

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMÉRICAS
VICERRECTORÍA ACADÉMICA

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

**EVALUACIÓN DEL IMPACTO CONTABLE POR LA
IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 15 EN LA EMPRESA AAA,
S.A. PARA LOS PERIODOS 2018 Y 2019.**

**MODALIDAD DE TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA
PÚBLICA**

AUTOR

KATHERINE LEITÓN ROJAS

TUTOR

OSCAR HERRERA MEJÍA

SEDE ARANJUEZ

DICIEMBRE, 2019

CONTENIDO

RESUMEN	1
CAPÍTULO I. PROBLEMA	2
Planteamiento del problema	2
Objetivos.....	5
Objetivo general	5
Objetivos específicos.....	5
Justificación.....	6
Antecedentes.....	7
Historia	7
Antecedentes internacionales	9
Antecedentes nacionales.....	15
Proyecciones.....	18
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.....	19
Empresa	19
Estados financieros	21
Información financiera	21
Usuarios de la información.....	22
Contabilidad	23
Elementos de la contabilidad.....	23
Activo.	24
Pasivo.	24
Capital.....	24
Ingresos.....	24

Gastos.....	25
Tipos de estados financieros.....	25
Estado de resultados.....	26
Estado de cambios en el patrimonio.....	26
Balance general.....	26
Estado de flujo de efectivo.....	26
Notas a los estados financieros.....	27
NIC 11 Contratos de construcción	28
NIC 18. Ingresos de actividades ordinarias.....	29
NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	30
Objetivo	31
Alcance	32
Modelo de cinco pasos	32
Paso 1. Identificación del contrato	33
Modificaciones del contrato	35
Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño	36
Satisfacción de las obligaciones de desempeño.....	37
Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo.....	38
Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento.....	38
Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño.....	39
Paso 3. Determinación del precio de la transacción	39
Paso 4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	40
Paso 5. Reconocimiento de Ingresos cuando las obligaciones de desempeño sean satisfechas.....	40
Costos del contrato.....	41
Presentación.....	41

Información a revelar.....	42
Aspectos fiscales	44
CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO	48
Enfoque de la investigación.....	48
Método de la investigación.....	48
Fuentes de información	49
Muestra	50
Criterios de inclusión y exclusión	50
Unidades de análisis	51
Instrumentos	54
Cuestionario.....	54
Entrevista.....	55
Análisis de contenido	55
Procedimiento para el análisis y recolección de datos	56
Procedimiento de recolección de datos	56
Procedimiento de análisis de datos.....	56
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	58
Análisis de resultados I Cuestionario Contrato y negociación