tomando en consideración los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que estos estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos”.



En concordancia con su Reglamento emitido en el Registro Oficial del Ecuador (2020) Decreto Ejecutivo 374 ratifica lo siguiente:

**Art. 39 Los estados financieros.** - Deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes. Y que para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.

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

#### **2.2.7. Reconocimiento de los Ingresos con base Fiscal**

Desde el punto de vista fiscal o tributario para el reconocimiento de los ingresos se debe considerar la cuantificación de los ingresos. (Registro Oficial del Ecuador (2020) Suplemento 463, el **RALRTI**. menciona:

**Art. 1** - Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

Con respecto al pago se hace mención en el **Art. 61:**

**Numeral 1.** En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial

del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

**Numeral 2.** En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

En concordancia con el **Art.141 del RALRTI**. Indica que: “en el caso de prestación de servicios, se entenderá que la prestación efectiva de los mismos se produce al momento del inicio de su prestación, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta”.

#### **2.2.7.1. Efecto tributario de la aplicación de la NIIF 15**

Desde el momento en que se lleva una contabilidad bajo normas de contabilidad (PCGA) también se debe aplicar las normas implícitas en la ley de impuesto a la renta, por lo que se debe de considerar que esta combinación puede generar diferencias temporales y permanentes para el cálculo y resultado de la renta neta. Es por ello que considero necesario apoyar este estudio con las diferentes opiniones de algunos autores sobre los posibles efectos tributarios que tiene la aplicación de la NIIF 15.

De la Vega (2017) de la firma EY Perú, realizo un análisis denominado “La NIIF 15 y su relación tributaria”, determino que:

La NIIF 15 requiere la aplicación del principio del devengo para el reconocimiento de los ingresos y gastos, y al tratar de aplicar la normativa internacional en conjunto a la norma tributaria, encuentra que, la misma Ley de IR no cuenta con una definición legalmente autónoma, lo que da espacio a su complementación con la doctrina, opiniones de la administración tributaria y la Jurisprudencia. Este vacío en la norma tributaria señala dos caminos que se pueden tomar; como: una revisión y eventual

propuesta de modificación de la Ley del Impuesto a la renta, a fin de dar contenido al concepto de devengo. Caso contrario, se debe realizar un análisis tributario a fin de incorporar y tener un entendimiento de las normas contables y los cambios que se incorporen en el tiempo.

Rodríguez (2017) socio gerente de la firma BDO Perú, publicó en una revista tributaria un artículo llamado “El Principio del Devengado y la NIIF 15”, en el que se pregunta si ¿A partir del 01.01.2018 cambia el Principio del Devengado a efectos del Impuesto a la Renta?, en su análisis concluye que:

No hay cambios en cuanto al principio del devengo lo que si cambia es la oportunidad del reconocimiento del ingreso y la medición. Por lo que indudablemente, en el IR anual habrá un impacto en la determinación y liquidación del IR del ejercicio gravable 2018 y en los periodos siguientes.

Alarcón & Martínez (2015). Análisis del tratamiento Contable de los Ingresos bajo NIIF 15 (tesis de pregrado). Universidad Jorge Tadeo Lozano, Bogotá. En el que su objetivo principal fue determinar las principales diferencias e impactos a nivel general, entre la norma contable local, la norma tributaria y la NIIF 15 en la experiencia de las empresas colombianas, obtuvo como resultados que:

Las tres perspectivas analizadas coinciden que en cuanto al reconocimiento que los ingresos provienen del incremento en el patrimonio, sin que este tenga que ver con los aportes de los socios. Pero si existe una diferencia importante en el sentido que las normas locales y tributarias lo establecen con base en el valor de realización o mercado, mientras que la NIIF 15 toma en cuenta el efecto de las contraprestaciones variables, es decir que la NIIF 15 amplía el reconocimiento a la transferencia de control por lo que si tiene impacto en el Impuesto a la Renta.

#### **2.2.7.1.1. Efectos financieros de la aplicación de la NIIF15**

La adopción de la NIIF 15 en si es un cambio contable, ya que la norma establece un nuevo modelo o procedimiento para el reconocimiento de los ingresos, es decir que afecta a la forma de registro y a la presentación de la información financiera, por lo que pueden presentarse cambios en las ratios financieros, el margen bruto y el margen neto. Pero la norma también trae consigo otros efectos financieros, y por ello algunos expertos en la rama han realizado el estudio profundo de la NIIF15 y llegado a sus conclusiones, las cuales se las menciona a continuación:

Barrantes (2017) afirma que:

La aplicación de la norma NIIF 15 traerá consigo un visible impacto financiero, ello debido a que la norma exige un análisis detallado de los contratos existentes con los clientes, a los cambios en los procesos contables y de gestión debido a las diferencias entre la norma contable y la norma fiscal, asimismo el efecto que ocasionará en los reportes de gestión debido a los cambios en los indicadores de evaluación. (pág. 41).

(Ernst & Young Global Limited (EYG) (2018) indica que:

La NIIF 15 establece requisitos contables para todos los ingresos y afecta a todas las organizaciones que contraen contratos para suministrar bienes o servicios a sus clientes. Este cambio puede tener consecuencias en el tipo de datos financieros y no financieros que se capturan para lograr el cumplimiento, así como para la forma en que se procesan y reportan los datos. Así también por la oportunidad del reconocimiento contable de los mismos, lo cual puede diferir significativamente de la práctica actual que siguen las empresas.

Deloitte (2016) ratifica que:

Existen cambios relativos respecto a la imputación temporal de los ingresos a lo largo del tiempo, lo cual puede generar cambios en el sistema de reconocimiento de ingresos, dado que las NIIF en vigor actualmente deja más margen al juicio profesional y en cierta medida es más flexible al momento de diseñar y aplicar políticas y prácticas para el

reconocimiento de ingresos, sin embargo, la NIIF 15 es mucho más restrictiva y contiene más reglas y ejemplos específicos que la NIC 18, la NIC 11 o sus interpretaciones, por lo que la aplicación de los nuevos requisitos puede dar lugar a diferentes cambios relevantes en el perfil de ingresos, y en algunos casos, en el reconocimiento de los costos asociados.

#### **2.2.7.2. Reconocimiento de los Ingresos con base contable o financiera.**

IFRS Foundation (2014) establece que:

Una entidad deberá reconocer sus ingresos fiscales a efectos del impuesto sobre la renta cuando, o a medida que, satisface sus obligaciones de desempeño. Es decir, cuando el cliente controla el bien o servicio a transferir. Sin embargo, la entidad deberá considerar las excepciones consagradas en el artículo 28 del Estatuto Tributario, sobre todo cuando percibe dividendos o enajena bienes inmuebles. Ya que una entidad no tiene el derecho a cobro por los bienes o servicios a transferir simplemente por celebrar un contrato, sino cuando se haya cumplido la obligación condicional o extinguida el plazo.

De manera que la parte medular para el reconocimiento de los ingresos es la elaboración del contrato, por lo que este se lo debe de elaborar de manera consciente, en el que cada cláusula este muy clara, ya que esto facilitará la labor del contador al momento de determinar su base contable y fiscal.

## **2.3. Marco Conceptual**

### **2.3.1. Contabilidad financiera.**

Es una rama de la contabilidad dedica específicamente a las transacciones financieras del negocio. La cual consiste en sintetizar, resumir, analizar e informar a los usuarios internos y externos de la información, para la toma de decisiones estratégicas dentro de una organización. (Herz, 2018, pág. 15)

### **2.3.2. Estados Financieros**

Los estados financieros son aquellos reportes que muestran el reflejo de la estructura económica de una empresa con el propósito de informar su situación económica. Los estados financieros se clasifican en: Balance de situación, cuenta de resultados, estados de flujos de efectivo, estado de cambios del patrimonio neto y memoria o notas. (Román, 2017, págs. 66-67)

### **2.3.3. Análisis de los Estados Financieros**

Las técnicas utilizadas para el análisis de los estados financieros son:

- Método comparativo de los estados financieros (aumentos y disminuciones)
- Método de tendencias, análisis horizontal
- Método de relaciones, análisis vertical
- Análisis de flujos: Estados de cambio de situación financiera, flujo de caja y presupuestos de efectivos.
- Ratios financieras
- Indicadores de gestión financiera

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

Según Estupiñán (2017) “Las NIIF son estándares contables de aplicación mundial adoptadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) orientadas a igualar las prácticas contables de todos los países”. (pág. 7)

#### **2.3.5. Contrato**

“Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles”. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

#### **2.3.6. Activos del Contrato**

El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad). (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

#### **2.3.7. Pasivos del Contrato**

“La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente”. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

#### **2.3.8. Cliente**

“La NIIF 15 lo define como “Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación”. (IFRS Foundation, 2014, pág. 20)

### **2.3.9. Ingresos**

Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

### **2.3.10. Obligaciones de desempeño**

Un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle: (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

### **2.3.11. Gastos**

Son salidas de recursos que generalmente están relacionadas al giro normal del negocio. Para efectos financieros, se encuentran divididos en gastos administrativos, gastos de venta y gastos financieros. Sin embargo, atendiendo al criterio tributario, se los clasifica en gastos deducibles y gastos no deducibles. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

### **2.3.12. Ingresos de actividades ordinarias**

“Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad”. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

### **2.3.13. Precio de venta independiente (de un bien o servicio)**

“El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente”. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)



#### **2.3.14. Precio de la transacción (para un contrato con un cliente)**

“El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros”. (IFRS Foundation, 2014, pág. 22)

#### **2.3.15. Ganancia contable:**

La NIC 12 lo define como: “La ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias y la participación a trabajadores. (IFRS Foundation, 2019, pág. 6)

#### **2.3.16. Ganancia (pérdida) fiscal:**

“Ganancia fiscal (pérdida fiscal) es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias”. (IFRS Foundation, 2019, pág. 6)

#### **2.3.17. Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias**

“Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido”. (IFRS Foundation, 2019, pág. 6)

#### **2.3.18. Impuesto corriente**

“Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo”. (IFRS Foundation, 2019, pág. 6)

### **2.3.19. Efecto**

Se lo define como: “Aquello que sigue por virtud de una causa”. (Real Academia Española, 2020)

### **2.3.20. Responsabilidad Contractual**

Según Ramiro (2005) es:

La obligación del deudor de indemnizar al acreedor los perjuicios que le ha originado el incumplimiento o cumplimiento tardío de la obligación.” Y que, se materializa en la indemnización de daños y perjuicios, la cual podrá ser compensatoria o moratoria.

## **2.4. Marco Legal**

### **2.4.1. Ley de Compañías**

La Ley de Compañías es el marco jurídico que norma y regula a las empresas del Ecuador a partir de su constitución. En él se estipulan sus obligaciones y deberes que deben cumplir las sociedades y quienes la representan.

El organismo encargado de hacer cumplir la Ley de Compañías es la Superintendencia de Compañías, el cual tiene las facultades y atribuciones para reglamentar su aplicación basada en los siguientes artículos de su Resolución No.08.G.DSC publicada el 20 de noviembre del 2008 indica lo siguiente:

QUE el **Art. 294** Ley de Compañías faculta al Superintendente de Compañías a determinar mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías y entidades sujetas a su control y el **Art. 295** del mismo cuerpo legal le confiere atribuciones para

reglamentar la oportuna aplicación de tales principios. (Súper Intendencia de Compañías, 2008)

En su Art.1 y 2 establecen el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y fija el año de periodo de transición.

#### **2.4.2. Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su reglamento para la Aplicación.**

El principal objetivo de esta ley es regular los tributos de los sujetos activos y pasivos del Ecuador, en el cual se reglamentan los procedimientos para su cálculo y pago, alguno de estos es: el impuesto a la renta e impuesto al valor agregado. También regula la emisión y entrega de los comprobantes de ventas el cual es el sustento de cada transacción. Para esta investigación se consideró los siguientes artículos de la (LRTI) :

**Art. 19.- Obligación de llevar contabilidad.** - Todas las sociedades están obligadas a llevar contabilidad y declarar los impuestos con base en los resultados que arroje la misma. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas cuyos ingresos brutos del ejercicio fiscal inmediato anterior, sean mayores a trescientos mil (USD \$. 300.000) dólares de los Estados Unidos, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos. Este monto podrá ser ampliado en el Reglamento a esta ley.;

**Art. 20.- Principios generales.** - 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.

**Art. 21.- Estados financieros.** - Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros,

según el caso. Las entidades financieras, así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.

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

### **2.4.3. Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública SERCOP**

La Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública (SERCOP) es el encargado de regular y normar los procedimientos para la contratación de bienes, servicios, construcciones de obras, etc. De su capítulo de las garantías de los contratos nos acogimos a los siguientes artículos:

**Art. 74.- Garantía de Fiel Cumplimiento.** - (Reformado por el Art. 19 de la Ley. s/n, R.O. 100-2S, 14-X-2013). -Para seguridad del cumplimiento del contrato y para responder por las obligaciones que contrajeran a favor de terceros, relacionadas con el contrato, el adjudicatario, antes o al momento de la firma del contrato, rendirá garantías por un monto equivalente al cinco (5%) por ciento del valor de aquel. En los contratos de obra, así como en los contratos integrales por precio fijo, esta garantía se constituirá para garantizar el cumplimiento del contrato y las obligaciones contraídas a favor de terceros y para asegurar la debida ejecución de la obra y la buena calidad de los materiales, asegurando con ello las reparaciones o cambios de aquellas partes de la obra en la que se descubran defectos de construcción, mala calidad o incumplimiento de las especificaciones, imputables al proveedor.

**Art. 75.- Garantía por Anticipo.** - Si por la forma de pago establecida en el contrato, la Entidad Contratante debiera otorgar anticipos de cualquier naturaleza, sea en dinero, giros a la vista u otra forma de pago, el contratista para recibir el anticipo, deberá rendir previamente garantías por igual valor del anticipo, que se reducirán en la proporción

que se vaya amortizando aquél o se reciban provisionalmente las obras, bienes o servicios. Las cartas de crédito no se considerarán anticipo si su pago está condicionado a la entrega - recepción de los bienes u obras materia del contrato.

#### **2.4.4. Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas**

Esta ley fue creada en 1977, y en su **Art. 1** se autoriza la creación del Servicio de Rentas Internas y fue designado como 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. Indica que su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo.

EL martes 05 de abril de 2016 el (Servicio de Rentas Internas) emite la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138 publicado en R. O. No. 726, resuelve lo siguiente:

**Art. 1. Ámbito de aplicación.** - Establézcanse las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a los contratos de construcción”.

**Art. 2. Ingresos de los contratos de construcción.** - Los sujetos pasivos que obtengan ingresos provenientes de contratos de construcción deberán considerar lo siguiente: Los ingresos serán reconocidos y registrados como resultado del periodo; dicho reconocimiento dependerá del porcentaje de realización del contrato y del método contable utilizado para determinarlos.

En el caso de contribuyentes que mantengan contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, los ingresos se considerarán como gravados para fines tributarios en el ejercicio fiscal en el cual dichas planillas hubieren sido certificadas o aprobadas por parte de sus contratantes, independientemente de la fecha de emisión de la factura o

pago de las mismas. La(s) factura(s) de venta deberá(n) ser entregadas(s) por los contratistas en un plazo máximo de cinco días a partir de la fecha de aprobación definitiva de la(s) planilla(s).

En el caso de que los contratos de construcción se lleven a cabo entre partes relacionadas, la Administración Tributaria realizará las acciones correspondientes con el fin de verificar la fecha de ocurrencia de la emisión y aprobación de las planillas de avance de obra.

En el caso de que los contratos de construcción no establezcan procesos de fiscalización, los ingresos deberán ser declarados y tributados en el ejercicio fiscal, correspondiente a la fecha de emisión de las planillas de avance de obra.

**Artículo 3. Costos y gastos de los contratos de construcción.** - Los costos y gastos del contrato deberán ser considerados como deducibles, según corresponda, en función de los ingresos gravados conforme las condiciones establecidas en el artículo anterior, en atención a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para que los costos y gastos sean deducibles deberán cumplir con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento y deberán estar respaldados en comprobantes de venta, de conformidad con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios. (SRI, 2016)

## **Capítulo 3 : Metodología, Análisis de los resultados y discusión**

### **3.1. Enfoque de la investigación**

El enfoque de esta investigación fue mixto, en la cual fue necesario recolectar información y datos cuantitativos y cualitativos, relacionados con el tratamiento contable de los ingresos procedentes de contratos con clientes de las empresas del sector de la construcción, el cual permitió obtener un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio y de esta manera poder llegar a las conclusiones sobre los efectos de la aplicación de esta nueva norma.

En el enfoque cualitativo se analizaron los resultados obtenidos de cuestionarios, entrevistas, encuestas, análisis documental de la norma y de los contratos, en la que se realizó una ficha de observación.

En el enfoque cuantitativo se realizó el análisis documental de los estados financieros de las empresas bajo este estudio, con la finalidad de estimar de manera porcentual y cuantitativamente los efectos tributarios que tuvo la aplicación de la NIIF 15.

### **3.2. Tipo de Investigación**

El tipo de investigación es descriptiva, ya que, por medio del estudio, análisis y descripción de los hechos, nos permitió identificar el problema, que atraviesan las empresas del sector de la construcción al momento de adoptar una normativa contable, en la cual se obtuvo información directa de las fuentes involucradas con el proceso de investigación.

### **3.3. Métodos y Técnicas Utilizadas**

Para este trabajo de investigación fue preciso utilizar el método inductivo, ya que parte de lo particular a lo general. Este nos permitió examinar, comparar y comprobar la información obtenida, para llegar a las conclusiones generales de cuáles son los efectos que tiene la NIIF 15 en las empresas de la construcción a partir de su aplicación.

Se aplico el método analítico a través de la observación y descripción de los hechos con relación a los cambios que ha tenido el tratamiento contable de los ingresos para luego determinar las causas del problema de esta nueva normativa y al final establecer los efectos que tuvo en los estados financieros de la empresa del sector de la construcción.

### **3.3.1. Entrevista**

Las entrevistas son de tipo abiertas, y fueron diseñadas para los expertos de auditoría financiera y tributación, están fundamentadas en una guía de preguntas con un tiempo de duración de máximo 30 minutos, esta técnica permitió obtener información cualitativa, ya que el entrevistado expresa su punto de vista en base a su conocimiento y experiencia sobre los posibles efectos de la aplicación de la nueva norma.

### **3.3.2. Encuesta.**

Realizadas a 11 contadores de empresas del sector de la construcción de obras civiles, están basadas en una guía de preguntas cerradas que permitieron obtener información cualitativa en cuanto al nivel de conocimiento y aplicación de la NIIF 15 en las empresas que laboran.

### **3.3.3. Análisis documental.**

En esta técnica se empleó una ficha de observación que permito tener una visión general sobre la estructura, procesos y niveles de cumplimiento de la empresa en cuanto a leyes y aplicación de la norma, basados en el análisis de los documentos obtenidos tales como: manual de procedimientos, políticas contables, estados financieros de la empresa, contratos y el estudio comparativo de la norma.

### **3.3.4. Análisis horizontal y vertical de los Estados Financieros**



Por medio de la técnica el análisis horizontal y vertical a los estados financieros aplicados a los periodos 2017 y 2018 a las tres empresas objeto de este estudio, pudimos identificar las partidas que sufrieron un mayor variación o efecto por la aplicación de la NIIF 15, lo que permitió emitir una conclusión o interpretación de los resultados obtenidos de manera cuantitativa.

### **3.4. Población**

Dentro de la metodología de investigación otro punto a desarrollar es la población, la cual está compuesta por 15 empresas correspondientes al sector de la construcción, identificadas con el código CIU-F4290.93 - SUBDIVISIÓN (LOTIZACIÓN) DE TIERRAS CON MEJORA (POR EJEMPLO, CONSTRUCCIÓN DE CARRETERAS, INFRAESTRUCTURA DE SUMINISTRO PÚBLICO, ETCÉTERA), ubicadas en la ciudad de Guayaquil, según datos obtenidos de la página de la Superintendencia de compañías.

### **3.5. Muestra**

En esta investigación se empleó el muestreo no probabilístico, como estrategia por el criterio de selección a conveniencia, en función a tres entidades escogidas intencionalmente, ya que se cuenta con el acceso a la información necesaria para analizar, desarrollar y dar cumplimiento a los objetivos de la investigación de la manera eficiente.

Como complemento se determinó como unidad de análisis para el estudio:

- 1 asesor financiero y 1 tributario, los cuales poseen una alta competencia y experiencia en su campo y pueden aportar valiosa información acerca de la aplicación de la NIIF 15.
- 11 contadores de diferentes empresas del sector de la construcción, en las que se aplicaron los instrumentos de investigación ya que, por sus cargos aportaron información directa y muy valiosa respecto de la problemática de la norma.

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

#### 3.6.1. Entrevista

Las entrevistas fueron diseñadas con preguntas de tipo abiertas, estas se realizaron vía internet debido a la situación actual de la pandemia, aplicadas a los expertos: financiero y tributario, con el objetivo de conocer su opinión en base a su experiencia sobre la aplicación y efectos que tiene la NIIF 15 en los estados financieros de las empresas del sector de la construcción.

Tabla 6

##### *Profesionales entrevistados*

<b>Entrevistado 1:</b>	<b>Asesor Financiero-Contable</b>
<b>Título Profesional:</b>	Contador Público Autorizado e Ing. Comercial
<b>Experiencia Profesional:</b>	12 años de Auditor Senior Financiero-Contable
<b>Entrevistado 2:</b>	<b>Asesor Contable-Tributario</b>
<b>Título Profesional:</b>	Economista y Contador Público Autorizado
<b>Experiencia Profesional:</b>	26 años de Asesor Tributario, 20 de Auditor Financiero y contable.

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

#### 3.6.1.1 Resultado de la Entrevista a Expertos

Tabla 7

##### *Respuestas de las entrevistas con los expertos*

<b>Respuesta Experto 1</b>	<b>Respuestas Experto 2</b>
<b>1. ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?</b>	
La nueva norma puede ser beneficiosa porque exige un mayor nivel de detalle, demanda mayores revelaciones que la NIC 11 y tiene como finalidad la uniformidad de la información financiera que está relacionada directamente con la elaboración de los contratos, es decir con el departamento legal y por lo consiguiente también con el área comercial de las empresas.	Es una norma que presenta un marco normativo más completo para el reconocimiento de los ingresos, por lo que no requiere del juicio profesional para su determinación.

---

**2. ¿Qué industrias considera que son las más afectadas?**

El sector de la construcción es uno de los sectores más afectados, porque tiene múltiples contratos con varios elementos, que pueden ser complejos de analizar, e identificar las cláusulas que pueden tener un tratamiento diferente y de no hacerlo así deberá de reconocer como una obligación.

Las industrias más afectadas son las inmobiliarias y las de telecomunicaciones, ya que están obligados asignar precios de venta independiente a cada obligación de desempeño.

---

**3. ¿Cuáles considera usted que son los cambios más importantes?**

La norma es más específica y detallada en cuanto a los 5 pasos que se debe cumplir para el reconocimiento de los ingresos, este puede ser en un momento específico o lo largo del tiempo, por lo que depende mucho de la identificación y la satisfacción de las obligaciones.

El reconocimiento de los ingresos es el cambio más relevante de la norma, ya que puede ser en un único momento o a lo largo del tiempo que se satisfagan las obligaciones de desempeño.

---

**4. ¿Qué impacto causa la NIIF 15 en el control interno?**

La NIIF 15 tiene impacto en el control interno de las empresas, ya que, para su la aplicación, están obligadas a realizar cambios en sus sistemas contables, y deben utilizar procedimientos alternativos y de capacitación a su personal.

La norma trae consigo nuevos requerimientos, lo que hace más complejo para el control interno, por lo que las empresas deben modificar sus sistemas o en algunos casos, pueden concluir que deben desarrollar nuevas soluciones de sistemas.

---

**5. ¿Cuál sería el reconocimiento adecuado de las obligaciones de desempeño?**

Primero la entidad debe identificar todos los bienes o servicios, o los entregables del contrato, que hayan sido prometidos. Estos pueden estar implícita o explícitamente en un contrato, para luego ser contabilizado como obligaciones de desempeño.

De acuerdo a los lineamientos de la norma, las obligaciones de desempeño deben ser identificadas por separados, para ser reconocida como tal, ya que si dependiera de otra se la reconocerá como única obligación.

---

**6. ¿Qué impacto tributario puede generar la aplicación de la norma?**

Su impacto tributario puede darse debido a las diferencias que se pueden presentar entre la base contable vs a la base fiscal, pueden generar un mayor pago de impuestos para la empresa.

Respecto al impacto tributario, pues se tiene que tener más control en las diferencias que pudieran surgir entre la contabilidad financiera y la tributaria (aplicación de la NIC 12) que es la base de cálculo para el impuesto a la renta de tercera categoría.

---

**7. ¿Qué impactos financieros puede generar la aplicación de la NIIF 15?**

El impacto financiero puede darse en la presentación de información, como en los indicadores claves de rendimientos de la compañía, convenants de préstamos, en los planes de retribución de los empleados.

Una empresa puede tener impacto financiero porque al implementar la norma, la empresa tiene que mostrarán sus resultados de una manera más certera, lo cual servirá como una verdadera herramienta para la toma de decisiones a las gerencias.

---

**8. ¿Cuál sería el momento en que la compañía debe reconocer el ingreso?**

---

De acuerdo a la norma, el ingreso puede reconocerse en un único momento o a lo largo del tiempo, dependiendo de cuando se satisface la obligación de desempeño.	Los ingresos se reconocen cuando se transfieren el control de los bienes o servicios, esto puede ser a lo largo del tiempo o en un momento puntual, analizando los criterios que determina la NIIF 15.
---	--

---

**9. ¿Cuáles es el objetivo de medir el progreso hacia la satisfacción de una obligación completa de desempeño según NIIF 15?**

---

El objetivo de medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente, en otras palabras, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad.	La empresa requiere medir con exactitud el progreso en cuanto a la satisfacción completa de la obligación, porque de ello depende transferir el control de los bienes o servicios al cliente, para así también reconocer ingresos de acuerdo al porcentaje o avance que haya tenido el proyecto o construcción.
--	---

---

**10. ¿Cuál de los dos métodos que permite la norma es el apropiado para medir fiablemente el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño a lo largo del tiempo?**

---

Para medir el progreso hacia la satisfacción de una obligación la norma permite el método de los productos y los recursos, y por lo general aconseja utilizar los métodos de los recursos el cual está basado en el trabajo realizado y a mi criterio es más fiable.	El método apropiado para medir el progreso hacia la satisfacción de una obligación, dependerá de los hechos y circunstancias particulares, y se necesitará de juicio. De acuerdo con la NIIF 15, el método seleccionado debe describir el desempeño de la entidad en la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos al cliente.
--	--

---

**Fuente:** Entrevista de Expertos  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

### **3.6.1.1.1. Análisis de los resultados de la entrevista.**

Los resultados de las entrevistas realizadas a los expertos fueron:

- ✓ Que la NIIF15 es una norma bastante complicada que tiene establecido un marco normativo más detallado que cualquier otra norma, lo cual exige que se aplique el juicio y conocimiento del contador.
  
- ✓ El impacto de aplicación de la norma, es de carácter contable, financiero y tributario, el cuál puede darse en todas las industrias pero en especial en las manejan numerosos contratos, tal como es el caso del sector de la construcción, esto se debe a que para el reconocimiento de sus ingresos, depende mucho de: la adecuada identificación de las obligaciones de desempeño, de que se mida

fiablemente el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño, y de la transferencia del control de los bienes y servicios, ya que al no ser fiable puede ocasionar que los ingresos y costos del contrato estén sobrevalorado o subvaluado, afectando la razonabilidad de los estados financieros, a sus índices y al pago no adecuado de sus impuestos.

- ✓ La aplicación de los 5 pasos establecidos en la norma son sin duda el cambio más relevante que tiene la norma, ya que es muy necesario para el reconocimiento de sus ingresos, el cual puede darse en un único momento o a lo largo del tiempo que se satisfagan las obligaciones de desempeño.

La información conseguida y el conocimiento manifestado por los expertos, se alinea de manera semejante a la fundamentación teórica por lo que son de gran aporte para esta investigación y también para el análisis financiero.

### **3.6.2. Encuesta**

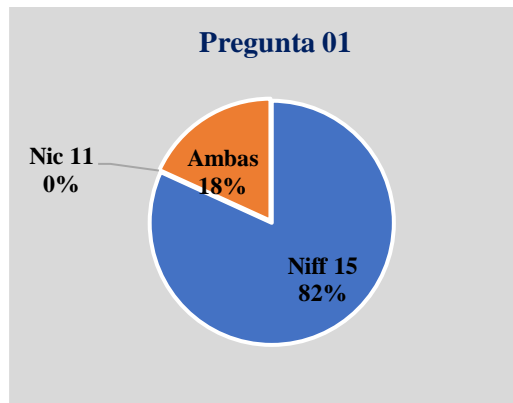
Las encuestas fueron aplicadas vía internet a 11 profesionales que laboran en empresas del sector de la construcción, en la que su objetivo fue evaluar la aplicabilidad y el conocimiento que tienen los contadores con respecto a la NIIF 15.

#### **3.6.2.1 Resultado de la encuesta.**

Después de realizada la encuesta se procedió a tabular los resultados obtenidos, para luego representarlos gráficamente y analizar los resultados obtenidos en cada pregunta:

#### **Pregunta No. 01**

¿Qué norma debe aplicar una constructora para la contabilización de sus contratos y elaboración de sus estados Financieros?

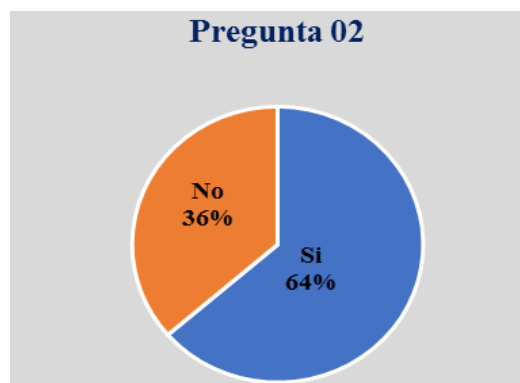


**Figura 18** Pregunta 01. Norma contable que aplican las constructoras.  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El gráfico muestra que el 100% de los encuestados tienen el conocimiento de que las constructoras deben aplicar la NIIF 15 en el registro contable de sus ingresos provenientes de sus contratos, sin embargo, solo el 82% de estas empresas aplican la norma actual y el otro 18% utiliza ambas normas, es decir la NIIF 15 y NIC 11.

### Pregunta No. 02

¿Su empresa posee un departamento legal o abogado que se encarga de elaborar y revisar los contratos?

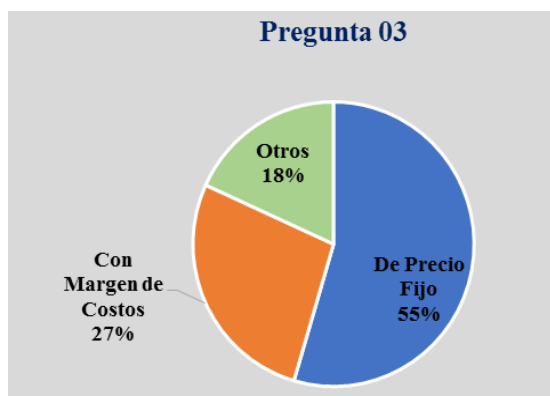


**Figura 19** Pregunta 02. ¿Su empresa posee un departamento legal que se encarga de elaborar y supervisar los contratos?  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** En el gráfico se observa que solo el 64% de las empresas poseen un departamento legal encargado de elaborar y revisar los contratos, el 36% restante no lo tienen, lo que nos lleva a la conclusión de que la mayoría de estas empresas realizan contratos de manera formal que respaldan las obligaciones derivadas del mismo y que existe una minoría que lo hacen de manera empírica sin ninguna supervisión legal.

### Pregunta No. 03

¿Por lo general que tipo de contrato de Construcción celebra su empresa con sus clientes?

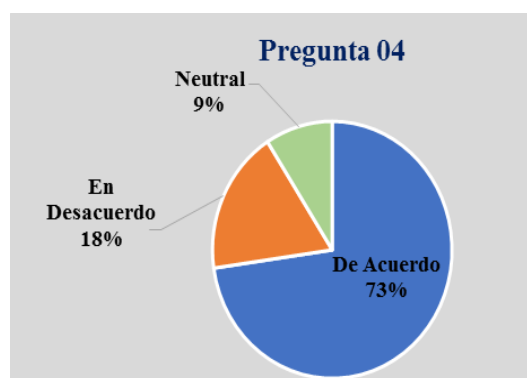


**Figura 20** Pregunta 03. Tipos de Contrato de Construcción que celebra con sus clientes  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El gráfico muestra que el 55% de los encuestados prefieren utilizar contratos de construcción de precios fijos, el 27% maneja contratos a margen de costos y el otro 18% restante usan otros tipos de contratos permitido por la norma.

### Pregunta No. 04

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

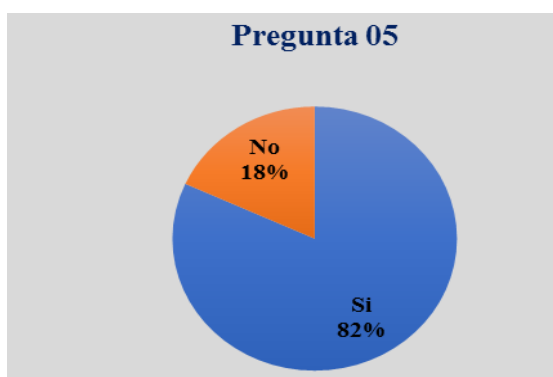


**Figura 21** Pregunta 04 ¿La NIIF 15 permite mejorar el reconocimiento y contabilización de los ingresos y costos de los contratos?  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El gráfico indica que el 73% de los encuestados están de acuerdo que la NIIF 15 permite mejorar el reconocimientos y contabilización de los ingresos y costos del contrato, mientras que 18% menciona no estar de acuerdo y el 9% es neutral.

### Pregunta No. 05

¿Tiene claro cuáles son los criterios que deben cumplir los contratos para ser considerados dentro del alcance de la NIIF 15?



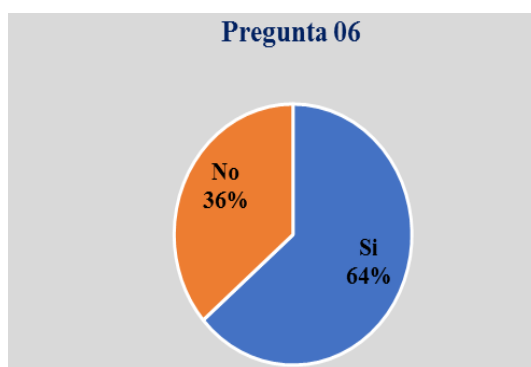
**Figura 22** Pregunta 05 ¿Tiene claro los criterios que deben cumplir los contratos para ser considerados dentro del alcance de la NIIF 15?

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados** El gráfico muestra que el 82% de los encuestados tiene claro los criterios que debe cumplir un contrato para ser considerado dentro de la NIIF 15, mientras que el 18% restante indicó no conocerlos, lo cual los conlleva a cometer errores de aplicación de la norma.

### Pregunta No. 06

¿Conoce usted cuales son las etapas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios?



**Figura 23** Pregunta 06 ¿Conoce usted cuales son las etapas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios?

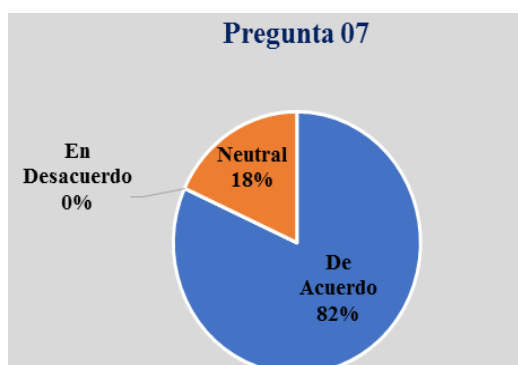
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El gráfico revela que el 64% de los encuestados tienen claro cuáles son los lineamientos estipulados en la NIIF 15 para el adecuado reconocimiento de los ingresos, el 36 % restante indicó no conocer este procedimiento.



### Pregunta No. 07

¿Considera usted necesario que las empresas distingan o separen las obligaciones de desempeño de un contrato individual para la transferencia de bienes o servicios?



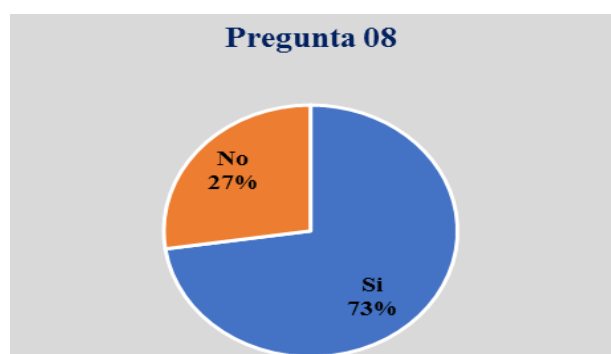
**Figura 24** Pregunta 07. Considera necesario que las empresas distingan o separen las obligaciones de desempeño de un contrato individual para la transferencia de bienes o servicios.

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El gráfico representa que el 82% de los encuestados están de acuerdo en que es necesario separar las obligaciones de desempeño que están incluidas en un contrato individual con respecto a la transferencia de bienes y servicios y el otro 18% es neutral.

### Pregunta No. 08:

¿Conoce usted cuales son las condiciones para que una entidad contabilice la modificación de un contrato como un contrato separado?



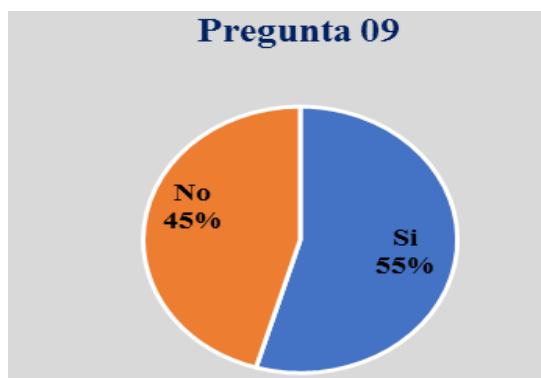
**Figura 25** Pregunta 08. Conocimiento de las condiciones para que una entidad contabilice la modificación de un contrato por separado.

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El gráfico nos muestran que el 73% de los encuestados conoce las condiciones para modificar un contrato por separado, mientras que el 27% indica no conocer estas condiciones especificadas dentro de los lineamientos de la NIIF 15.

### Pregunta No. 09

¿Puede determinar las obligaciones de desempeño del contrato con facilidad?

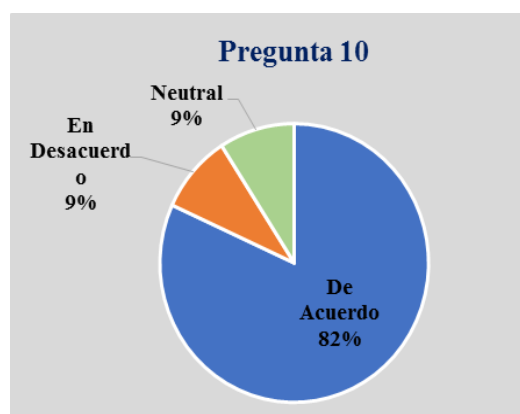


**Figura 26** Pregunta 09. Puede determinar las obligaciones de desempeño del contrato con facilidad.  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** Del total de los encuestados, el 55% ha mencionado que puede determinar con facilidad las obligaciones de desempeño, mientras que el 45% nos indica que no, esta pregunta tiene mucho que ver con la manera como se elaboran los contratos.

### Pregunta No. 10

¿Está de acuerdo que el reconocimiento de los ingresos se da a medida en que se satisface una obligación de desempeño, es decir en la medida que se transfiere el control del bien o servicio comprometido al cliente?

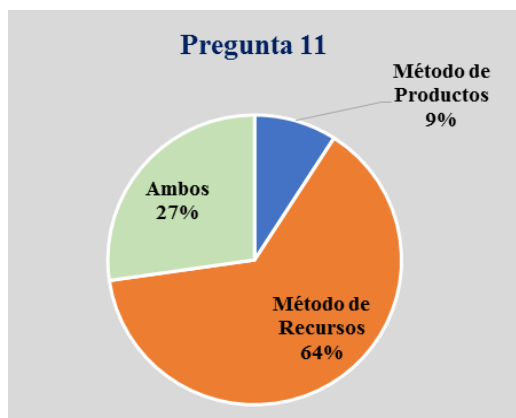


**Figura 27** Pregunta 10. El reconocimiento de los ingresos se da a medida en que se satisface una obligación de desempeño.  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El 82% de los encuestados mencionan estar de acuerdo con que el reconocimiento de los ingresos se da a medida que se satisface la obligación de desempeño, el otro 9% está en desacuerdo y el otro 9% es neutral ante la pregunta.

### Pregunta No. 11

¿Cuál de los dos métodos que permite la norma para medir el progreso de los contratos utiliza su empresa?

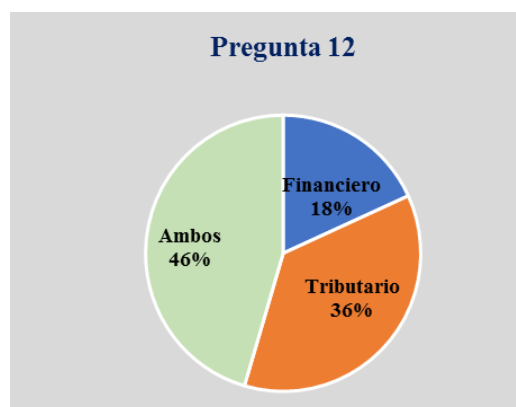


**Figura 28** Pregunta 11. Métodos permitidos por la norma que utiliza para medir el progreso de los contratos.  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** En el gráfico podemos observar que el 64% de los encuestados utiliza el método de los recursos para medir el progreso de sus contratos, el 9% utiliza el método de los productos y el otro 27% utiliza ambos métodos.

### Pregunta No. 12

¿Qué tipo de impacto considera usted que ha tenido la aplicación de la NIIF 15?

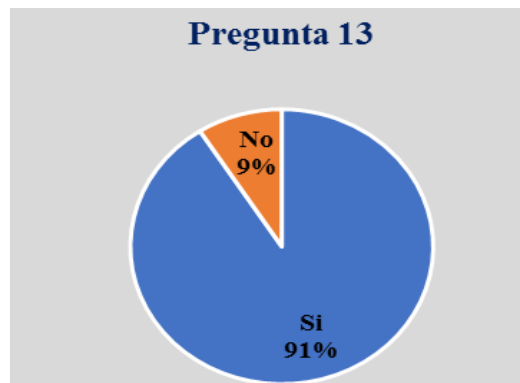


**Figura 29** Pregunta 12. Tipos de impacto que ha tenido la aplicación de la NIIF 15  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** Como podemos observar en el gráfico el 18% de los encuestados indica que el impacto de la aplicación de la NIIF 15 es financiero, el 36% dice que es tributario y el otro 46% menciona que es financiero y tributario al mismo tiempo.

### Pregunta No. 13

¿Considera usted que los sistemas tecnológicos son mucha importancia para el control y registro adecuado de los ingresos, costos y gastos de los contratos de la construcción?



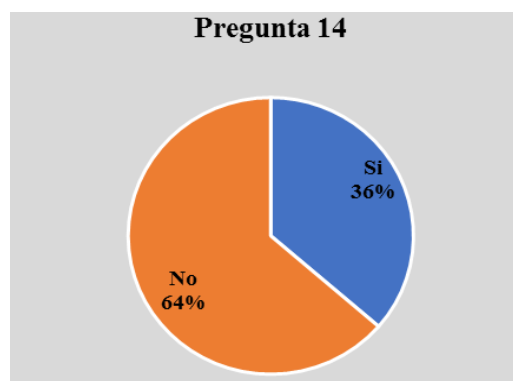
**Figura 30** Pregunta 13. Importancia de los sistemas tecnológicos para el control y registro adecuado de los ingresos, costos y gastos de los contratos de la construcción.

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** El 91% de los encuestados indica que, si es importante los sistemas tecnológicos para el control y registro adecuado de los ingresos, costos y gastos de los contratos, el otro 9% menciona que no es significativo.

### Pregunta No. 14

¿Su empresa invierte parte de su presupuesto en programas de capacitación y actualización contante para el personal?



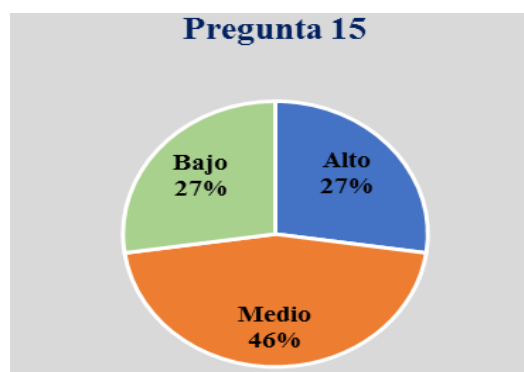
**Figura 31** Pregunta 14. Inversión del parte del presupuesto de las empresas en programas de capacitación y actualización contante para el personal.

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** En este grafico se observa que el 64% de los encuestados, menciona que las empresas no invierten presupuesto en capacitaciones y actualizaciones para su personal, mientras que el otro 36% dice que sí.

### Pregunta No. 15

¿En conclusión como contador de una constructora cual es el nivel de conocimiento que tiene sobre la NIIF 15?



**Figura 32** Pregunta 15. Nivel de Conocimiento de los contadores sobre NIIF 15.  
**Elaborado por:** Quinteros (2021)

**Análisis de los resultados:** Del total de contadores de la construcción encuestados, solo el 27% menciona tener un nivel alto, el 46% un nivel medio y el otro 27% indica tener un nivel bajo de conocimientos sobre la NIIF 15.

#### 3.6.2.1.1. Análisis de los resultados de las encuestas.

Como resultante del análisis de las encuestas se determina que:

- Del 100% de los contadores encuestados tienen el conocimiento de que la NIIF 15 existe y que las constructoras deben aplicarla para el registro de los ingresos provenientes de sus contratos, sin embargo, solo el 82% de ellos aplican la norma vigente, el resto realizan sus contabilizaciones bajo ambas normas, es decir con NIC 11 y NIIF 15.
- De estas empresas solo el 63,64% tienen un departamento encargado de elaborar y revisar los contratos, de manera que la parte restante lo hace de forma empírica, lo cual trae como consecuencia de que exista dificultad en la determinación de las obligaciones incluidas en los contratos, con respecto a la transferencia de bienes y servicios, ya que no existe claridad en sus cláusulas.

- Las empresas del sector no invierten en capacitaciones para el personal involucrado, de ahí que se desprende que el nivel de conocimiento de la norma de manera profunda en los contadores es del al 27% en un nivel alto, del 46% en un nivel medio y de un 27% en un nivel bajo.

### 3.6.3. Análisis documental.

Una vez realizadas aplicado el cuestionario de control interno a los 3 contadores de las empresas objeto de esta investigación, se realizó el oportuno levantamiento de información, en la que se elaboró una ficha de observación en base a la revisión de los documentos que sustentan los resultados obtenidos tales como procedimientos, políticas contables, transacciones, estados financieros e informes de cumplimiento tributario al cierre del ejercicio fiscal 2017 y 2018.

#### 3.6.3.1 Ficha de observación.

Tabla 8

*Ficha de observación*

Ficha de observación documental						
Aspectos	Empresa A		Empresa B		Empresa C	
	Si	No	Si	No	Si	No
Aplica Exclusivamente la NIIF 15 en el reconocimiento de sus ingresos con contratos	X		X			X
La empresa Realiza Contratos de Construcción de manera Formal, los cuales son elaborados por el departamento legal o un abogado.	X		X			X
Realiza contratos a Precio Fijos	X		X		X	
Realiza contratos a Por Margen de Costos		X		X	X	
Utiliza sistema contable para el registro de las transacciones.	X		X		X	
Existe control sobre los procesos asignados para el adecuado registro de los costos y gastos de los contratos.	X		X			X

Los ingresos los realiza de acuerdo al método de devengo.	X	X	X
Tiene claro cuáles son los criterios que deben cumplir los contratos para ser considerados dentro del alcance de la NIIF 15.	X		X X
Aplica los 5 pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios.	X	X	X
Recibe capacitaciones Constantes sobre la NIIF 15.	X	X	X
Posee sólidos conocimientos Sobre NIIF 15.	X	X	X

**Fuente:** Levantamiento de información de soportes de las empresas A, B y C.

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

### 3.6.4. Análisis de los estados financieros

#### 3.6.4.1 Análisis horizontal y vertical

Tabla 9 *Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación Financiera de empresa "A"*

<b>Empresa "A"</b>						
<b>Estado de Situación Financiera</b>						
<b>(Análisis horizontal y vertical períodos 2018 y 2017)</b>						
Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	31/12/2017	(\$)	%	2018	2017
<b>ACTIVO</b>						
<b>Activo Corriente</b>						
Efectivos y sus equivalentes	762,460.95	602,302.27	160,158.68	26.59%	12.45%	10.79%
Cuentas por cobrar comerciales	1,704,873.44	761,341.05	943,532.39	123.93%	27.85%	13.64%
Cuentas por cobrar relacionadas	1,308,605.70	1,349,780.85	(41,175.15)	-3.05%	21.37%	24.19%
Pagos por anticipado	32,438.44	254,200.55	(221,762.11)	-87.24%	0.53%	4.56%
Impuestos corrientes	178,247.86	105,886.72	72,361.14	68.34%	2.91%	1.90%
<b>Total, Activo Corriente</b>	<b>3,986,626.39</b>	<b>3,073,511.44</b>	<b>913,115</b>	<b>29.71%</b>	<b>65.11%</b>	<b>55.08%</b>
<b>Activo no Corriente</b>						
Propiedad, planta y equipo	7,248,545.14	7,358,553.40	(110,008.26)	-1.49%	118.39%	131.86%
(-) Depreciación Acumulada de PPE	(5,214,656.35)	(4,916,781.98)	(297,874.37)	6.06%	-85.17%	-88.11%
Otros activos no corrientes	102,125.21	65,097	37,028.21	56.88%	1.67%	1.17%
<b>Total, Activo No Corriente</b>	<b>2,136,014.00</b>	<b>2,506,868.42</b>	<b>(370,854.42)</b>	<b>-14.79%</b>	<b>34.89%</b>	<b>44.92%</b>
<b>Total, Activos</b>	<b>6,122,640.39</b>	<b>5,580,379.86</b>	<b>542,260.53</b>	<b>9.72%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>

Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	%	2017	%	2018	2017
<b>PASIVO</b>						
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por pagar no relacionadas	66,684.46	51,331.29	15,353.17	29.91%	1.09%	0.92%
Cuentas por pagar relacionadas	202,923.04	277,453.87	(74,530.83)	-26.86%	3.31%	4.97%
Obligaciones Financieras	215,191.49	180,240.39	34,951.10	19.39%	3.51%	3.23%
Otras Obligaciones Corrientes	209,198.59	285,624.03	(76,425.44)	-26.76%	3.42%	5.12%
Anticipos de clientes	672,466.63	-	672,466.63	0.00%	10.98%	0.00%
<b>Total, Pasivo Corriente</b>	<b>1,366,464.21</b>	<b>794,649.58</b>	<b>571,814.63</b>	<b>71.96%</b>	<b>22.32%</b>	<b>14.24%</b>
<b>Pasivo no Corriente</b>						
Cuentas por pagar relacionada a L/p	299,333.67	499,333.67	(200,000.00)	-40.05%	4.89%	8.95%
Obligaciones bancarias a L/p	51,809.74	71,032.99	(19,223.25)	-27.06%	0.85%	1.27%
Obligaciones sociales a L/p	518,444.65	449,016.05	69,428.60	15.46%	8.47%	8.05%
Pasivo por impuesto diferido	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
<b>Total, Pasivo no Corriente</b>	<b>869,588.06</b>	<b>1,019,382.71</b>	<b>(149,794.65)</b>	<b>-51.65%</b>	<b>14.20%</b>	<b>18.27%</b>
<b>Total, Pasivos</b>	<b>2,236,052.27</b>	<b>1,814,032.29</b>	<b>422,019.98</b>	<b>23.26%</b>	<b>36.52%</b>	<b>32.51%</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
Capital	200,000.00	200,000.00	-	0.00%	3.27%	3.58%
Reservas	1,327,644.19	1,327,644.19	-	0.00%	21.68%	23.79%
Resultados Acumulados	2,217,473.19	2,175,766.94	41,706.25	1.92%	36.22%	38.99%
Resultados del Ejercicio	217,293.69	62,936.44	154,357.25	245.26%	3.55%	1.13%
Otros Resultados Acumulados	(75,822.95)	-	(75,822.95)	0.00%	-1.24%	0.00%
<b>Total, Patrimonio</b>	<b>3,886,588.12</b>	<b>3,766,347.57</b>	<b>120,240.55</b>	<b>3.19%</b>	<b>63.48%</b>	<b>67.49%</b>
<b>Total, Pasivo y Patrimonio</b>	<b>6,122,640.39</b>	<b>5,580,379.86</b>	<b>542,260.53</b>	<b>9.72%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Nota:** Estados financieros, expresado en dólares, incluye análisis en porcentajes y diferencias en dólares.

**Fuente:** Estados Financieros empresa A

**Elaborado por:** Quinteros (2021)



Tabla 10 *Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultado Integral de empresa “A”*

**Empresa “A”**

**Estado de Resultado Integral**

**(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018 y 2017)**

Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	31/12/2017	(\$)	%	2018	2017
Ingresos Ordinarios	3,321,614.77	3,102,454.35	219,160.42	7.06%	100.00%	100.00%
Costo de ventas	(2,286,761.9)	(2,448,363.13)	161,601.24	-6.60%	68.84%	78.92%
<b>Utilidad bruta</b>	<b>1,034,852.9</b>	<b>654,091.22</b>	<b>380,761.66</b>	<b>58.21%</b>	<b>31.16%</b>	<b>21.08%</b>
Gastos	(476,744.0)	(498,741.46)	21,997.51	-4.41%	14.35%	16.08%
<b>Utilidad operacional</b>	<b>558,108.9</b>	<b>155,349.76</b>	<b>402,759.17</b>	<b>259.26%</b>	<b>16.80%</b>	<b>-5.01%</b>
(-) 15% Participación de Trabajadores	(83,702.34)	(23,302.46)	(60,399.88)	259.20%	2.52%	0.75%
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>474,406.59</b>	<b>132,047.30</b>	<b>342,359.29</b>	<b>259.27%</b>	<b>-14.28%</b>	<b>-4.26%</b>
(-) 22% de Impuesto a las ganancias	(110,565.04)	(27,736.55)	(82,828.49)	298.63%	3.33%	4.24%
(-) Amortización de Pérdidas	(146,547.85)	41,374.31)	(105,173.54)	254.20%	6.41%	-8.30%
<b>Utilidad neta del ejercicio</b>	<b>217,293.69</b>	<b>62,936.44</b>	<b>154,357.25</b>	<b>245.26%</b>	<b>6.54%</b>	<b>-2.03%</b>

**Nota:** Estado de resultados, expresado en dólares, incluye análisis en porcentajes y diferencias en dólares.

**Fuente:** Estados Financieros empresa A

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Tabla 11 *Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación Financiera Empresa "B"*

**Empresa "B"**

**Estado de Situación Financiera**

**(Análisis Horizontal y Vertical periodos 2018 y 2017)**

Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	31/12/2017	(\$)	%	2018	2017
<b>ACTIVO</b>						
<b>Activo Corriente</b>						
Efectivos y equivalentes de efectivo	6,795,920.58	1,483,952.45	5,311,968.13	357.96%	55.82%	20.95%
Cuentas por cobrar no comerciales	2,373,682.52	4,321,520.89	(1,947,838.37)	-45.07%	19.50%	61.00%
Cuentas por cobrar relacionadas	99,586.55	88,030.51	11,556.04	13.13%	0.82%	1.24%
Inventarios	-	23,000.00	(23,000.00)	-100.00%	0%	0.32%
Pagos por anticipado	1,159,748.30	175,464.87	984,283.43	560.96%	9.53%	2.48%
Impuestos corrientes	99,053.38	1,269.19	97,784.19	7704.46%	0.81%	0.02%
Otros activos corrientes	516,240.47	785,888.43	(269,647.96)	-34.31%	4.24%	11.09%
<b>Total, Activo Corriente</b>	<b>11,044,231.80</b>	<b>6,879,126.34</b>	<b>4,165,105.46</b>	<b>60.55%</b>	<b>90.71%</b>	<b>97.10%</b>
<b>Activo No Corriente</b>						
Propiedad, planta y equipo	1,115,441.38	222,992.78	892,448.60	400.21%	9.16%	3.15%
(-) Depreciación Acumulada de PPE	(88,194.08)	(17,693.89)	(70,500.19)	398.44%	-0.72%	-0.25%
Otros activos no corrientes	103,988.20	-	103,988.20	0.00%	0.85%	0.00%
<b>Total, Activo No Corriente</b>	<b>1,131,235.50</b>	<b>205,298.89</b>	<b>925,936.61</b>	<b>451.02%</b>	<b>9.29%</b>	<b>2.90%</b>
<b>Total, Activos</b>	<b>12,175,467.30</b>	<b>7,084,425.23</b>	<b>5,091,042.07</b>	<b>71.86%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por pagar proveedores	1,182,474.51	2,596,170.18	(1,413,695.67)	-54.45%	9.71%	36.65%
Compañías y partes relacionadas	7,035,774.79	2,003,898.56	5,031,876.23	251.10%	57.79%	28.29%
Obligaciones Financieras	172,385.06	1,197.24	171,187.82	14298.54%	1.42%	0.02%
Otras Obligaciones Corrientes	349,718.13	255,392.19	94,325.94	36.93%	2.87%	3.60%
<b>Total, Pasivo Corriente</b>	<b>8,740,352.49</b>	<b>4,856,658.17</b>	<b>3,883,694</b>	<b>79.97%</b>	<b>76.87%</b>	<b>73.46%</b>
<b>Pasivo no Corriente</b>						
Cuentas por pagar Relacionada a largo plazo	680,555.57	-	680,555.57	0.00%	5.59%	0.00%
Obligaciones bancarias a largo plazo	44,004.05	-	44,004.05	0.00%	0.36%	0.00%
Obligaciones sociales a largo plazo	-	3,277.84	(3,277.84)	100.00%	0.00%	0.05%
Pasivo por impuesto diferido	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
Anticipos de clientes	552,677.87	347,515.96	205,161.91	59.04%	4.54%	4.91%

<b>Total, Pasivo no Corriente</b>	<b>1,277,237.49</b>	<b>350,793.80</b>	<b>926,443.69</b>	<b>159%</b>	<b>0.10</b>	<b>0.05%</b>
<b>Total, Pasivos</b>	<b>10,017,589.98</b>	<b>5,207,451.97</b>	<b>4,810,138</b>	<b>239.00%</b>	<b>82.83%</b>	<b>73.51%</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
Capital	40,000.00	40,000.00	-	0.00%	0.33%	0.56%
Reservas	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
Resultados Acumulados	705,259.94	81,558.78	623,701.16	764.73%	5.79%	1.15%
Resultados del Ejercicio	1,411,855.82	1,755,414.48	(343,558.65)	-19.57%	11.60%	24.78%
Otros Resultados Acumulados	761.56	-	761.56	0.00%	0.01%	0.00%
<b>Total, Patrimonio</b>	<b>2,157,877.32</b>	<b>1,876,973.26</b>	<b>280,904.07</b>	<b>14.97%</b>	<b>17.72%</b>	<b>26.49%</b>
<b>Total, Pasivo y Patrimonio</b>	<b>12,175,467.30</b>	<b>7,084,425.23</b>	<b>5,091,042.08</b>	<b>71.86%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>

**Nota:** Estados financieros, expresado en dólares, incluye análisis en porcentajes y diferencias en dólares.

**Fuente:** Estados Financieros empresa B

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Tabla 12 *Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultado Integral Empresa “B”*

**Empresa “B”**  
**Estado de Resultado Integral**  
**(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018 y 2017)**

Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	31/12/2017	(\$)	%	2018	2017
Ingresos Ordinarios	23.368.417,44	16.351.766,45	7.016.650,99	42,91%	100,00%	100,00%
Costo de Ventas	(19.601.696,10)	(12.756.565,20)	(6.845.130,90)	53,66%	83,88%	78,01%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>3.766.721,3</b>	<b>3.595.201,25</b>	<b>171.520,09</b>	<b>4,77%</b>	<b>16,12%</b>	<b>21,99%</b>
Gastos	(1.637.898,7)	(1.136.286,51)	(501.612,17)	44,14%	7,01%	6,95%
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>2.128.822,66</b>	<b>2.458.914,74</b>	<b>(330.092,08)</b>	<b>-13,42%</b>	<b>9,11%</b>	<b>-15,04%</b>
(-) 15% Participación de Trabajadores	(319.323,40)	(368.837,21)	49.513,81	-13,42%	1,37%	2,26%
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>1.809.499,3</b>	<b>2.090.077,5</b>	<b>(280.578,3)</b>	<b>-13,42%</b>	<b>9,23%</b>	<b>16,38%</b>
(-) 22% de Impuesto a la renta	(397.643,44)	(148.589,06)	(249.054,38)	167,61%	1,70%	0,91%
(-) Amortización De Pérdidas	-	(186.073,99)	186.073,99	-100,00%	0,00%	1,14%
<b>Utilidad Neta Del Ejercicio</b>	<b>1.411.855,82</b>	<b>1.755.414,48</b>	<b>(343.558,65)</b>	<b>19,57%</b>	<b>6,04%</b>	<b>10,74%</b>

**Nota:** Estado de resultados, expresado en dólares, incluye análisis en porcentajes y diferencias en dólares.

**Fuente:** Estados Financieros empresa B

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Tabla 13 *Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación Financiera de Empresa "C"*.

**Empresa "C"**  
**Estado de Situación Financiera**  
**(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018 y 2017)**

Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	31/12/2017	(\$)	%	31/12/2018	31/12/2017
<b>ACTIVO</b>						
<b>Activo Corriente</b>						
Efectivos y equivalentes de efectivo	127.047,36	103.367,48	23.679,88	22,91%	7,41%	7,16%
Cuentas por cobrar no relacionadas	517.960,37	269.489,17	248.471,20	92,20%	30,22%	18,66%
Cuentas por cobrar relacionadas	76.589,30	56.923,93	19.665,37	34,55%	4,47%	3,94%
Pagos por anticipado	211.409,17	111.957,64	99.451,53	88,83%	12,33%	7,75%
Impuestos corrientes	162.694,27	164.985,70	(2.291,43)	-1,39%	9,49%	11,42%
Otros activos corrientes	-	164.985,70	-	0,00%	0%	0,00%
<b>Total, Activo Corriente</b>	<b>1.095.700,47</b>	<b>706.723,92</b>	<b>388.977</b>	<b>55,04%</b>	<b>63,93%</b>	<b>48,93%</b>
<b>Activo no Corriente</b>						
Propiedad, planta y equipo	1.413.390,84	1.371.390,84	42.000,00	3,06%	82,46%	94,94%
(-) Depreciación acumulada de PPE	(795.130,36)	(633.668,64)	(161.461,72)	25,48%	-46,39%	-43,87%
Otros Activos no corrientes	-	-	-	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Total, Activo no Corriente</b>	<b>618.260,48</b>	<b>737.722,20</b>	<b>(119.461,72)</b>	<b>-16,19%</b>	<b>36,07%</b>	<b>51,07%</b>
<b>Total, Activos</b>	<b>1.713.960,95</b>	<b>1.444.446,12</b>	<b>269.514,83</b>	<b>18,66%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por pagar proveedores no relacionados	298.235,60	261.427,72	36.807,88	14,08%	17,40%	18,10%
Obligaciones con instituciones financieras	91.973,20	107.435,89	(15.462,69)	-14,39%	5,37%	7,44%
Otras obligaciones corrientes	115.718,97	184.325,69	(68.606,72)	-37,22%	6,75%	12,76%
Anticipos de clientes	383.590,00	127.650,47	255.939,53	200,50%	22,38%	8,84%
<b>Total, Pasivo Corriente</b>	<b>889.517,77</b>	<b>680.839,77</b>	<b>208.678</b>	<b>30,65%</b>	<b>51,90%</b>	<b>47,14%</b>
Cuentas por pagar relacionadas a largo plazo	35.340,32	56.700,25	(21.359,93)	-37,67%	2,06%	3,93%
Obligaciones bancarias a L/P	83.443,44	116.500,00	(33.056,56)	-28,37%	4,87%	8,07%
Obligaciones sociales a L/P	25.672,20	14.940,00	10.732,20	71,84%	1,50%	1,03%
<b>Total, Pasivo no Corriente</b>	<b>144.455,96</b>	<b>188.140,25</b>	<b>(43.684,29)</b>	<b>5,79%</b>	<b>8,43%</b>	<b>13,03%</b>
<b>Total, Pasivo</b>	<b>1.033.973,73</b>	<b>868.980,02</b>	<b>164.994</b>	<b>18,99%</b>	<b>60,33%</b>	<b>60,16%</b>

**PATRIMONIO**

Capital	105.800,00	105.800,00	-	0,00%	6,17%	7,32%
Reservas	111.164,30	111.164,30	-	0,00%	6,49%	7,70%
Resultados acumulados	358.501,80	197.717,89	160.783,91	81,32%	20,92%	13,69%
Resultados del ejercicio	104.521,13	160.783,91	(56.262,78)	-34,99%	6,10%	11,13%
Otros resultados acumulados	-	-	-	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Total, Patrimonio</b>	<b>679.987,22</b>	<b>575.466,10</b>	<b>104.521,13</b>	<b>18,16%</b>	<b>39,67%</b>	<b>39,84%</b>
<b>Total, Pasivo y Patrimonio</b>	<b>1.713.960,95</b>	<b>1.444.446,12</b>	<b>269.514,84</b>	<b>18,66%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

**Nota:** Estados financieros, expresado en dólares, incluye análisis en porcentajes y diferencias en dólares.

**Fuente:** Estados Financieros empresa C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Tabla 14 *Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultado Integral Empresa "C"*

**Empresa "C"**

**Estado de Resultado Integral**

**(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018 y 2017)**

Cuentas	Comparativo		Análisis Horizontal		Análisis Vertical	
	31/12/2018	31/12/2017	(\$)	%	2018	2017
Ingresos Ordinarios	2.041.483,10	1.914.967,17	126.515,93	6,61%	100,00%	100,00%
Costo de Ventas	(1.634.211,03)	(1.458.942,24)	(175.268,79)	12,01%	80,05%	76,19%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>407.272,1</b>	<b>456.024,93</b>	<b>(48.752,86)</b>	<b>-10,69%</b>	<b>19,95%</b>	<b>23,81%</b>
Gastos	(247.223,6)	(223.736,62)	(23.486,93)	10,50%	12,11%	11,68%
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>160.048,5</b>	<b>232.288,31</b>	<b>(72.239,79)</b>	<b>-31,10%</b>	<b>7,84%</b>	<b>-12,13%</b>
(-) 15% Participación de Trabajadores	(24.007,3)	(30.298,47)	6.291,20	-20,76%	1,18%	1,58%
<b>Utilidad antes de Impuestos</b>	<b>136.041,2</b>	<b>201.989,8</b>	<b>(65.948,59)</b>	<b>-32,65%</b>	<b>8,32%</b>	<b>13,84%</b>
(-) 22% de Impuesto a la renta	(31.520,1)	(41.205,93)	9.685,81	-23,51%	1,54%	2,15%
<b>Utilidad Neta del Ejercicio</b>	<b>104.521,13</b>	<b>160.783,91</b>	<b>(56.262,78)</b>	<b>-34,99%</b>	<b>5,12%</b>	<b>8,40%</b>

**Nota:** Estado de resultados, expresado en dólares, incluye análisis en porcentajes y diferencias en dólares.

**Fuente:** Estados Financieros empresa C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

### 3.6.4.2. Análisis Financiero

#### 3.6.4.2.1. Razones financieras de liquidez

Por medio de las razones financieras de liquidez determinamos la capacidad que tiene una empresa para cancelar sus obligaciones a corto plazo, y mientras más alto sea su resultado, mayor será la capacidad financiera para cancelar sus deudas contraídas.

##### 1. Razón Corriente

Por medio de esta razón determinamos el índice de liquidez de una empresa y su capacidad de disponer efectivo ante cualquier contingencia, se la obtiene dividiendo el activo corriente entre el pasivo corriente.

Tabla15

*Análisis de razón corriente de la empresa A, B y C en los años 2017 y2018*

Empresa	Razón Corriente: Activo Corriente/Pasivo Corriente				Resultado en dólares	
	Activo Corriente 2018	Pasivo corriente 2018	Activo Corriente 2017	Pasivo corriente 2017	Año 2018	Año 2017
A	3.986.626,39	1.366.464,21	3.073.511,44	794.649,58	2,92	3,87
B	11.044.231,80	9.359.792,33	6.879.126,34	5.204.174,13	1,18	1,32
C	1.095.700,47	889.517,77	706.723,92	680.839,77	1,23	1,04

**Fuente:** Análisis de los Estados financieros empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

El resultado del análisis indica que por cada dólar de deuda contraída las empresas:

“A” tuvo para cancelar \$ 2,92 y \$3,87 dólares en el año 2018 y 2017 respectivamente.

“B” tuvo para cancelar \$1,18 y \$1,32 dólares en el año 2018 y 2017 respectivamente.

“C” tuvo para cancelar \$1,23 y \$1,04 dólares en el año 2018 y 2017 respectivamente.

En conclusión, de las tres entidades evaluadas, la empresa “A” tuvo un mayor respaldo para cancelar sin contratiempo sus deudas corrientes contraídas en ambos años.

## 2. Razón Prueba ácida

Por medio de esta razón podemos determinar la capacidad que tiene una empresa de generar flujos de efectivo en corto plazo para cancelar deudas a corto plazo sin tener que recurrir a la venta de sus inventarios. Para calcularla se debe considerar el efectivo, cuentas por cobrar que provienen de los ingresos ordinarios y las inversiones realizadas a corto plazo dividido para el pasivo corriente.

Tabla 16

*Análisis de razón prueba ácida de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018*

Razón Prueba ácida: Efectivo + C x C+ Inversiones a Corto Plazo/Pasivo Corriente					Resultado en dólares	
Empresa	Activo Corriente 2018	Pasivo corriente 2018	Activo Corriente 2017	Pasivo corriente 2017	Año 2018	Año 2017
A	3.986.626,39	1.366.464,21	3.073.511,44	794.649,58	4,47	3,41
B	11.044.231,80	8.740.352,49	6.879.126,34	4.856.658,17	0,99	0,93
C	1.095.700,47	889.517,77	706.723,92	680.839,77	0,76	0,63

**Fuente:** Análisis de los Estados financieros de empresas A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

En los resultados podemos observar que: La empresa “A” aun no considerando la cuenta de inventario, tiene una mayor capacidad de pago para sus deudas contraídas a corto plazo, ya que cuenta con \$ 4,47 y \$ 3,41 por cada dólar de deuda en los periodos 2018 y 2017 respectivamente. Mientras que en las empresas “B” y “C” sucedió lo contrario ya que tenían más deudas que liquidez, por lo que pudieron haber tenido inconveniente en la cancelación de sus deudas contraídas a corto plazo.

En cuanto a inventarios ninguna de las tres empresas tenía saldos en las cuentas, ya que por lo general son comprados y consumidos en la ejecución de las obras, por ello los resultados fueron casi similares a la razón corriente.

### 3. Razón de Capital de Trabajo

Esta razón financiera Determina si una empresa cuenta con el suficiente capital para operar y afrontar sus deudas contraídas a corto plazo. Se obtiene del total del Activo corriente menos el total del Pasivo corriente.

Tabla17

*Análisis de razón de capital de trabajo de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018*

Razón Capital de Trabajo: Activo Corriente-Pasivo Corriente					Resultado en dólares	
Empresa	Activo Corriente 2018	Pasivo corriente 2018	Activo Corriente 2017	Pasivo corriente 2017	Año 2018	Año 2017
A	3.986.626,39	1.366.464,21	3.073.511,44	794.649,58	2.620.162,18	2.278.861,86
B	11.044.231,80	8.740.352,49	6.879.126,34	4.856.658,17	2.303.879,31	2.022.468,17
C	1.095.700,47	889.517,77	706.723,92	680.839,77	206.182,70	25.884,15

**Fuente:** Análisis de los Estados financieros empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Esta razón financiera ratifica los resultados de las ratios anteriores, en las que las empresas obtuvieron un capital de trabajo de:

- A. \$ 2.620.162,18 y \$ 2.278.861,86 en el año 2018 y 2017 respectivamente, el cual es el más alto y saludable de las tres empresas evaluadas en ambos años.
- B. \$ 2.303.879,31 y \$ 2.022.468,17 que puede considerarse bueno a pesar de sus deudas y, por último.
- C. \$ 206.182,70 y \$ 25.884,15 que es muy bajo, por lo que se puede decir que pudo haber tenido problemas para operar y cancelar deudas a corto plazo.



### 3.6.4.2.2. Razones financieras de Endeudamiento

Las ratios de endeudamiento sirven para medir el apalancamiento financiero de una empresa, es decir que muestra cuanta deuda usa una empresa para financiar sus activos con relación a sus recursos propios (patrimonio neto).

#### 1. Razón de Endeudamiento del Activo

Esta razón mide el nivel de endeudamiento que tiene una empresa, en relación al total de sus activos.

Tabla18

*Análisis de razón de endeudamiento de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018*

Empresa	Razón de Endeudamiento: Pasivo Total/Activo Total				Resultado en %	
	Activo Total 2018	Pasivo Total 2018	Activo Total 2017	Pasivo Total 2017	Año 2018	Año 2017
A	6.122.640,39	2.236.052,27	5.580.379,86	1.814.032,29	36,52%	32,51%
B	12.175.467,30	10.017.589,98	7.084.425,23	5.207.451,97	82,28%	73,51%
C	1.713.960,95	1.033.973,73	1.444.446,12	868.980,02	60,33%	60,16%

**Fuente:** Análisis de los Estados financieros empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Este análisis de ratios de endeudamiento muestra que las empresas:

- A. Mantuvo un nivel de deuda de 28,69% y 32,51% en los años 2018 y 2017 respectivamente, lo cual es el adecuado para este sector, ya que utilizo el apalancamiento de proveedores y entidades bancarias en similares proporciones, sin llegar a comprometer el 50% del total de sus activos, por lo que puede cubrir sus deudas sin ningún problema ya que no depende del pago de su cartera de clientes y cuenta con liquidez.
- B. Evidencia que tuvo niveles de endeudamiento es muy alto, esto representa el 82,83% y 89,79% del total de sus activos comprometidos en los años 2018 y 2017 respectivamente, al revisar sus estados financieros verificamos que esta empresa

fue apalancada en su mayor parte por proveedores relacionados y en menor porción por entidades bancarias y que dependió del pago de sus clientes para poder cancelar sus deudas contraídas.

- C. También mantuvo niveles de endeudamientos altos, los cuales representaron el 54,32% y 60,16% en el período 2018 y 2017 respectivamente, los estados financieros revelan que la mayor parte de su deuda provienen del apalancamiento de proveedores no relacionados y menor proporción del banco y que también depende de las cancelaciones de sus clientes para liquidar sus deudas.

## 2. Razón de Solvencia Patrimonial

Por medio de esta razón podemos determinar si una empresa cuenta con suficientes activos o recursos que puedan pagar todas sus obligaciones en un momento determinado.

Tabla 19

*Análisis de razón de solvencia de la empresa A, B y C en los años 2017 y 2018*

Empresa	Razón Solvencia Patrimonial: Pasivo Total/Patrimonio				Resultado en %	
	Activo Total 2018	Pasivo Total 2018	Activo Total 2017	Pasivo Total 2017	Año 2018	Año 2017
A	2.236.052,27	3.886.588,12	1.814.032,29	3.766.347,57	57,53%	48,16%
B	10.017.589,98	2.157.877,32	5.207.451,97	1.876.973,26	464,23%	277,44%
C	1.033.973,73	679.987,22	868.980,02	575.466,10	152,06%	151,00%

**Fuente:** Análisis de los Estados financieros de empresas A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

En el análisis de esta ratio observamos que las empresas:

- A. Muestra que su nivel de endeudamiento en relación a su patrimonio total fue de 57,53% en el 2018 y 48,16% en el 2017 respectivamente, es decir que esta entidad por cada \$ 0,57 y \$ 0,48 centavos de deuda contraída, tuvo para cancelar 1 dólar el cual provenía de las aportaciones de accionistas, por lo que pudo soportar retrasos en los pagos de los clientes sin inconveniente alguno.

- B. En relación a su patrimonio tuvo un nivel de endeudamiento del 464,23% en el 2018 y de 277,44% en el 2017, lo que significa que esta entidad estuvo endeudándose constantemente a tal punto de llegar a tener un riesgo muy elevado de que no pueda cancelar sus deudas, y que incluso hubiese podido quebrar si por algún motivo no logre cobrar todos sus contratos.
- C. También mostró un nivel de endeudamiento elevado con respecto a su patrimonio, esto representó el 152,06% en el 2018 y 151,00% en el 2017, es decir que por cada dólar que ha aportado el accionista tuvo que cancelar \$1,50 a acreedores, por lo cual no contaba con dinero para cancelar todas sus deudas si de pronto no lograba recaudar valores por cobrar de cliente.

### 3.6.4.2.3. Razones financieras de Rentabilidad

Con esta razón financiera de rentabilidad podemos medir el beneficio o retorno que se obtuvieron de las inversiones realizadas en relación a sus ingresos, activos o capital en los años analizados, entre ellos están:

#### 1. Razón de margen de Utilidad Bruta

Tabla 20

*Análisis de la razón de margen bruto de empresas A, B y C año 2017 y 2018*

Razón de Margen de Utilidad Bruta: Margen Bruto/Ingresos					Resultado en %	
Empresa	Activo Total 2018	Pasivo Total 2018	Activo Total 2017	Pasivo Total 2017	Año 2018	Año 2017
A	1.034.852,88	3.321.614,77	654.091,22	3.102.454,35	31,16%	21,08%
B	3.766.721,34	23.368.417,44	3.595.201,25	16.351.766,45	16,12%	21,99%
C	407.272,07	2.041.483,10	456.024,93	1.914.967,17	19,95%	23,81%

**Fuente:** Análisis de los Estados financieros empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

## 2. Razón de Margen de Utilidad Operacional

Tabla21

Análisis de la razón de margen de utilidad operacional, en empresas A, B y C períodos 2017 y 2018.

Razón de Margen de Utilidad Operacional: Utilidad Operacional/Ingresos					Resultado %	
Empresas	Utilidad Operacional 2018	Ingresos 2018	Utilidad Operacional 2017	Ingresos 2017	Año 2018	Año 2017
Empresa A	558.015,60	3.321.521,44	155.349,76	3.102.454,35	16,80%	5,01%
Empresa B	2.128.822,66	23.368.417,44	2.458.914,74	16.351.766,45	9,11%	15,04%
Empresa C	160.048,52	2.041.483,10	232.288,31	1.914.967,17	7,84%	12,13%

**Fuente:** Análisis de los Estados Financieros de empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

## 3. Razón de Margen de Utilidad Neta.

Tabla22

Análisis de la razón de margen de utilidad neta de empresas A, B y C período 2017 y 2018.

Razón de Margen de Utilidad Neta: Utilidad Neta/Ingresos					Resultado %	
Empresa	Utilidad Neta 2018	Ingresos 2018	Utilidad Neta 2017	Ingresos 2017	Año 2018	Año 2017
A	217,293.69	3,321,614.77	62,936.44	3,102,454.35	6.54%	2.03%
B	1,411,855.82	23,368,417.44	1,755,414.48	16,351,766.45	6.04%	10.74%
C	104,521.13	2,041,483.10	160,783.91	1,914,967.17	5.12%	8.40%

**Fuente:** Análisis de los Estados Financieros de empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Los resultados del análisis de las ratios aplicados muestran que las empresas:

- A. Obtuvo como margen de utilidad bruta el \$ 0,31 y \$ 0,21 centavos, de margen de utilidad operacional el valor de \$ 0.16 y \$ 0.50 centavos y de Utilidad neta de ganancia \$ 0,06 y \$ 0,02 centavos por cada dólar invertido con respecto al año 2018 y 2017 respectivamente.

- B. Generó mayores ingresos, pero aun así tiene menor rendimiento en el 2018 comparado con la empresa anterior, no pudo gestionar de mejor manera sus costos y gastos y obtuvo como resultado en margen de utilidad bruta de \$ 0,16 y \$ 0,22 centavos, de margen de utilidad operacional el valor de \$ 0.09 y \$ 0.15 centavos y de Utilidad neta de ganancia \$ 0,05 y \$ 0,08 centavos de retorno de inversión por cada dólar invertido con respecto al año 2018 y 2017 respectivamente.
- C. Alcanzó como resultados de margen de utilidad bruta el \$ 0,19 y \$ 0,23 centavos, de margen de utilidad operacional el valor de \$ 0.07 y \$ 0.12 centavos y de Utilidad neta de ganancia \$ 0,05 y \$ 0,08 centavos de retorno de inversión por cada dólar invertido con respecto al año 2018 y 2017 respectivamente.

#### **3.6.4.3. Análisis de los resultados de los estados financieros**

Como conclusión del análisis de los estados financieros, se obtuvo que:

- La empresa A, es la que ha tenido mayor liquidez y rentabilidad en los periodos analizados, sus índices revelan que pudo cancelar sus deudas sin ningún contratiempo, ya que su nivel de endeudamiento no supera el 50% de sus activos y tampoco depende de la recuperación de sus cuentas por cobrar, se puede decir que la gestión financiera ha sido la adecuada para este sector. En el análisis horizontal y vertical se evidencia que en el 2018 logro aumentar sus ventas en un 7% más y sus costos se redujeron en un 9%, de tal manera que su rendimiento al final del periodo fue del 4% más en relación al año anterior.
- La empresa B, es la empresa más grande de las tres analizadas, y también la que más deudas tenía, la cancelación de sus deudas dependía de la cobranza de sus cuentas por cobrar, pues no tenían liquidez. Los índices revelaron que sus niveles de endeudamiento fueron del 73,51% en el 2017 y 82.28% en el 2018, es decir que tenían comprometido más del 80% de sus activos, lo cual podía detonar en la quiebra de la empresa. En el análisis horizontal y vertical se evidencia que, en el 2018, logró aumentar sus ventas en un 42,91%, no obstante, en sus costos se revela

que no hubo una mala gestión, ya que aumentaron en un 4% más en comparación al 2017, de tal manera que su rendimiento al final del periodo fue del 4.98% menos en relación al año anterior.

- La empresa C, es la más pequeña de las empresas analizadas, tampoco tenía mucha liquidez para afrontar sus deudas, porque dependía de la cobranza de sus cuentas por cobrar, para cancelarlas. Los índices revelaron que sus niveles de endeudamiento fueron del 60,33% en el 2017 y 60,16% en el 2018, es decir que tenían comprometido más del 60% de sus activos. En el análisis horizontal y vertical se evidencia que, en el 2018, logró aumentar sus ventas en un 6,61 %, no obstante, en sus costos se revela que no hubo una mala gestión, ya que aumentaron en un 4% más en comparación al 2017, de tal manera que su rendimiento al final del periodo fue del 4 % menos en relación al año anterior.

### 3.6.5. Análisis del tratamiento contable de la NIIF 15.

En el tratamiento contable de la NIIF 15 se debe de cumplir 5 pasos o etapas que establece la norma para el reconocimiento de los ingresos con contratos con clientes los cuales se indican en la siguiente figura.

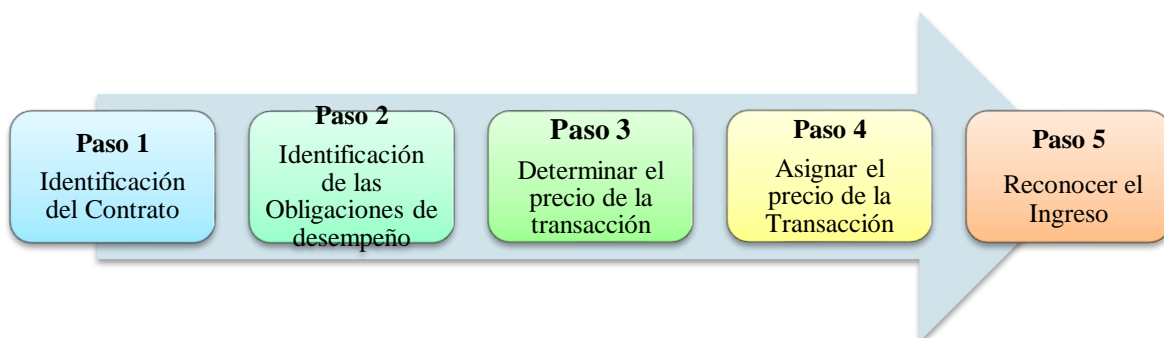


Figura 33 *Etapas de reconocimiento de los ingresos ordinarios bajo NIIF 15.*  
Fuente: NIIF 15

En la evaluación documental de las tres empresas objeto de este estudio, se verificó la aplicación de estos 5 pasos en los contratos que se ejecutaron y generaron ingresos y costos en el período 2018.

### 3.6.5.1. Análisis del Paso 1: Identificación de los Contratos con clientes

En la revisión de los contratos ejecutados en el año 2018, se verificó que cada uno de ellos cumpla con los criterios establecidos en el párrafo 9 de la NIIF 15, se obtuvo como resultado que todos cumplen con dichos criterios, tal como se indica en la siguiente tabla.

Tabla 23

*Resultado de la evaluación del Paso 1: Identificación de un contrato con un cliente*

Cumple los Lineamientos o Criterios de la NIIF 15	Empresas		
	A	B	C
• El contrato ha sido aprobado por las partes ya sea de manera escrita u oral.	Si	Si	Si
• Se tiene pleno conocimiento de los bienes y servicios a transferir.	Si	Si	Si
• Las formas de pago están bien establecidas.	Si	Si	Si
• El contrato tiene fundamento comercial.	Si	Si	Si
• La cobranza de la contraprestación es considerada probable	Si	Si	Si
• Existe un contrato.	Si	Si	Si

**Fuente:** Contrato de empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

### 3.6.5.2. Análisis del Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato.

En el paso 2 se verificó que cada contrato cumpliera con los criterios establecido en el párrafo 22 de la NIIF 15, el cual consiste en identificar las obligaciones de desempeño incluidas en los contratos ejecutados en el año 2018, tal como se detalla en la siguiente tabla.

Tabla 24

*Resultado de evaluación del paso 2: Identificación de las Obligaciones de Desempeño.*

Cumple los Lineamientos	Empresas		
	A	B	C
• Identifica las obligaciones de desempeño.	Si	Si	Si
• Todos los productos o servicios, o simplemente los entregables se encuentran estipulados en el contrato	Si	Si	Si
• Identifica cuáles de sus productos o servicios prometidos son distintos.	Si	Si	Si
• El cliente puede beneficiarse del bien o servicio ya sea por sí mismo o en combinación con otros recursos disponibles para él.	Si	Si	Si
• Existe la promesa de la entidad para transferir el bien o servicio al cliente, y que esta es separable de las otras promesas contenidas en el contrato.	Si	Si	Si

**Fuente:** Contrato de empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Dentro de los contratos de construcción de obras que tuvieron las empresas analizadas en el período 2018, se identificó que por lo general las obligaciones de desempeño son las que se detallan en la siguiente tabla.

Tabla 25

*Identificación de obligaciones de desempeño en los contratos de las empresas A, B y C.*

Obligaciones Identificadas	Bienes o Servicios	Empresas		
		A	B	C
1	Mano de obra	✓	✓	✓
2	Materiales de obra	✓	✓	✓
3	Transporte de materiales	✓	✓	✓
4	Garantías	✓	✓	✓

**Fuente:** Contrato de empresa A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Cabe mencionar que los contratos señalan de forma explícita los bienes y servicios que la entidad se compromete a transferir al cliente, pero que sin embargo estas pueden no limitarse, por lo que al evaluar cada criterio de las obligaciones de desempeño comprometido en los contratos de las 3 empresas objeto de este estudio, se obtuvo como resultado que:

1. Las constructoras por la naturaleza de sus contratos, deben registrar contablemente como una sola obligación tal como lo indica el párrafo 23 de la NIIF 15, es decir que no existen obligaciones diferenciadas, ya que:
  - a. En ellos no se ofrecen bienes ni servicios adicionales, y
  - b. Las constructoras crean un activo a lo largo del tiempo el cual se mide por el progreso u avance, y es controlado por el cliente en la medida que se crea.

### 3.6.5.3. Análisis del Paso 3: Determinación del Precio de la Transacción

Para la determinación del precio de transacción, se verifico los aspectos que podían modificar el precio inicial pactado en el contrato, tal como lo establece el párrafo 48 de la NIIF 15, los resultados fueron:



Tabla 26

*Detalle de aspectos que modifican el precio de los contratos de las empresas A, B y C.*

Aspectos que Pueden Modificar el Contrato	Empresas			Observación
	A	B	C	
Descuento	No	No	No	No aplica
Bonificaciones	No	No	No	No aplica
Incentivos	Si	No	Si	En algunos contratos por la entrega anticipada.
Penalizaciones	Si	Si	Si	En todos los contratos por retrasos o incumplimiento en la obra.
Componentes de financiación	No	No	No	No aplica
Otros similares	No	No	No	No aplica

**Fuente:** Contrato de las empresas A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

En los contratos se determinó cuantías variables, por lo que debió de aplicarse uno de los métodos permitidos por la NIIF 15, para los contratos de construcción el más adecuado es del enfoque del valor esperado, porque consiste en la suma de los importes ponderada por la probabilidad de varios resultados, sin embargo, por el desconocimiento de la aplicación de la norma, dos de las tres empresas no aplico ningún método y tampoco realizó ningún cálculo para determinar el precio.

Tabla 27

*Resultados de la evaluación del paso 3 en Empresas A, B y C.*

Cumple los Lineamientos y o Criterios	Empresas		
	A	B	C
Aplico uno de los 3 métodos que permite la norma para determinar el precio.	Si	No	No
Realizo el cálculo del Valor esperado.	Si	No	No

**Fuente:** Contrato de las empresas A, B y C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

La no aplicación del paso 3 establecido en la norma para la determinación del precio de transacción trae como consecuencias diferencias en las empresas B y C, ocasionadas directamente por la no consideración de los precios variables que tenían los contratos y también por la falta de aplicación de uno de los métodos que menciona la NIIF15. Para determinar esas diferencias de manera cuantitativa, se realizó el cálculo del valor esperado, para lo cual fue necesario solicitar los informes estadísticos financieros del grado de avance y de sus probabilidades de la fecha de entrega de las obras, los cuales nos fueron facilitados junto con sus planillas de obras por la empresa.

Tabla 28

*Diferencias en la Determinación del precio de Transacción por la no aplicación de la NIIF 15.*

# De Contrato	Empresa A			Empresa B			Empresa C		
	Según cálculo del Valor Esperado (NIIF 15)	Valor considerado por la empresa	Diferencias	Según cálculo del Valor Esperado (NIIF 15)	Valor considerado por la empresa (Valor del Contrato)	Diferencias	Según cálculo del Valor Esperado (NIIF 15)	Valor considerado por la empresa (Valor del Contrato)	Diferencias
Contrato 1	3.202.225,00	3.202.225,00	-	42.847.950,00	43.150.000,00	(302.050,00)	824.190,01	830.000,00	(5.809,99)
Contrato 2	2.479.000,00	2.479.000,00	-	10.407.100,00	11.000.000,00	(592.900,00)	1.657.253,11	1.667.760,00	(10.506,89)
Contrato 3	1.196.496,00	1.196.496,00	-	8.311.800,00	8.400.000,00	(88.200,00)	477.950,00	500.000,00	(22.050,00)
Contrato 4	493.813,45	493.813,45	-	-	-	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>7.371.534,45</b>	<b>7.371.534,45</b>	<b>-</b>	<b>61.566.850,00</b>	<b>62.550.000,00</b>	<b>(983.150,00)</b>	<b>2.959.393,12</b>	<b>2.997.760,00</b>	<b>(38.366,88)</b>

Elaborado por: Quinteros (2021)

#### **3.6.5.4. Análisis del Paso 4 Asignación del Precio de transacción**

Cada contrato indica el importe puntual por la transacción, pero en el caso de que exista más de una obligación diferenciada, entonces la empresa deberá de utilizar unos de los métodos que estipula la norma para distribuir el precio de la transacción a cada una de las obligaciones de desempeño, para ello es necesario determinar el precio de venta independiente al inicio del contrato, este no es más que representar el precio por el cual la entidad vendería el bien o servicio prometido por separado al cliente.

En el sector de la construcción por la naturaleza de sus contratos, no existen obligaciones diferenciadas, motivo por el cual no se aplicó el precio de venta independiente, ya que cada obra es de acuerdo al requerimiento del cliente y esta no podría ser vendida a otro cliente, y tampoco podría ser entregado al cliente si no cumpliera con cada una de las obligaciones de desempeño descritas en el contrato de manera conjunta. Para asignar o distribuir el precio de la transacción las empresas de la construcción emplean el método del costo esperado más un margen ya que es el más adecuado aplicar en este sector, porque permite predecir de manera fiable la contraprestación a la que tienen derecho, estos valores los determina la empresa al inicio del contrato.

#### **3.6.5.5. Análisis del Paso 5 Reconocimiento del ingreso.**

Concluido el paso 4 procedemos con el reconocimiento de los ingresos, el cual puede darse en un determinado momento o lo largo del tiempo, esto es a medida que se satisface la obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos a los clientes según lo indica la NIIF 15.

En el sector de la construcción se utiliza el reconocimiento a lo largo del tiempo ya que por lo general las obras duran más de un periodo contable, su tiempo de entrega se establece en el contrato, por lo que su ingreso es reconocido aplicando el método de los recursos a través de los porcentajes de obra alcanzado, ya que permite registrar los ingresos y costos de acuerdo al progreso de la obra o conforme se va satisfaciendo la obligación. La no aplicación de

cualquiera de los pasos anteriores, genera diferencias al momento del reconocimiento de los ingresos, los cuales podemos observar siguiente tabla.

Tabla 29

*Paso 5 Reconocimiento del Ingreso según NIIF 15 vs NIC 11*

<b>Reconocimiento del Ingreso por contratos en Empresa A</b>						
<b>Con NIIF 15</b>				<b>Con NIIF 15</b>		
# Contrato	% Avance de Obra	Valor Esperado Calculado	Reconocimiento del Ingreso	Valor determinado por la empresa	Reconocimiento del Ingreso	Diferencias
1	34,23%	3.202.225,00	1.096.121,62	3.202.225,00	1.096.121,62	-
2	50,81%	2.479.000,00	1.259.579,90	2.479.000,00	1.259.579,90	-
3	56,70%	1.196.496,00	678.413,23	1.196.496,00	678.413,23	-
4	58,22%	493.813,45	287.500,02	493.813,45	287.500,02	-
<b>Total</b>		<b>7.371.534,45</b>	<b>3.321.614,77</b>	<b>7.371.534,45</b>	<b>3.321.614,77</b>	<b>-</b>
<b>Reconocimiento del Ingreso por contratos en Empresa B</b>						
<b>Con NIIF 15</b>				<b>Con NIC 11</b>		
# Contrato	% Avance de Obra	Valor Esperado Calculado	Reconocimiento del Ingreso	Valor determinado por la empresa	Reconocimiento del Ingreso	Diferencias
1	34,34%	42.847.950,00	14.713.986,03	43.150.000,00	14.817.710,00	(103.723,97)
2	34,25%	10.407.100,00	3.564.431,75	11.000.000,00	3.767.500,00	(203.068,25)
3	56,94%	8.311.800,00	4.732.983,76	8.400.000,00	4.783.207,44	(50.223,68)
<b>Total</b>		<b>61.566.850,00</b>	<b>23.011.401,54</b>	<b>62.550.000,00</b>	<b>23.368.417,44</b>	<b>(357.015,90)</b>
<b>Reconocimiento del Ingreso por contratos en Empresa C</b>						
<b>Con NIIF 15</b>				<b>Con NIC 11</b>		
# Contratos	% Avance de Obra	Valor Esperado Calculado	Reconocimiento del Ingreso	Valor determinado por la empresa	Reconocimiento del Ingreso	Diferencias
1	74,09%	824.190,01	610.611,45	830.000,00	614.915,86	(4.304,41)
2	60,89%	1.657.253,11	1.009.119,48	1.667.760,00	1.015.517,24	(6.397,76)
3	82,21%	477.950,00	392.922,70	500.000,00	411.050,00	(18.127,31)
<b>Total</b>		<b>2.959.393,12</b>	<b>2.012.653,63</b>	<b>2.997.760,00</b>	<b>2.041.483,10</b>	<b>(28.829,47)</b>

Elaborado por: Quinteros (2021)

### 3.6.6. Análisis de efectos tributario

El efecto tributario de la aplicación de la NIIF 15 se la determina bajo el análisis y fundamento de la Ley y su Reglamento tributario, para lo cual acogeremos el Art. 39 del RALRTI. Que indica “que los estados financieros deben ser elaborados bajo el marco normativo exigido por el organismo de control”, los cuales son la base para el cálculo de sus obligaciones tributarias. A continuación, se indica los resultados del análisis:

- No existe diferencias en la empresa A entre su base contable y tributaria, ya que tomaron para cálculo de sus obligaciones los estados financieros elaborados bajo la NIIF 15, cumpliendo con cada uno de los lineamientos indicados por la norma, tomando en consideración las probabilidades de los precios variables del contrato, estas fueron incentivos y penalidades a la que tenía derecho la entidad al 31 de diciembre del 2018.
- Existen diferencias entre la base contable y la tomada para el cálculo de sus obligaciones fiscales, en la empresa por un valor de **\$ 357.015,90** y en la C por **\$ 28.829,47**, esto se debe a que estas empresas no aplicaron la NIIF 15 en la elaboración de sus estados financieros, tal como nos lo habían indicado cuando se les realizó el cuestionario de control interno, estas discrepancias se dan porque la empresa no consideró las probabilidades de los precios variables del contrato, tales como penalidades causadas paralizaciones y retrasos en la entrega de una de las obras que tuvo en ese periodo, por ello los ingresos que debieron de reconocer bajo NIIF 15 debieron ser inferiores al reconocido con NIC 11, esto generó un mayor pago de impuesto a la renta, participación a trabajadores y de utilidad neta disponible para dividendos a los accionistas, A continuación, se detallan el cálculo realizado y las cuentas afectadas.

Tabla 30

Cuentas afectadas en el reconocimiento de los ingresos, determinación del impuesto a la renta y utilidad de la empresa B

Cuentas afectadas en el Reconocimiento de los Ingresos			
Cuenta	Parcial	Débitos	Créditos
Ingresos Ordinarios		357.015,90	
12% Iva Cobrado		42.841,91	
Impuestos Corrientes			16.422,73
1.% de Retención en la Fuente	3.570,16		
30% de Retención de Iva	12.852,57		
Cuentas x Cobrar no relacionadas			383.435,07
<b>Total</b>		<b>399.857,81</b>	<b>399.857,81</b>

Cuentas afectadas en la determinación del Impuesto a la Renta y Utilidad			
Cuenta	Parcial	Débitos	Créditos
Impuesto a la Renta		66.761,97	
15% Participación A Trabajadores		53.552,38	
Utilidad Neta del Ejercicio			120.314,36
<b>Total</b>		<b>120.314,36</b>	<b>120.314,36</b>

Elaborado por: Quinteros (2021)

Como podemos observar el hecho de que la empresa B haya reconocido \$ 357.015,90 más en los ingresos, por la no aplicación de la NIIF 15 tiene como efecto el pago de más de \$ 66.761,97 de impuesto a la renta, \$ 53.552,38 de participación a trabajadores y \$ 236.701,54 de utilidad neta reconocida con anticipación.

Tabla 31

Cuentas afectadas en el reconocimiento de los ingresos y en la determinación del Impuesto a la Renta en la empresa "C"

Cuentas afectadas en el Reconocimiento de los Ingresos			
Cuenta	Parcial	Débitos	Créditos
Ingresos Ordinarios		28.829,47	
12% Iva Cobrado		3.459,54	
Impuestos Corrientes			1.542,38
1.75% de Retención en la Fuente	504,52		
30% de Retención de Iva	1.037,86		
Cuentas x Cobrar			30.746,63
<b>Total</b>		<b>32.289,01</b>	<b>32.289,01</b>

<b>Cuentas afectadas en la determinación del Impuesto a la Renta y Utilidad</b>		
<b>Cuenta</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>
Impuesto a la Renta	5.391,11	
15% Participación A Trabajadores	4.324,42	
Utilidad Neta del Ejercicio		9.715,53
<b>Total</b>	<b>9.715,53</b>	<b>9.715,53</b>

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Como podemos observar el hecho de que la empresa C haya reconocido \$ **28.829,47** más en los ingresos por la no aplicación de la NIIF 15, tiene como efecto el pago de más de \$ 5.391,11 de impuesto a la renta, \$ 4.324,42 de participación a trabajadores y 19.113,74 de utilidad neta disponible para accionistas.

## **Capítulo 4 : Informe Técnico**

### **4.1. Título**

Informe de la evaluación del tratamiento contable y tributario de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes en el sector de la construcción correspondiente al periodo cerrado 2018.

### **4.2. Objetivo**

Demostrar los efectos tributarios resultante de la adecuada aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

#### **4.2.1. Objetivos específicos**

- Detallar cuales fueron los principales cambios en el tratamiento contable en el reconocimiento de los ingresos.
- Presentar el alcance de la aplicación de la NIIF 15 en los estados de resultados de las empresas evaluadas.
- Exponer los efectos tributarios que tiene la aplicación de la NIIF15 en el reconocimiento de los ingresos en las empresas del sector construcción.

### **4.3. Justificación**

El presente informe nace como respuesta a la incertidumbre que genera los cambios en el tratamiento de reconocimiento de los ingresos ordinarios que puede ocasionar diferencias entre la base contable y tributaria, por lo que se busca enfatizar su correcta aplicación a través del modelo que establece la NIIF 15, ya que esto contribuye a que se eviten errores de



identificación y registro contable, de los contratos que tienen las empresas de este sector, de tal manera que no existan diferencias en sus diversas partidas contables, y así de esta manera lograr que las entidades cumplan con el contexto de la presentación de los estados financieros según las normas contables, y estas sean de fácil lectura para sus usuarios internos y externos.

Otros dos factores sustanciales que no se pueden dejar de lado y que también contribuye a que los estados financieros estén libres de errores, son el factor tecnológico y humano, ya que estos dependen del nivel de conocimiento profesional, para implementar o modificar los sistemas de información de manera correcta, por lo cual es importante que el personal involucrado en los procesos inmersos de los contratos de construcción, se mantengan actualizados en el giro del negocio y puedan realizar sus actividades de manera clara, eficiente y eficaz.

#### **4.4. Exposición de los hechos**

Se llevó a cabo el análisis minucioso de las Normas NIC 11 y NIIF 15 ya que esta última reemplazó a la anterior a partir del 01 de enero del año 2018; en el cual se identificaron los aspectos más importantes de ambas normativas, y establecer los lineamientos aplicables al tratamiento contable respecto a los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes, los que permitieron conocer las diferencias entre ambos modelos. Además, fue necesario la revisión y análisis de las diferentes resoluciones emitidas por los organismos de control como el Servicio de Rentas internas (SRI), Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros en el periodo de análisis.

La NIIF 15 fue creada con el objetivo de eliminar las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (PCGA de los EE.UU.), y en conjunto mejorar los procedimientos de la norma, este cambio en la normativo conlleva a muchos acontecimientos en las empresas diferentes, ya que están relacionado directamente con el reconocimiento, medición, clasificación, presentación e información a revelar.

En el Ecuador aplicar los cambios mencionados en el párrafo anterior, resultaron muy difíciles, sobre todo en la industria de la construcción, ya que para cumplir con los estándares establecidos en la norma, estas entidades debieron realizar fuertes inversiones en la compra de nuevos sistemas informáticos o en su defecto modificaciones a los que ya poseían, por lo que también se vieron obligados a invertir en capacitaciones al personal involucrado en los procesos productivos y administrativos de los contratos. Sin embargo, aún en actualidad, existen empresas que no han podido ajustarse a estos cambios y siguen utilizando la norma anterior, o incluso ambas normas para el reconocimiento de sus ingresos, de tal manera que sus estados financieros no presentan cifras razonables o reales.

Para estudio se obtuvo el caso de tres empresas del sector; del cual, de acuerdo a lo expuesto en los párrafos anteriores, se realizó un levantamiento de información a las empresas analizadas, respecto al conocimiento y aplicación de las normas contables en relación al tratamiento de los ingresos durante el periodo año 2018, y otros relacionados a la gestión de los contratos, el cual se resume en la siguiente matriz de cotejo.

*Tabla 32*

*Matriz de cotejo para analizar el cumplimiento, aplicación y conocimiento de la norma*

Ficha De Observación Documental						
Aspectos	Empresa A		Empresa B		Empresa C	
	Si	No	Si	No	Si	No
Aplica exclusivamente la NIIF 15 en el reconocimiento de sus ingresos con contratos.	X		X			X
La empresa realiza contratos de construcción de manera formal, los cuales son elaborados por el departamento legal o un abogado.	X		X			X
Realiza contratos a precio fijos.	X		X		X	
Realiza contratos a por margen de costos.		X		X	X	
Utiliza sistema contable para el registro de las transacciones.	X		X		X	
Existe control sobre los procesos asignados para el adecuado registro de los costos y gastos de los contratos.	X		X			X
Los ingresos los realiza de acuerdo al método de devengo.	X		X		X	
Tiene claro cuáles son los criterios que deben cumplir los contratos para ser considerados dentro del alcance de la NIIF 15.	X			X	X	
Aplica los 5 pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios.	X		X			X
Recibe capacitaciones constantes sobre la NIIF 15.	X		X			X
Posee sólidos conocimientos sobre NIIF 15.	X		X			X

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Así mismo se obtuvo los estados financieros internos del periodo cerrado al 2018 proporcionados por las empresas del cual, se realizó la respectiva validación de la información presentada en las páginas institucionales de los entes reguladores tales como la Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, esto con el propósito de realizar los pertinentes análisis financieros y constatar que dichos estados financieros se encuentran presentados razonablemente de acuerdo al tratamiento de los ingresos ordinarios normados o si en su defecto existe diferencia alguna.

#### 4.5. Análisis

Luego de verificar la información obtenida de las tres empresas analizadas, se pudo identificar la problemática en cuanto a los procedimientos y registros contables de la ejecución de contratos que realizan estas empresas, producto de la aplicación de la NIIF 15. Por lo que fue necesario la evaluación de los lineamientos de cada paso que especifica la normativa:

De la evaluación documental de los contratos que se ejecutaron en el año 2018 en las empresas escogidas, se verificó si cumplen con el lineamiento de los 5 pasos para el adecuado reconocimiento de los ingresos ordinarios que indica la normativa, obteniendo el siguiente análisis.

*Tabla 33*

*Detalle de cumplimiento de pasos para el reconocimiento de los ingresos según NIIF 15*

<b>Pasos de Acuerdo a la NIIF 15</b>	<b>% de Cumplimiento</b>	<b>Observación</b>
1. Identificación de un contrato con un cliente	100%	Todas cumplen
2. Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato	100%	Todas cumplen
3. Determinación del Precio de la Transacción	33.33%	1 empresa cumple
4. Asignación del Precio de transacción	100%	Todas cumplen
5. Reconocimiento del Ingreso	33.33%	1 empresa cumple

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

De acuerdo al análisis de la aplicación de los lineamientos conforme a la NIIF 15, en el que se observa que solo una de las tres empresas cumple con todos los pasos requeridos; lo que implica que las otras dos empresas al no cumplir con estos lineamientos puedan tener un contingente de error en las cifras de sus estados de resultados, con este previo conocimiento, se continuo con el análisis contables y tributario de los ingresos.

#### **4.5.1. Análisis con la normativa contable y tributaria.**

##### **4.5.1.1. Análisis con normativa contable de los ingresos**

Para el análisis contable de los ingresos, se evaluó la repercusión que tiene la aplicación de cada paso establecido en la NIIF 15 para el reconocimiento adecuado de los ingresos en el sector de la construcción, en el cual se revisó lo siguiente:

- **Paso 1. Identificación del contrato**, este lineamiento se refiere a la forma de elaborar los contratos y su legalidad para que estos sean considerados como tal bajo la NIIF 15, en el que se verificó que todos los contratos ejecutados en el periodo analizado cumplieran con los 5 fundamentos principales que indica la norma, estos fueron: Que las partes aprobaron un contrato de manera escrita cuyo objeto fue la construcción de una obra específica, que los contratos estuvieran firmados por ambas partes aceptando los términos y condiciones establecidos en el, que tuvieran las formas de pago bien establecidas y que tuviera fundamento comercial.
- **Paso 2. Identificaciones de las obligaciones**, en este paso se identificó las obligaciones que contenían los contratos, los cuales en ningún caso fueron diferenciadas, esto se da por la naturaleza del sector de la construcción, ya que las empresas de este sector están dedicadas a crear un activo a lo largo del tiempo el cual se mide por el progreso avance, el mismo que es controlado por el cliente en la medida que este se va creando, en el que todas las obligaciones identificadas son utilizadas de manera conjunta, por lo cual todos los contratos son registrados contablemente como una sola obligación, por lo que, pese a que dos de las tres empresas no aplicaron NIIF

15 en la elaboración de sus estados financieros, ninguna de ellas se vio afectadas porque si cumplen con este lineamiento.

- **Paso 3. Determinar el precio de la transacción**, en este lineamiento se verifico, que los precios determinados en el precio de la transacción, hayan sido fiables, esto es que se hayan considerado los precios variables que tenían inmersos los contratos, que en todos fueron cláusulas de penalidades por paralizaciones o atraso en la entrega de la obra e incentivos en algunos casos por la entrega a anticipada de la obra.

También se ejecutó la aplicación del método del cálculo valor esperado, para determinar las diferencias de la no aplicación de la NIIF 15 de manera cuantitativa, en el cual se utilizaron los reportes que nos fueron entregados por la empresa como: el informe estadístico financiero del grado de avance de obras con sus planillas, informe de sus probabilidades de la fecha de entrega de las obras. Se empleo este método por ser el más adecuado emplear en el sector de la construcción, ya que consiste en la suma de los importes ponderada por las probabilidades de los diferentes eventos que puedan suceder.

- **Paso 4 Asignación del precio**, este paso se verifico la asignación de los costos de los contratos, el cual no difiere porque en el sector de la construcción no existen precios independientes para asignar, debido a la naturaleza de sus contratos, ya que estas empresas determinan estos valores al inicio de cada contrato, el cual va de acuerdo al requerimiento de cada obra y cliente, ya que esta obra no podría ser vendida a otro cliente y tampoco podría ser entregado si no cumpliera con cada una de las obligaciones de desempeño descritas en el contrato de manera conjunta.

Las constructoras antes de establecer el precio de un contrato, primero determina sus costos y luego añaden un margen adicional de ganancia, este método bajo la norma se lo identifica como el método del costo esperado más un margen, es el más adecuado

aplicar ya que este procedimiento le permite predecir de manera fiable la contraprestación a la que tienen derecho, por tal razón en este paso ninguna de las tres empresas aun no habiendo aplicado la norma presenta diferencias en sus costos, ya que estos fueron registrados de acuerdo al progreso de la obra.

- Paso 5 Reconocimiento de los ingresos**, es el paso final, en el cual se verifico si el reconocimiento de los ingresos fue el adecuado, la norma específica aplicar uno de los dos métodos establecidos en ella, el sector de la construcción por tener contratos que duran más de un periodo contable se utilizó el método de los recursos a través de los porcentajes de obra alcanzado para satisfacer la obligación de desempeño en relación a los recursos totales definidos en el contrato.

Se realizo el cálculo en base a la determinación del precio (paso 3), en el que se aplicó el método de los recursos, tomando en consideración los informes estadísticos de avance de obra que nos fueron facilitados por la empresa, el resultado obtenido fue el valor que se debió de reconocerse como ingresos ordinados del contrato, ya que corresponden a la satisfacción de la obligación, de acuerdo a la aplicación de la norma los ingresos determinados fueron los que se detallan en la siguiente tabla.

Tabla 34

Ingresos determinados al 31 de diciembre del 2018 con aplicación de NIIF 15 en las empresas A, B y C.

<b>Empresa "A"</b>				
<b># Contratos Ejecutados en el 2018</b>	<b>Determinado por el método del valor Esperado</b>	<b>% Avance de Obras</b>	<b>Ingreso reconocido por Contrato</b>	
Contrato 1	3,202,225.00	34.23%	1,096,121.62	
Contrato 2	2,479,000.00	50.81%	1,259,579.90	
Contrato 3	1,196,496.00	56.70%	678,413.23	
Contrato 4	493,813.45	58.22%	287,500.02	
<b>Total, de ingresos determinados con aplicación de NIIF 15</b>			<b>3,321,614.77</b>	

<b>Empresa "B"</b>			
<b># Contratos Ejecutados en el 2018</b>	<b>Valor determinado por la Empresa</b>	<b>% Avance de Obras</b>	<b>Ingreso reconocido por Contrato</b>
Contrato 1	42,847,950.00	34.34%	14,713,986.03
Contrato 2	10,407,100.00	34.25%	3,564,431.75
Contrato 3	8,311,800.00	56.94%	4,732,983.76
<b>Total, de ingresos determinados con aplicación de NIIF 15</b>			<b>23,011,401.54</b>
<b>Empresa "C"</b>			
<b># Contratos Ejecutados en el 2018</b>	<b>Valor determinado por la Empresa</b>	<b>% Avance de Obras</b>	<b>Ingreso reconocido por Contrato</b>
Contrato 1	824,190.01	74.09%	610,611.45
Contrato 2	1,657,253.11	60.89%	1,009,119.48
Contrato 3	477,950.00	82.21%	392,922.70
<b>Total, de ingresos determinados con aplicación de NIIF 15</b>			<b>2,012,653.63</b>

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

#### **4.5.1.2. Análisis con normativa tributaria de los ingresos**

El análisis fiscal de los ingresos, fue realizado tomando como fundamento la Ley y a su Reglamento tributario, que en su Art. 39 del RALRTI, nos indica claramente, que los estados financieros deben ser elaborados bajo el marco normativo exigido por el organismo de control, los cuales son la base para el cálculo de sus obligaciones tributarias, para lo cual se utilizaron los estados financieros reales, que son los mismos que fueron presentados ante los organismos gubernamentales tales como el SRI y la Super Intendencia de Compañías.

De la información facilitada por la empresa se tomó el ingreso reconocido y registrado por cada uno de los contratos, los cuales se los desglosó de la siguiente manera.

Tabla 35

Datos de los Ingresos reconocidos al 31 de diciembre del 2018 por las empresas A, B y C.

Empresa "A"			
# Contratos Ejecutados en el 2018	Valor determinado por la Empresa	% Avance de Obras	Ingreso reconocido por Contrato
Contrato 1	3,202,225.00	34.23%	1,096,121.62
Contrato 2	2,479,000.00	50.81%	1,259,579.90
Contrato 3	1,196,496.00	56.70%	678,413.23
Contrato 4	493,813.45	58.22%	287,500.02
<b>Total, de ingresos reconocidos por la empresa</b>			<b>3,321,614.77</b>
Empresa "B"			
# Contratos Ejecutados en el 2018	Valor determinado por la Empresa	% Avance de Obras	Ingreso reconocido por Contrato
Contrato 1	43,150,000.00	34.34%	14,817,710.00
Contrato 2	11,000,000.00	34.25%	3,767,500.00
Contrato 3	8,400,000.00	56.94%	4,783,207.44
<b>Total, de ingresos reconocidos por la empresa</b>			<b>23,368,417.44</b>
Empresa "C"			
# Contratos Ejecutados en el 2018	Valor determinado por la Empresa	% Avance de Obras	Ingreso reconocido por Contrato
Contrato 1	830,000.00	74.09%	614,915.86
Contrato 2	1,667,760.00	60.89%	1,015,517.24
Contrato 3	500,000.00	82.21%	411,050.00
<b>Total, de ingresos reconocidos por la empresa</b>			<b>2,041,483.10</b>

Elaborado por: Quinteros (2021)

#### 4.5.1.3. Cuentas afectadas en el reconocimiento de ingresos según aplicación de NIIF 15 y ajustes contables posterior al análisis con la normativa contable y tributaria.

Producto de lo actuado en el análisis contable y tributario se evidencio que los ingresos que debieron de reconocer las empresas "B y C" conforme a las normas contables, son inferiores a los que reportaron ante los organismos gubernamentales, por lo que se realizó el



recalculo de los valores del Iva, retenciones en la fuente e Iva, las cuentas por cobrar, el impuesto a la renta y la participación de trabajadores; que se desprenden de las diferencias en la cuenta de ingresos, y luego se determinó los asientos de diarios pertinentes para ajustes en los estados financieros repesados, los cuales se detallan a continuación.

*Tabla 36*

*Cálculos de Iva, Rte. Fuente e Iva y cuentas x cobrar sobre diferencias en cuenta de ingresos al 31 de diciembre del 2018 por las empresas B y C.*

Cálculos sobre Diferencia de Ingresos reconocidos demás según aplicación NIIF 15.	Empresas	
	B	C
Ingresos ordinarios	(357,015.90)	(28,829.47)
12% Iva cobrado	(42,841.91)	(3,459.54)
<b>Total, más Iva</b>	<b>(399,857.81)</b>	<b>(32,289.01)</b>
Impuestos corrientes. 1% de Retención en la Fuente	(3,570.16)	(288.29)
Impuestos corrientes. 30% de Retención de Iva	(12,852.57)	(1,037.86)
Cuentas x cobrar no relacionadas	(383,435.07)	(30,962.85)

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

*Tabla 37*

*Asientos contables para regularizar el reconocimiento de los ingresos en empresa "B"*

Asiento #1		
P/R ajuste en el reconocimiento de los Ingresos ordinarios según aplicación de NIIF 15		
Cuentas	Débitos	Créditos
Cuentas x Cobrar no relacionadas		383,435.07
Impuestos Corrientes		16,422.73
12% Iva Cobrado	42,841.91	
Ventas	357,015.90	
<b>Total</b>	<b>399,857.81</b>	<b>399,857.81</b>
Asiento # 2		
P/R traspaso de la utilidad y costos a resultados del ejercicio		
Cuentas	Débitos	Créditos
Ventas		357,015.90
Costos		
Resultados del Ejercicio	357,015.90	
<b>Total</b>	<b>357,015.90</b>	<b>357,015.90</b>

<b>Asiento # 3</b>		
<b>P/R Ajuste en 15% de participación a trabajadores e Impuesto a la renta.</b>		
<b>Cuenta</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>
Resultados del Ejercicio		120,314.36
22% Impuesto a la Renta	66,761.97	
15% Participación A Trabajadores	53,552.38	
<b>Total</b>	<b>120,314.36</b>	<b>120,314.36</b>

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Con la aplicación de la NIIF 15, los estados financieros de la empresa “B” originaron diferencias reconocidas demás en algunas cuentas, en el grupo del activo fueron: las cuentas por cobrar por \$ 383.435,07, los impuestos corrientes por \$ 16.422,73; en el pasivo: las obligaciones corrientes por \$ 163.156,27 y en el patrimonio: la utilidad del ejercicio por \$ 236.701,54. En el estado de situación integral las cuentas afectadas fueron: los ingresos con \$ 357.015,90, el pago de la participación a trabajadores por \$ 53.552,38 y el pago del Impuesto a la renta con \$ 66.761,97.

*Tabla 38*

*Asientos contables para regularizar el reconocimiento de los ingresos en empresa "C"*

<b>Asiento #1</b>		
<b>P/R ajuste en el reconocimiento de los Ingresos ordinarios según aplicación de NIIF 15.</b>		
<b>Cuenta</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>
Cuentas x Cobrar no relacionadas		30,962.85
Impuestos Corrientes		1,326.16
12% Iva Cobrado	3,459.54	
Ventas	28,829.47	
<b>Total</b>	<b>32,289.01</b>	<b>32,289.01</b>

<b>Asiento # 2</b>		
<b>P/R traspaso de la utilidad y costos a resultados del ejercicio.</b>		
<b>Cuenta</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>
Ventas		28,829.47
Costos	-	
Resultados del Ejercicio	28,829.47	
<b>Total</b>	<b>28,829.47</b>	<b>28,829.47</b>

**Asiento # 3**

**P/R Ajuste en 15% de participación a trabajadores e Impuesto a la renta.**

Cuenta	Débitos	Créditos
Resultados del Ejercicio		9,715.53
22% Impuesto a la Renta	5,391.11	
15% Participación A Trabajadores	4,324.42	
<b>Total</b>	<b>9,715.53</b>	<b>9,715.53</b>

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

Con la aplicación de la NIIF 15, los estados financieros de la empresa “C” originaron diferencias reconocidas demás en algunas cuentas, en el grupo del activo fueron : las cuentas por cobrar por \$ 30.962,85, los impuestos corrientes por \$ 1.326,16; en el pasivo: las obligaciones corrientes por \$ 13.175,07 y en el patrimonio: la utilidad del ejercicio por \$ 19.113,94. En el estado de situación integral las cuentas afectadas fueron : los ingresos con \$ 28.829,47, el pago de la participación a trabajadores por \$ 4.324,42 y el pago del Impuesto a la renta con \$ 5.391,11.

#### **4.5.2. Análisis de los Estados Financieros**

##### **4.5.2.1. Análisis vertical y horizontal de los estados financiero con aplicación de NIIF 15.**

Se realizó el análisis a los estados financieros por el periodo 2018, a lo cual se les aplica el análisis vertical y horizontal a los rubros agrupados, con propósito de cuantificar la variación neta y porcentual existente entre los estados financieros presentados por la empresa y los estados financieros ajustados conforme a los asientos de diarios de ajustes determinados en el numeral anterior, los que denominaremos como “Reexpresados”; a continuación, se presenta detalle:

Tabla 39

Análisis vertical y horizontal de los estados financieros con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa A.

Empresa "A"						
Estado de Situación Financiera						
(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018)						
Cuentas	Saldos		Análisis Horizontal		Análisis Vertical en (%) en saldos	
	Reexpresado con NIIF 15	declarados por la empresa	(\$)	(%)	Reexpresado con NIIF 15	declarados
<b>ACTIVO</b>						
<b>Activo Corriente</b>						
Efectivos y sus equivalentes	762,460.95	762,460.95	-	0.00%	12.5%	12.5%
Cuentas por cobrar comerciales	1,704,873.44	1,704,873.44	-	0.00%	27.8%	27.8%
Cuentas por cobrar relacionadas	1,308,605.70	1,308,605.70	-	0.00%	21.4%	21.4%
Pagos por anticipado	32,438.44	32,438.44	-	0.00%	0.5%	0.53%
Impuestos corrientes	178,247.86	178,247.86	-	0.00%	2.9%	2.91%
<b>Total, Activo Corriente</b>	<b>3,986,626.39</b>	<b>3,986,626.39</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>65.1%</b>	<b>65.1%</b>
<b>Activo No Corriente</b>						
Propiedad, planta y equipo	7,248,545.14	7,248,545.14	-	0.0%	118.4%	118.39%
(-) Depreciación Acumulada. de PPE	(5,214,656.35)	(5,214,656.35)	-	0.0%	-85.2%	-85.17%
Otros activos no corrientes	102,125.21	102,125.21	-	0.0%	1.7%	1.67%
<b>Total, Activo No Corriente</b>	<b>2,136,014.00</b>	<b>2,136,014.00</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>34.9%</b>	<b>34.89%</b>
<b>TOTAL, ACTIVOS</b>	<b>6,122,640.39</b>	<b>6,122,640.39</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>100.0%</b>	<b>100.00%</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por pagar no relacionadas	66,684.46	66,684.46	-	0.00%	1.1%	1.09%
Cuentas por pagar relacionadas	202,923.04	202,923.04	-	0.00%	3.3%	3.31%
Obligaciones Financieras	215,191.49	215,191.49	-	0.00%	3.5%	3.51%
Otras Obligaciones Corrientes	209,198.59	209,198.59	-	0.00%	3.4%	3.42%
<b>Total, Pasivo Corriente</b>	<b>693,997.58</b>	<b>693,997.58</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>11.3%</b>	<b>11.33%</b>
<b>Pasivo No Corriente</b>						
Cuentas por pagar relacionada a L/p	299,333.67	299,333.67	-	0.00%	4.9%	4.89%
Obligaciones bancarias a L/p	51,809.74	51,809.74	-	0.00%	0.8%	0.85%

Obligaciones sociales a L/p	518,444.65	518,444.65	-	0.00%	8.5%	8.47%
Anticipos de clientes	672,466.63	672,466.63	-	0.00%	11.0%	10.98%
<b>Total, Pasivo No Corriente</b>	<b>1,542,054.69</b>	<b>1,542,054.69</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>25.2%</b>	<b>25.19%</b>
<b>Total, Pasivos</b>	<b>2,236,052.27</b>	<b>2,236,052.27</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>36.5%</b>	<b>36.52%</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
Capital	200,000.00	200,000.00	-	0.00%	3.3%	3.27%
Reservas	1,327,644.19	1,327,644.19	-	0.00%	21.7%	21.68%
Resultados Acumulados	2,217,473.19	2,217,473.19	-	0.00%	36.2%	36.22%
Resultados del Ejercicio	217,293.69	217,293.69	-	0.00%	3.5%	3.55%
Otros Resultados Acumulados	(75,822.95)	(75,822.95)	-	0.00%	-1.2%	-1.24%
<b>Total, Patrimonio</b>	<b>3,886,588.12</b>	<b>3,886,588.12</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>63.5%</b>	<b>63.48%</b>
<b>Total, Pasivo Y Patrimonio</b>	<b>6,122,640.39</b>	<b>6,122,640.39</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>100.0%</b>	<b>100.00%</b>

Fuente: Sri y Super Intendencias de Compañías  
Elaborado por: Quinteros (2021)

Tabla 40

Análisis vertical y horizontal del estado de resultados con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa A.

Empresa "A"						
Estado de Resultados Integral						
(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018)						
CUENTAS	Saldos		Análisis Horizontal		Análisis Vertical en (%)	
	Reexpresado con NIIF 15	Declarados por la empresa	(\$)	(%)	en Saldos Reexpresados con NIIF 15	en Saldos declarados
Ingresos por contratos de Obras	3,321,614.77	3,321,614.77	0.00	0.00%	100.00%	100.00%
(-) Costo de Construcción	(2,286,761.89)	(2,286,761.89)	-	0.00%	68.84%	68.84%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>1,034,852.88</b>	<b>1,034,852.88</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00%</b>	<b>31.16%</b>	<b>31.16%</b>
(-) Gastos	(476,743.95)	(476,743.95)	-	0.00%	-14.35%	-14.35%
<b>Utilidad antes de P.T</b>	<b>558,108.93</b>	<b>558,108.93</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00%</b>	<b>16.80%</b>	<b>16.80%</b>
<b>Utilidad antes de Impto. a la Renta</b>	<b>474,392.59</b>	<b>474,392.59</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00%</b>	<b>14.28%</b>	<b>14.28%</b>
(-) 22% de Impto. A la Renta	(110,565.05)	(110,565.04)	-	0.00%	-3.33%	-3.33%
(-) Amortización de Pérdidas	(146,547.85)	(146,547.85)	-	0.00%	-4.41%	-4.41%
<b>Utilidad Neta del Ejercicio</b>	<b>217,279.69</b>	<b>217,279.69</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00%</b>	<b>6.54%</b>	<b>6.54%</b>

Fuente: Sri y Super Intendencias de Compañías  
Elaborado por: Quinteros (2021)

Tabla 41

Análisis vertical y horizontal de los estados financieros con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa B.

Empresa "B"						
Estado de Situación Financiera						
(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018)						
Cuentas	Saldos		Análisis Horizontal		Análisis Vertical en (%) en saldos	
	Reexpresado con NIIF 15	declarados por la empresa	(\$)	(%)	Reexpresados con NIIF 15	Declarados
<b>ACTIVO</b>						
<b>Activo Corriente</b>						
Efectivos y equivalentes de efectivo	6,795,920.58	6,795,920.58	-	0.00%	57.71%	55.82%
Cuentas por cobrar no comerciales	1,990,247.45	2,373,682.52	(383,435.07)	16.15%	16.90%	19.50%
Cuentas por cobrar relacionadas	99,586.55	99,586.55	-	0.00%	0.85%	0.82%
Pagos por anticipado	1,159,748.30	1,159,748.30	-	0.00%	9.85%	9.53%
Impuestos corrientes	82,630.65	99,053.38	(16,422.73)	16.58%	0.70%	0.81%
Otros activos corrientes	516,240.47	516,240.47	-	0.00%	4.38%	4.24%
<b>Total, Activo Corriente</b>	<b>10,644,373.99</b>	<b>11,044,231.80</b>	<b>(399,857.81)</b>	<b>32.73%</b>	<b>90.39%</b>	<b>90.71%</b>
<b>Activo No Corriente</b>						
Propiedad, planta y equipo	1,115,441.38	1,115,441.38	-	0.00%	9.47%	9.16%
(-) Depreciación Acumulada de PPE	(88,194.08)	(88,194.08)	-	0.00%	-0.75%	-0.72%
Otros activos no corrientes	103,988.20	103,988.20	-	0.00%	0.88%	0.85%
<b>Total, Activo No Corriente</b>	<b>1,131,235.50</b>	<b>1,131,235.50</b>	<b>-</b>	<b>0.00%</b>	<b>9.61%</b>	<b>9.29%</b>
<b>Total, Activos</b>	<b>11,775,609.49</b>	<b>12,175,467.30</b>	<b>(399,857.81)</b>	<b>3.28%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por pagar proveedores	1,182,474.51	1,182,474.51	-	0.00%	10.04%	9.71%
Compañías y partes relacionadas	7,035,774.79	7,035,774.79	-	0.00%	59.75%	57.79%
Obligaciones Financieras	172,385.06	172,385.06	-	0.00%	1.46%	1.42%
Otras Obligaciones Corrientes	253,323.83	416,480.10	(163,156.27)	39.18%	2.15%	3.42%
<b>Total, Pasivo Corriente</b>	<b>8,643,958.19</b>	<b>8,807,114.46</b>	<b>(163,156.27)</b>	<b>39.18%</b>	<b>73.41%</b>	<b>72.33%</b>
<b>Pasivo No Corriente</b>						
Cuentas por pagar relacionada a L/p	680,555.57	680,555.57	-	0.00%	5.78%	5.59%
Obligaciones bancarias a largo plazo	44,004.05	44,004.05	-	0.00%	0.37%	0.36%
Obligaciones sociales a largo plazo	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%

Anticipos de clientes	552,677.87	552,677.87	-	0.00%	4.69%	4.54%
<b>Total, Pasivo No Corriente</b>	<b>1,277,237.49</b>	<b>1,277,237.49</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>10.85%</b>	<b>10.49%</b>
<b>Total, Pasivos</b>	<b>9,921,195.68</b>	<b>10,084,351.95</b>	<b>(163,156.27)</b>	<b>39.18%</b>	<b>84.25%</b>	<b>82.83%</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
Capital	40,000.00	40,000.00	-	0.00%	0.34%	0.33%
Reservas	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
Resultados Acumulados	705,259.94	705,259.94	-	0.00%	5.99%	5.79%
Resultados del Ejercicio	1,108,392.31	1,345,093.85	(236,701.54)	17.60%	9.41%	11.05%
Otros Resultados Acumulados	761.56	761.56	-	0.00%	0.01%	0.01%
<b>Total, Patrimonio</b>	<b>1,854,413.81</b>	<b>2,091,115.35</b>	<b>(236,701.54)</b>	<b>17.60%</b>	<b>15.75%</b>	<b>17.17%</b>
<b>Total, Pasivo y Patrimonio</b>	<b>11,775,609.49</b>	<b>12,175,467.30</b>	<b>(399,857.81)</b>	<b>3.28%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>

Fuente: Sri y Super Intendencias de Compañías

Elaborado por: Quinteros (2021)

Tabla 42

Análisis vertical y horizontal del estado de resultado con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa B.

Empresa "B"						
Estado de Resultados Integral						
(Análisis Vertical y Horizontal periodo 2018)						
Cuentas	Saldos		Análisis Horizontal		Análisis Vertical en (%) en saldos	
	Reexpresado con NIIF 15	declarados por la empresa	(\$)	(%)	Reexpresados con NIIF 15	Declarados
Ingresos por contratos de Obras	23,011,401.54	23,368,417.44	(357,015.90)	-1.53%	100.00%	100.00%
(-) Costo de Construcción	(19,601,696.10)	(19,601,696.10)	-	0.00%	-85.18%	83.88%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>3,409,705.4</b>	<b>3,766,721.3</b>	<b>(357,015.90)</b>	<b>-9.48%</b>	<b>14.82%</b>	<b>16.12%</b>
(-) Gastos	(1,637,898.7)	(1,637,898.7)	-	0.00%	-7.12%	-7.01%
<b>Utilidad antes de P. T</b>	<b>1,771,806.76</b>	<b>2,128,822.66</b>	<b>(357,015.90)</b>	<b>16.77%</b>	<b>7.70%</b>	<b>9.11%</b>
(-) 15% Participación de Trabajadores	(265,771.01)	(319,323.40)	53,552.38	-16.77%	-1.15%	-1.37%
<b>Utilidad antes de Impto. a la Renta</b>	<b>1,506,035.7</b>	<b>1,809,499.3</b>	<b>(303,463.5)</b>	<b>16.77%</b>	<b>6.54%</b>	<b>7.74%</b>
(-) 22% de Impto. A la Renta	(397,643.44)	(464,405.41)	66,761.97	-14.38%	-1.73%	-1.99%
<b>Utilidad Neta del Ejercicio</b>	<b>1,108,392.31</b>	<b>1,345,093.85</b>	<b>(236,701.54)</b>	<b>17.60%</b>	<b>4.82%</b>	<b>5.76%</b>

Fuente: Sri y Super Intendencias de Compañías

Elaborado por: Quinteros (2021)

Tabla 43

Análisis vertical y horizontal de los estados financieros con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa C.

Empresa "C"						
Estado de Situación Financiera						
(Análisis Vertical y Horizontal periodos 2018)						
Cuentas	Saldos		Análisis Horizontal		Análisis Vertical en saldos	
	Reexpresado con NIIF 15	declarados por la empresa	(\$)	(%)	Reexpresados con NIIF 15	Declarados
<b>ACTIVO</b>						
<b>Activo Corriente</b>						
Efectivos y equivalentes de efectivo	127,047.36	127,047.36	-	0.00%	7.55%	7.41%
Cuentas por cobrar no comerciales	486,997.52	517,960.37	(30,962.85)	-5.98%	28.96%	30.22%
Cuentas por cobrar relacionadas	76,589.30	76,589.30	-	0.00%	4.55%	4.47%
Pagos por anticipado	211,409.17	211,409.17	-	0.00%	12.57%	12.33%
Impuestos corrientes	161,368.11	162,694.27	(1,326.16)	-0.82%	9.60%	9.49%
Otros activos corrientes	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
<b>Total, Activo Corriente</b>	<b>1,063,411.46</b>	<b>1,095,700.47</b>	<b>(32,289.01)</b>	<b>-2.95%</b>	<b>63.24%</b>	<b>63.93%</b>
<b>Activo No Corriente</b>						
Propiedad, planta y equipo	1,413,390.84	1,413,390.84	-	0.00%	66.17%	82.46%
(-) Depreciación Acumulada de PPE	(795,130.36)	(795,130.36)	-	0.00%	-37.22%	-46.39%
Compañías y partes relacionadas a L/p	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
Otros activos no corrientes	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
<b>Total, Activo No Corriente</b>	<b>618,260.48</b>	<b>618,260.48</b>	<b>-</b>	<b>0.00%</b>	<b>28.94%</b>	<b>36.07%</b>
<b>Total, Activos</b>	<b>1,681,671.94</b>	<b>1,713,960.95</b>	<b>(32,289.01)</b>	<b>-1.88%</b>	<b>92.18%</b>	<b>100.00%</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>Pasivo Corriente</b>						
Cuentas por pagar proveedores	298,235.60	298,235.60	-	0.00%	17.73%	17.40%
Compañías y partes relacionadas	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
Obligaciones con Instituciones Financieras	91,973.20	91,973.20	-	0.00%	5.47%	5.37%
Otras Obligaciones Corrientes	102,543.90	115,718.97	(13,175.07)	-11.39%	6.10%	6.75%
Anticipos de clientes	383,590.00	383,590.00	-	0.00%	22.81%	22.38%
<b>Total, Pasivo Corriente</b>	<b>876,342.70</b>	<b>889,517.77</b>	<b>(13,175.07)</b>	<b>-1.48%</b>	<b>52.11%</b>	<b>51.90%</b>
Cuentas por pagar relacionada a L/P	35,340.32	35,340.32	-	0.00%	2.10%	2.06%
Obligaciones bancarias a largo plazo	83,443.44	83,443.44	-	0.00%	4.96%	4.87%
Obligaciones sociales a largo plazo	25,672.20	25,672.20	-	0.00%	1.53%	1.50%



Pasivo por impuesto diferido	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
<b>Total, Pasivo No Corriente</b>	<b>144,455.96</b>	<b>144,455.96</b>	-	<b>0.00%</b>	<b>8.59%</b>	<b>8.43%</b>
<b>Total, Pasivos</b>	<b>1,020,798.66</b>	<b>1,033,973.73</b>	<b>(13,175.07)</b>	<b>-1.27%</b>	<b>60.70%</b>	<b>60.33%</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
Capital	105,800.00	105,800.00	-	0.00%	6.29%	6.17%
Reservas	111,164.30	111,164.30	-	0.00%	6.61%	6.49%
Resultados Acumulados	358,501.80	358,501.80	-	0.00%	21.32%	20.92%
Resultados del Ejercicio	85,407.19	104,521.13	(19,113.94)	-18.29%	5.08%	6.10%
Otros Resultados Acumulados	-	-	-	0.00%	0.00%	0.00%
<b>Total, Patrimonio</b>	<b>660,873.29</b>	<b>679,987.22</b>	<b>(19,113.94)</b>	<b>-2.81%</b>	<b>39.30%</b>	<b>39.67%</b>
<b>Total, Pasivo Y Patrimonio</b>	<b>1,681,671.95</b>	<b>1,713,960.95</b>	<b>(32,289.01)</b>	<b>-1.88%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>

Fuente: Sri y Super Intendencias de Compañías  
Elaborado por: Quinteros (2021)

Tabla 44

Análisis vertical y horizontal del estado de resultado con saldos reales vs saldos ajustado con aplicación de NIIF 15 de la empresa C.

Empresa "C"						
Estado de Resultados Integral						
(Análisis Vertical y Horizontal periodo 2018)						
Cuentas	Saldos		Análisis Horizontal		Análisis Vertical en (%) en saldos	
	Reexpresado con NIIF 15	declarados por la empresa	(\$)	(%)	Reexpresados con NIIF 15	Declarados
Ingresos Ordinarios	2,012,653.63	2,041,483.10	(28,829.47)	-1.41%	100.00%	100.00%
(-) Costo de ventas	(1,634,211.03)	(1,634,211.03)	-	0.00%	81.20%	80.05%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>378,442.60</b>	<b>407,272.07</b>	<b>(28,829.47)</b>	<b>-7.08%</b>	<b>18.80%</b>	<b>19.95%</b>
(-) Gastos	(247,223.55)	(247,223.55)	-	0.00%	12.28%	12.11%
<b>Utilidad antes de P. T</b>	<b>131,219.05</b>	<b>160,048.52</b>	<b>(28,829.47)</b>	<b>18.01%</b>	<b>6.52%</b>	<b>-7.84%</b>
(-) 15% Participación de Trabajadores	(19,682.86)	(24,007.28)	4,324.42	18.01%	0.98%	1.18%
<b>Utilidad antes de Impto. a la Renta</b>	<b>111,536.19</b>	<b>136,041.24</b>	<b>(24,505.05)</b>	<b>18.01%</b>	<b>6.83%</b>	<b>8.32%</b>
(-) 22% de Impto. A la Renta	(26,129.00)	(31,520.11)	5,391.11	17.10%	1.30%	1.54%
<b>Utilidad Neta del Ejercicio</b>	<b>85,407.19</b>	<b>104,521.13</b>	<b>(19,113.94)</b>	<b>18.29%</b>	<b>4.24%</b>	<b>5.12%</b>

Fuente: Sri y Super Intendencias de Compañías  
Elaborado por: Quinteros (2021)

### 4.5.3. Efecto tributario de la aplicación de la NIIF 15

Para determinar el efecto tributario de la norma, fue necesario realizar los recálculos de las conciliaciones tributarias del periodo 2018 ajustadas a NIIF 15 para luego comprar con las conciliaciones realizadas por cada empresa. También se realizaron los cálculos de la tasa efectiva de tributación para verificar cual fue en realidad la tasa de impuesto que pago la empresa.

Tabla 45

Conciliación tributaria de empresas A, B y C.

<b>Conciliación Tributaria empresa "A"</b>				
<b>Partidas conciliatorias</b>	<b>Resultado de</b>		<b>Diferencias</b>	
	<b>Saldos Reexpresado con NIIF 15</b>	<b>Saldos declarados por la empresa</b>		
(+) Utilidad contable	558,108.93	558,108.93	-	
(-) 15% Participación Trabajadores	83,716.34	83,716.34	-	
(=) <b>Utilidad antes de impto. a la renta</b>	<b>474,392.59</b>	<b>474,392.59</b>	-	
(+) Gastos no deducibles	28,175.80	28,175.80	-	
(=) <b>Base imponible para Impto. a la Renta</b>	<b>502,568.39</b>	<b>502,568.39</b>	-	
22% de Impuesto a la renta	110,565.05	110,565.04	-	
<b><u>Cálculo de la Tasa Efectiva de Tributación</u></b>				
Impto. a la Renta Causado / Utilidad antes de I. R	23.31%	23.31%	-	
<b>Conciliación Tributaria empresa "B"</b>				
<b>Partidas conciliatorias</b>	<b>Resultado de</b>		<b>Diferencias</b>	
	<b>Saldos Reexpresado con NIIF 15</b>	<b>Saldos declarados por la empresa</b>		
(+) Utilidad contable	1,771,806.76	2,128,822.66	(357,015.90)	
(-) 15% Participación Trabajadores	265,771.01	319,323.40	(53,552.38)	
(=) <b>Utilidad antes de impto. a la renta</b>	<b>1,506,035.75</b>	<b>1,809,499.26</b>	-	
(+) Gastos no deducibles	301,434.42	301,434.42	-	
(=) <b>Base imponible para Impto. a la Renta</b>	<b>1,807,470.17</b>	<b>2,110,933.68</b>	(303,463.51)	
22% de Impuesto a la renta	397,643.44	464,405.41	(66,761.97)	
<b><u>Cálculo de la Tasa Efectiva de Tributación</u></b>				
Impto. a la Renta Causado / Utilidad antes de I. R	26.40%	30.84%	-4.43%	

<b>Conciliación Tributaria empresa "C"</b>			
<b>Partidas conciliatorias</b>	<b>Resultado de</b>		<b>Diferencias</b>
	<b>Saldos Reexpresado con NIIF 15</b>	<b>Saldos declarados por la empresa</b>	
(+) Utilidad contable	131,219.05	160,048.52	(28,829.47)
(-) 15% Participación Trabajadores	19,682.86	24,007.28	(4,324.42)
<b>(=) Utilidad antes de impto. a la renta</b>	<b>111,536.19</b>	<b>136,041.24</b>	-
(+) Gastos no deducibles	7,232.00	7,232.00	-
<b>(=) Base imponible para Impto. a la Renta</b>	<b>118,768.19</b>	<b>143,273.24</b>	(24,505.05)
22% De Impuesto a la renta	26,129.00	31,520.11	(5,391.11)
<b>Cálculo de la Tasa Efectiva de Tributación</b>			
Impto. a la Renta Causado / Utilidad antes de I. R	23.43%	28.26%	-4.83%

**Fuente:** Estados Financieros empresa C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

## 4.6. Resultados Obtenidos

### 4.6.1. Resultados del análisis de la aplicación de la normativa contable y tributaria

En el análisis contable realizado a las tres empresas objeto de esta investigación, se evaluó el cumplimiento de los 5 pasos que indica la NIIF 15 para el reconocimiento adecuado de los ingresos ordinarios de contratos con clientes, del cual se obtuvo como resultante que:

- ✓ La empresa "A" cumple con todos los 5 pasos en la aplicación de la NIIF 15.
- ✓ Las empresas "B y C" no cumplen con dos de los 5 pasos requeridos por la norma:
  - Paso 3: Determinación del precio de la transacción, no se determinó de manera fiable, porque no se consideraron los precios variables incluidos en los contratos y no se aplicó ninguno de los métodos permitidos por la norma, que para el caso de la construcción es el valor esperado el más acertado aplicar.

- Paso 5: Es el paso final en el cual repercute los pasos anteriores para el debido reconocimiento de sus ingresos, el cual puede ser

De los resultados de la evaluación anterior se establecieron las diferencias en la cuenta de los ingresos, los cuales son superiores sin la aplicación de la norma, por lo cual se realizó una tabla en la cual se detalla los ingresos declarados por las empresas analizadas vs los ingresos determinados con aplicación de NIIF 15, los cuales se muestran en la siguiente tabla.

*Tabla 46*

*Resumen de diferencias de ingresos con NIIF 15 vs ingresos reconocido por las empresas A, B y C.*

<b>Empresas</b>	<b>Ingresos determinados con aplicación de NIIF 15.</b>	<b>Ingreso reconocido por la empresa (Datos reales)</b>	<b>Diferencias</b>
A	3,321,614.77	3,321,614.77	-
B	23,011,401.54	23,368,417.44	(357,015.90)
C	2,012,653.63	2,041,483.10	(28,829.47)

**Fuente:** Estados Financieros empresa C

**Elaborado por:** Quinteros (2021)

El reconocimiento de los ingresos sin la aplicación de la NIIF 15, originaron un ingreso mayor en el rubro de ventas y en otras cuentas de los estados financieros de las empresas “B” y “C”, como en las cuentas por cobrar, los impuestos corrientes; las obligaciones corrientes, la participación a trabajadores, Impuesto a la renta y la utilidad del ejercicio, tal como se lo describe en el punto 4.5.1.3.

#### **4.6.2. Resultado del análisis a los estados financiero**

1. En la empresa “A” los resultados obtenidos del análisis a los estados financieros evidencian que dichos estados fueron elaborados bajo la aplicación de la NIIF 15, por lo cual su reconocimiento de ingresos y costos del contrato fueron los adecuados, de tal manera que no existen variaciones en ninguna de las partidas contables; el pago de participación a trabajadores e impuesto a la renta fueron por

un de 83.716,14 y \$ 110.565,04 respectivamente, quedando así una utilidad neta del ejercicio de \$ 217.279,69 la cual representa el 6.54% con respecto a los ingresos generados en el periodo.

2. En la empresa “B” los resultados obtenidos del análisis a los estados financieros evidencian que con la aplicación de la NIIF 15 sufrieron variaciones en algunas cuentas con respecto a los estados financieros presentados por la empresa, lo que ocasiono que:

Se reconociera una diferencia en exceso en los ingresos por \$ 357.15,90 que representan el 1.53% de los valores presentados por la empresa; no se evidenciaron variaciones entre los costos y gastos; en cambio sí reflejan variaciones en la participación a trabajadores e impuesto a la renta por \$ 53.552,38 y 66.761,97 respectivamente, quedando así una utilidad neta del ejercicio con variaciones por el monto de \$ 236.701,54 que corresponde al 17.60% respecto a lo declarado por la empresa. Con este análisis se demuestra que, la empresa B no reconoció adecuadamente sus ingresos a razón que no consideró en la determinación de los precios de la transacción los aspectos variables inmersos en los contratos.

3. Los resultados obtenidos del análisis a los estados financieros de la empresa “C” demostraron que la aplicación de la normativa contable, las cifras sufrieron variaciones en algunas partidas con respecto a los estados financieros presentados, lo que originó que:

Se determinó una diferencia en exceso en los ingresos por \$ 28.829,47 que representan el 1.41% de los valores presentados; así mismo no se evidenciaron variaciones entre los costos y gastos; pero si se determinaron variaciones en la participación a trabajadores e impuesto a la renta por el monto de \$ 4.324,42 y 5.391,11 respectivamente, quedando así una utilidad neta del ejercicio con variaciones por el monto de \$ 19.311,94 que corresponde al 18.29% respecto a lo declarado por la empresa. Producto de este análisis se demuestra que, la empresa C no reconoció adecuadamente sus ingresos a razón que no consideró los aspectos variables inmersos en los contratos en la determinación del precio de la transacción.

#### **4.6.3. Resultado de la determinación del efecto Tributario de la aplicación NIIF 15.**

Los resultados que se obtuvieron en la determinación del efecto tributario de la aplicación de la norma fueron:

- ✓ La empresa “A” ha aplicado adecuadamente la NIIF 15, por cual no tiene ningún efecto tributario, ya que pago lo que debía de pagar en su impuesto a la renta del año 2018 y de participación a trabajadores, su tasa efectiva de tributación fue del 23.31% sobre su utilidad antes del impuesto a la renta, y el 22% de impuesto a la renta causado fue de \$ 110.565,05. Ver tabla 42
  
- ✓ La empresa “B”, tuvo el 26.40% de tasa efectiva de impuesto a la renta sobre su utilidad antes de impuesto en comparación a los saldos del balance presentado por la empresa la cual tuvo una tasa efectiva del 30,84%, es decir que la empresa pago el 4.43% o \$ 66.761,97 dólares más de impuesto a la renta por no aplicar la NIIF 15. También pagó \$ 53.552,38 dólares más de participación a trabajadores. Ver tabla 42
  
- ✓ La empresa “C”, tuvo el 23.43% de tasa efectiva de impuesto a la renta sobre su utilidad antes de impuesto, en comparación a los saldos del balance presentado por la empresa la cual tuvo una tasa efectiva del 28,26%, es decir que la empresa pago el 4.83% o \$ 5.391,11 dólares más de impuesto a la renta por no aplicar la NIIF 15. También pagó \$ 4.324,42 dólares demás en participación a trabajadores. Ver tabla 42

#### **4.7. Conclusiones del Informe técnico**

Después de desarrollar los análisis de las tres empresas a estudio con la normativa contable Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (NIIF 15) y la normativa tributaria, se puede concluir de manera general, que:

- La NIIF 15 es la norma más completa y compleja que contiene de manera integrada todos los requerimientos y pasos que se deben seguir para el reconocimiento de los ingresos. Es tan detallada que puede requerir cambios o nuevos sistemas contables y procesos, por lo que requiere de una colaboración mutua de algunas áreas de las

empresas, como: Legal y comercial, encarga de la elaboración, revisión y dinámica de los contratos.

- Financiera, encargada de analizar el impacto de ratios financieros.
  - Contable y tecnológico, encargados de la dinámica contable y los sistemas para el registro correcto de la información.
- 
- Dentro de los lineamientos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes presentes en la NIIF 15, se puede deducir que para las empresas del sector de la construcción el paso 3 tiene mucha influencia para la determinación de los ingresos de las empresas por lo cual debe ser de suma importancia realizar un análisis interno para constatar el cumplimiento de este aspecto.; ya que en función a este paso se determina el reconocimiento de los ingresos y de asignación de los costos del contrato, y para llegar a ello es necesario aplicar cualquiera de los tres enfoques que permite la norma; para el sector de la construcción es adecuado utilizar el enfoque del valor esperado, ya que consiste en la suma de los importes ponderada por la probabilidad de varios resultados, esto puede ser la entrega a tiempo o retrasada de la obra.
- 
- Del estudio de los 5 pasos se concluye que:
    1. En las empresas B y C las principales variaciones en los ingresos se originan por la determinación de los precios de la transacción conforme a los lineamientos expresados en la NIIF 15, estos problemas están relacionados principalmente al no considerar adecuadamente las cláusulas de penalidades e incentivos inmersos dentro de los contratos de construcción; finalmente comparando a ambas empresas podemos observar que reflejan en sus partidas de utilidad neta del ejercicio un margen de variación casi equivalentes a un 18%.
    2. La empresa A quien aplicó correctamente la norma por lo cual no presenta variaciones en las cifras de los estados financieros ni en su liquidación de

impuestos; refleja una tasa impositiva efectiva del 23.31% con el cual manifiesta que pagó adecuadamente sus impuestos y participaciones.

3. Para el caso de las empresas B y C quienes no aplicaron la norma contable, presentan variaciones importantes en los ingresos, lo cual generó que presenten una tasa impositiva efectiva del 30.84% y 28.26% que comparada a lo presentado por la empresa A, se evidencia que las empresas pagaron en exceso el valor de sus impuestos y participaciones.
- Por último, podemos manifestar que la adecuada aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes tienen un efecto tributario el cual queda demostrado en el desarrollo de los análisis a las empresas bajo estudio.

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

A partir del análisis del estudio de la norma en las tres empresas se recomienda:

- La implementar la norma NIIF 15 para las empresas que no aun no lo han hecho, ya que no están cumpliendo con la normativa establecida por la Superintendencia de Compañías del Ecuador el cual es el ente regulador de las sociedades del país, y a raíz de esto tampoco están cumpliendo con el objetivo principal de las NIIF 1, la cual es contar con información financiera clara, verdadera y razonable que sirva para la toma de decisiones administrativas y financiera para todos los usuarios interesados en las operaciones del negocio, por lo cual es urgente la aplicación de la norma.
- Que las empresas del sector tengan implementado un programa de control de cada obra y de los recursos utilizados en ella, y de sus avances con el objetivo de que el reconocimiento de los ingresos y costos sean lo más fiable o ajustado a su realidad.



- Revisen sus contratos y los adecuen bajo los criterios de la NIIF 15 de tal manera que sean de fácil identificación de sus obligaciones y a los aspectos variables que puedan afectar al precio pactado en el contrato.
- Evaluar los efectos fiscales que podrían generarse a partir de la aplicación de la NIIF 15.
- Capacitar no solo al personal del área contable sino a todas las áreas involucrados en la dinámica de los contratos.
- Verificar que el personal contable a cargo de los impuestos se encuentra apto frente al reto que plantea la NIIF 15.

## Conclusiones

En esta sección se expone las conclusiones más relevantes, determinadas por el estudio realizado en el presente trabajo de acuerdo con la teoría planteada en los capítulos anteriores por lo tanto se concluye que:

1. La NIIF 15, trae consigo tres cambios sustanciales que son: 1) el Punto del reconocimiento, 2) La forma de satisfacción de las obligaciones y 3) La medición del progreso; los cuales afectan directamente el calendario o cronograma para el reconocimiento de los ingresos del sector construcción, ya que podría reconocerse ingresos de forma anticipada o retrasada según las características o cláusulas que contengan el contrato, las cuales pueden inferir en la determinación del precio de la transacción. Estos cambios tienen repercusión financiera y tributaria, en las ratios financieras y en la determinación del impuesto a la renta y distribución de utilidades.
  
2. En el estudio a profundidad de los cinco pasos de la norma, los puntos principales que incide en las sociedades de la construcción son:
  - Paso 2 identificación de las obligaciones de desempeño, ya que de él depende el desarrollo correcto de los demás pasos y es por esta razón que es vital que se realice un completo análisis de los contratos para seguir los lineamientos de la norma y no caer en errores.
  
  - Paso 3 el cual consiste en la determinación del precio de la transacción, este es en realidad el camino hacia el reconociendo de los ingresos, que depende mucho de la adecuada implementación de la norma para obtener información estadística que permita estimar penalidades y bonificaciones de manera fiable.
  
3. El cambio de la normativa contable de la NIIF 15 ha tenido como consecuencia en la actualidad que existan empresas del sector de la construcción que no contabilizan sus

ingresos bajo los lineamientos de esta norma, del cual producto de las entrevistas y encuestas realizadas expone esta situación ante la presunción a los siguientes hechos:

- Por desconocimiento y complejidad de la aplicación de la norma, por lo cual las empresas siguen utilizando la norma anterior NIC 11; así también existen casos que aplican de manera incorrecta la NIIF 15;
  - La empresa no cuenta con personal contable adecuado que posean el conocimiento y/o criterio adecuado para el reconocimiento de los ingresos;
  - Las empresas no invierten en constantes capacitaciones para el personal clave y áreas involucradas.
4. Como resolución a los análisis efectuados con la información documental obtenida para la investigación, se determina que la información contable de las empresas tiene efectos financieros y tributarios que pueden impactar de forma positiva si la empresa opta por seguir los lineamientos que incorpora la NIIF 15; así también, incluir nuevas opciones de mejora en los procesos que están inmersos y además de capacitación al personal. También existen impactos negativos producto de una inadecuada gestión contable, que puede ocasionar a que la empresa sobrevalúe sus ingresos dando origen a otros asuntos financieros que deberán ser analizados a detalle.
5. De acuerdo a lo analizado de manera documental, se puede manifestar que el enfoque tributario de la NIIF 15, esta lineado de manera conjunta la parte contable y tributaria, por lo que se considera que la norma no genera inseguridad jurídica ni ocasionaría aplicación por impuestos diferidos, en las empresas del sector construcción.
6. De acuerdo al Informe técnico desarrollado, mediante los análisis se puede ratificar que producto de los cambios y la aplicación de la norma contable NIIF vigente, los ingresos provenientes de los contratos de construcción tuvieron un efecto contable, financiero y tributario y reveló para las empresas analizadas, posibles cambios en la información contable ya presentada, afectaciones en la rentabilidad neta del negocio y finalmente mayor carga impositiva, esto so pena de que en un momento de revisión las novedades examinadas deriven en glosas para la empresa.

## **Recomendaciones**

En alcance a los resultados obtenidos en este trabajo de investigación, se puntualizan las siguientes recomendaciones:

1. Las empresas del sector de la construcción, deberán realizar una revisión y ajuste en la determinación de sus contratos, de modo que expresen claramente las cláusulas y transacciones que son identificables bajo el concepto de la NIIF15, puesto que la norma así lo demanda y este es el punto de partida para el adecuado reconocimiento de los ingresos;
2. Las empresas deben mejorar los procesos de control de costos de las obras, de tal manera que se pueda ir reconociendo con exactitud el porcentaje de terminación o de avance de la obra, ya que esto conlleva a que se reconozca los ingresos en la misma proporción, evitando el diferimiento o adelanto de los ingresos y además de otros problemas en la información financiera.
3. Se recomienda que las empresas capaciten a los Contadores y su personal contable, puesto que la aplicación de la NIIF 15 mediante sus lineamientos exige el conocimiento y criterio fundamental para la gestión de los contratos de construcción y sus tiempos.

## Referencias Bibliográficas.

- ABALT. (2016). *ABALT ASESORES & AUDITORES*. Recuperado el 24 de 01 de 2021, de <https://www.abalteccuador.com/blog-abalt-NIIF-15.html>
- Alarcón, B., & Martínez, S. (2015). *Análisis de tratamiento contable de los Ingresos Bajo NIIF 15*. UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO, Bogotá. Recuperado el 08 de 04 de 2021, de <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2518/An%C3%A1lisis%20del%20tratamiento%20contable%20de%20los%20ingresos%20bajo%20NIIF%2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Aval. (02 de 07 de 2019). Recuperado el 4 de 01 de 2021, de <https://www.aval.ec/informacion-general-de-empresas/situacion-financiera-2018-del-sector-de-la-construccion/>
- Barrantes, F. (2017). *La NIIF 15 y la evaluación de su Impacto Financiero y Tributario en las Empresas del Sector de Construcción*. UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS. Recuperado el 05 de 04 de 2021, de [https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho\\_dr.pdf.txt?sequence=11](https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho_dr.pdf.txt?sequence=11)
- Cabaleiro. (24 de 04 de 2018). *EL IMPACTO REAL DE LA NIIF 15 EN LAS EMPRESAS*. Recuperado el 20 de 06 de 2020, de BDO: <https://www.bdo.es/es-es/blogs-es/blog-coordenadas-bdo/abril-2018/niif-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes>
- Chávez, L. (Enero de 2018). NIIF Y TRIBUTACIÓN: DESAFIOS Y OPORTUNIDADES PARA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. (R. D. CIAT, Ed.) Recuperado el 20 de 04 de 2021, de [https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista\\_43/espanol/2018\\_RA\\_43\\_chavez.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_43/espanol/2018_RA_43_chavez.pdf)
- Chilcho Delgado, R. O., & Huidobro Calderón, F. J. (06 de Septiembre de 2018). *La NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes y la evaluación de su impacto financiero y tributario en las empresas del sector de la construcción*. Recuperado el 22 de 02 de 2020, de [https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho\\_dr.pdf?sequence=9&isAllowed=y](https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho_dr.pdf?sequence=9&isAllowed=y)
- De la Vega, B. (2017). *EY-Ernst & Young Global Limited*. Obtenido de <https://fddocuments.ec/document/desayuno-ejecutivo-niif-15-ey-fileey-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15pdfpgina.html>
- Deloitte. (Junio de 2014). *Ingresos precedentes de Contarto con clientes*. Obtenido de [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte\\_ES\\_Auditoria\\_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf)
- Deloitte. (2016). *Implementación del IFRS (NIIF) 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes*. Recuperado el 16 de 05 de 2020, de Deloitte:

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/IFRS%2015%20Productos%20industriales%20\(ok\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/IFRS%2015%20Productos%20industriales%20(ok).pdf)

Deloitte. (Enero de 2016). *NIIF 15 Perspectivas para la Construcción y Sector Inmobiliario*.

Recuperado el 10 de 06 de 2020, de

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/real-estate/cl-brochure\\_NIIF\\_15.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/real-estate/cl-brochure_NIIF_15.pdf)

Deloitte. (03 de 2017). *Deloitte*. Recuperado el 15 de 06 de 2020, de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/TechnologySpotlight/Futuro%20ingresos%20ordinarios%20Marzo%202017.pdf>

Deloitte. (sf). *Deloitte*. Recuperado el 14 de 05 de 2021, de

[https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs\\_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html](https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html)

Dr. Ramiro García , F. (24 de Noviembre de 2005). *Derecho Ecuador*. Recuperado el 25 de 02 de 2020, de Derecho Ecuador: <https://www.derechoecuador.com/la-responsabilidad-contractual>

Ernst & Young Global Limited (EYG). (24 de 08 de 2018). *Ernst & Young Global Limited (EYG)*. Recuperado el 14 de 09 de 2020, de [https://www.ey.com/es\\_cl/assurance/how-ifrs-will-change-accounting-for-revenue-recognition-and-leases](https://www.ey.com/es_cl/assurance/how-ifrs-will-change-accounting-for-revenue-recognition-and-leases)

Estupiñan Gaitan, R. (2017). *Estados Financiero Básicos bajo NIC/NIIF* (3era Edición ed.).

Eco Ediciones. Recuperado el 18 de Abril de 2020, de

<https://www.ecoediciones.com/wp-content/uploads/2017/07/Estados-financieros-basicos-bajo-NIC-NIF-3ra-Edici%C3%B3n.pdf>

Flores, E. (10 de 09 de 2018). *Aprende NIIF.com*. (B. Global, Ed.) Recuperado el 14 de 11 de 2020, de Aprende NIIF.com: <https://aprendeniif.com/niif-15-resumen-de-ingresos-de-contratos-con-clientes/>

Gonzalez, J. (Julio de 2014). *EFECTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 IMPUESTO*.

Recuperado el 5 de 04 de 2021, de

<http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/6051/1/TESIS%20MAGISTER%20TRIBUTACION%20Y%20FINANZAS-%20NIC%2012%20A%20LAS%20EMPRESAS-%20P.GONZALEZ%20FUENTES.pdf>

Herz, J. (2018). *Apuntes de contabilidad Financiera* (Tercera edición ed.). Lima, Perú:

Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Recuperado el 15 de 03 de 2021, de

[https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/61515324/Apuntes\\_de\\_contabilidad\\_financiera\\_3a\\_ed.\\_----\\_Apuntes\\_de\\_contabilidad\\_financiera\\_3a\\_ed.20191214-20447-1orncru-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1634322189&Signature=DAM6BYXZLMGxLgBzGzsm3IAv25Pabt38IE6jgXAh9AU](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/61515324/Apuntes_de_contabilidad_financiera_3a_ed._----_Apuntes_de_contabilidad_financiera_3a_ed.20191214-20447-1orncru-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1634322189&Signature=DAM6BYXZLMGxLgBzGzsm3IAv25Pabt38IE6jgXAh9AU)

- Horngrén, Sundem, G., & Elliot, J. (1996). *Contabilidad financiera*. México: Prentice-Hall Hispanoamericana. Recuperado el 23 de 07 de 2020, de [https://biblioteca.epn.edu.ec/cgi-bin/koha/opac-search.pl?q=ccl=su%3A"CONTABILIDAD"&sort\\_by=title\\_az&limit=au:Horngrén,%20Charles%20T](https://biblioteca.epn.edu.ec/cgi-bin/koha/opac-search.pl?q=ccl=su%3A).
- IFRS Foundation. (2014). Norma Internacional de Información Financiera 15. En I. Foundation, & I. Foundation (Ed.), *NIIFS*. Recuperado el 14 de 09 de 2020, de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/NIIF15\\_2014\\_v12112014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf)
- IFRS Foundation. (2019). *Deloitte*. Recuperado el 15 de 03 de 2021, de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%2012%20-%20Impuesto%20a%20las%20Ganancias.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation IASCF. (Sf). *Norma Internacional de Contabilidad 11*. Recuperado el 03 de 09 de 2020, de Auditingtax: [www.auditingtax.com](http://www.auditingtax.com)
- International Accounting Standards Committee Foundation IASCF. (Sf). *Norma Internacional de Contabilidad 11*. Recuperado el 03 de 09 de 2020, de Auditingtax: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/nic/11\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf)
- KPMG. (2017). *La contabilidad para los ingresos esta cambiando*. Colombia. Recuperado el 19 de 02 de 2021, de <https://home.kpmg/co/es/home/insights/2017/11/la-contabilidad-para-los-ingresos-esta-cambiando.html>
- LRTI. (s.f.). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Ecuador: Registro Oficial Suplemento 463 de 17-Nov- 2004 Modificado al 31-12-2019. Recuperado el 01 de 11 de 2020, de <https://drive.google.com/file/d/10pX2QSz8iL5-DBNHfk5ig3qW7FHA4GH7/view>
- Mendoza, C. O. (2016). *Contabilidad financiera para Contabilidad financiera para Contaduría y Administración*. México: McGrawHill.
- Mundo Constructor. (29 de 05 de 2021). *Mundo Constructor*. Recuperado el 14 de 06 de 2021, de Mundo Constructor: <https://www.mundoconstructor.com.ec/las-cifras-2019-del-sector-de-la-construccion/>
- NIIF 15. (2014). En *Norma Internacional de Información Financiera 15*.
- Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE. (s.f.). *Portal NIC-NIIF*. Recuperado el 2021 de 02 de 2021, de <https://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>
- Oscar Mere. (22 de 11 de 2016). (GESTION, Ed.) *NIIF 15: ¿Qué cambios trae esta nueva norma contable sobre reconocimiento de ingresos?* Recuperado el 12 de 06 de 2020, de <https://gestion.pe/economia/mercados/niif-15-cambios-trae-nueva-norma-contable-reconocimiento-ingresos-148862-noticia/>

- Real Academia Española. (2020). *Real Academia Española*. Recuperado el 15 de 03 de 2020, de <https://dle.rae.es/efecto?m=form>
- Registro Oficial del Ecuador. (29 de 12 de 2020). *Derecho Ecuador.com*. Recuperado el 13 de 03 de 2021, de <https://www.derechoecuador.com/ley-de-regimen-tributario-interno-lrti>
- Registro Oficial Del Ecuador. (05 de 10 de 2020). *SERVICIO DE RENTAS INTERNAS*, Última modificación: 05-oct.-2020. Recuperado el 06 de 01 de 2021, de [https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2020-10/Documento\\_reglamento\\_para\\_aplicacion\\_ley\\_de\\_reguimen\\_tributario\\_interno.pdf](https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2020-10/Documento_reglamento_para_aplicacion_ley_de_reguimen_tributario_interno.pdf)
- Rodríguez , C. (11 de 12 de 2017). BDO Blog Perú. (BDO, Ed.) (9). Recuperado el 15 de 03 de 2021, de <https://www.bdo.com.pe/es-pe/blogs/blog-bdo-peru/diciembre-2017/el-principio-del-devengado-y-la-niif-15-%C2%BFa-partir-del-01-01-2018-cambia-el-principio-del-devengado>
- Román, J. C. (2017). *Estados Financieros Básicos*. Editorial ISEF. Obtenido de [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=scomDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT24&dq=concepto+de+los+estados+financieros&ots=\\_RxtOUBi9u&sig=5r04fCWIWvIkYvIWGIrKvATuY7A#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=scomDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT24&dq=concepto+de+los+estados+financieros&ots=_RxtOUBi9u&sig=5r04fCWIWvIkYvIWGIrKvATuY7A#v=onepage&q&f=false)
- Sancán Vera, S. B. (01 de 12 de 2016). *Universidad Castolica de Santiago de Guayaquil*. Recuperado el 28 de 04 de 2020, de [file:///C:/Users/Yolanda/Nueva%20carpeta/Downloads/T-UCSG-POS-MFEE-66%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Yolanda/Nueva%20carpeta/Downloads/T-UCSG-POS-MFEE-66%20(1).pdf)
- SERCOP. (s.f.). *Ley Órgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública*. Registro Oficial Suplemento 395 del 04-08-2008. Recuperado el 01 de 11 de 2020, de [https://www.registrocivil.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/05/Ley\\_Organica\\_del\\_Sistema\\_Nacional\\_de\\_Contratacion\\_Publica.pdf](https://www.registrocivil.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/05/Ley_Organica_del_Sistema_Nacional_de_Contratacion_Publica.pdf)
- Servicio de Rentas Internas. (s.f.). *Normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción*. Ecuador: Registro Oficial No 726 - Martes 05 de Abril de 2016 Tercer Suplemento. Recuperado el 01 de 11 de 2020, de <https://www.pudeleco.com/clegal/tributario/2016/ilt16022.pdf>
- Súper Intendencia de Compañías. (20 de 11 de 2008). *Resolución No.08.G.DSC*. Recuperado el 21 de 06 de 2020, de [https://www.supercias.gob.ec/bd\\_supercias/descargas/niif/Resolucion.pdf](https://www.supercias.gob.ec/bd_supercias/descargas/niif/Resolucion.pdf)
- Vázquez, N., & Díaz, M. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF IFRS)*. Barcelona: Profit Editorial. Obtenido de [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=Q1DqJ5k8cDMC&oi=fnd&pg=PA3&dq=Normas+Internacionales+de+Informaci%C3%B3n+Financiera+\(NIIF+IFRS\)+vasquez+&ots=YEzMPiQB4r&sig=1Z--t4X-](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=Q1DqJ5k8cDMC&oi=fnd&pg=PA3&dq=Normas+Internacionales+de+Informaci%C3%B3n+Financiera+(NIIF+IFRS)+vasquez+&ots=YEzMPiQB4r&sig=1Z--t4X-)



C6gnl9bhuWj9BzjaXHg#v=onepage&q=Normas%20Internacionales%20de%20Infor  
maci%C3%B3n

## Anexos

### Anexo 1– Entrevista a Experto Financiero



#### UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE UNIDAD DE POSGRADO GUIA DE LA ENTREVISTA

<b>Objetivo de la entrevista:</b>	Conocer su opinión en base a su experiencia sobre la aplicación y efectos que tiene la NIIF 15 en los estados financieros de las empresas del sector de la construcción.
<b>Cargo:</b>	Asesor Financiero Contable
<b>Experiencia Profesional:</b>	12 años de Auditor Senior Financiero-Contable
<b>Entrevista:</b>	03/03/2021

#### Preguntas

1. ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?
2. ¿Qué industrias cree que son las más afectadas?
3. ¿Cuáles son los cambios más importantes que tiene la NIIF 15?
4. ¿Qué impacto causa la NIIF 15 en el control interno?
5. ¿Cuál sería el reconocimiento adecuado de las obligaciones de desempeño?
6. ¿Qué impacto tributario puede generar la aplicación de la norma?
7. ¿Qué impactos financieros puede generar la aplicación de la NIIF 15?
8. ¿Cuál sería el momento en que la compañía debe reconocer el ingreso?
9. ¿Cuáles es el objetivo de medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño según NIIF 15?
10. ¿Cuál de los dos métodos que permite la norma es el apropiado para medir fiablemente el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo?

## Anexo 2– Entrevista a Experto Tributario



### UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE UNIDAD DE POSGRADO GUIA DE LA ENTREVISTA

<b>Objetivo de la entrevista:</b>	Conocer su opinión en base a su experiencia sobre la aplicación y efectos que tiene la NIIF 15 en los estados financieros de las empresas del sector de la construcción.
<b>Cargo:</b>	Asesor Contable-Tributario
<b>Experiencia Profesional:</b>	12 años de Auditor Senior Financiero-Contable
<b>Entrevista:</b>	03/03/2021

#### Preguntas

1. ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?
2. ¿Qué industrias cree que son las más afectadas?
3. ¿Cuáles son los cambios más importantes que tiene la NIIF 15?
4. ¿Qué impacto causa la NIIF 15 en el control interno?
5. ¿Cuál sería el reconocimiento adecuado de las obligaciones de desempeño?
6. ¿Qué impacto tributario puede generar la aplicación de la norma?
7. ¿Qué impactos financieros puede generar la aplicación de la NIIF 15?
8. ¿Cuál sería el momento en que la compañía debe reconocer el ingreso?
9. ¿Cuáles es el objetivo de medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño según NIIF 15?
10. ¿Cuál de los dos métodos que permite la norma es el apropiado para medir fiablemente el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo?



**UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE  
UNIDAD DE POSGRADO  
GUIA DE LA ENCUESTA**

<b>Objetivo de la entrevista:</b>	Obtener información en cuanto al nivel de conocimiento y aplicación de la NIIF 15 en las empresas de la Construcción.
<b>Cargo:</b>	Contadores
<b>Entrevista:</b>	03/03/2021

**Preguntas**

<b>1.</b>	¿Para la contabilización de sus contratos y elaboración de sus estados Financieros una constructora que norma contable debe aplicar?	<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>NIIF 15</td> <td></td> </tr> <tr> <td>NIC 11</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ambas</td> <td></td> </tr> </table>	NIIF 15		NIC 11		Ambas	
NIIF 15								
NIC 11								
Ambas								
<b>2.</b>	¿Su empresa posee un departamento legal que se encarga de elaborar y supervisar los contratos?	<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>Si</td> <td></td> </tr> <tr> <td>No</td> <td></td> </tr> </table>	Si		No			
Si								
No								
<b>3.</b>	¿Por lo general que tipo de contrato de construcción celebra su empresa con sus clientes?	<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>Precio Fijo</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Margen de Costos</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Otros</td> <td></td> </tr> </table>	Precio Fijo		Margen de Costos		Otros	
Precio Fijo								
Margen de Costos								
Otros								
<b>4.</b>	¿Considera usted que la aplicación de la NIIF 15 permite mejorar el reconocimiento y contabilización de los ingresos, costos y gastos de los contratos de la construcción?	<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>De Acuerdo</td> <td></td> </tr> <tr> <td>En desacuerdo</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Neutral</td> <td></td> </tr> </table>	De Acuerdo		En desacuerdo		Neutral	
De Acuerdo								
En desacuerdo								
Neutral								

5. ¿Tiene claro cuáles son los criterios que deben cumplir los contratos para ser considerados dentro del alcance de la NIIF 15?

Si	
No	

6. ¿Está de acuerdo usted que para reconocer los ingresos ordinarios se debe de representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación definida en el contrato a cambio de bienes o servicios?

De Acuerdo	
En desacuerdo	
Neutral	

7. ¿Considera usted necesario que las empresas distingan o separen las obligaciones de desempeño de un contrato individual para la transferencia de bienes o servicios?

De Acuerdo	
En desacuerdo	
Neutral	

8. ¿Conoce Usted cuales son las condiciones para que una entidad contabilice la modificación de un contrato como un contrato separado?

Si	
No	

9. ¿Puede determinar las obligaciones de desempeño del contrato con facilidad?

Si	
No	

10. ¿Está de acuerdo que el reconocimiento de los ingresos se da a medida en que se satisface una obligación de desempeño, es decir en la medida que se transfiere el control del bien o servicio comprometido al cliente?

De Acuerdo	
En desacuerdo	
Neutral	

11. ¿Cuál de los dos métodos que permite la norma para medir el progreso de los contratos utiliza su empresa?

De los Productos	
De los recursos	
Ambos	

**12.** ¿Qué tipo de impacto considera usted que ha tenido la aplicación de la NIIF 15?

Financiero	
Tributario	
Ambos	

**13.** ¿Considera usted que los sistemas tecnológicos son mucha importancia para el control, seguimiento y registro adecuado de los ingresos, costos y gastos de los contratos de la construcción?

Si	
No	

**14.** ¿Su empresa invierte parte de su presupuesto en programas de capacitación y actualización contante para el personal?

Si	
No	

**15.** ¿En conclusión como contador de una constructora cual es el nivel de conocimiento que tiene sobre la NIIF 15 es?

Alto	
Medio	
Bajo	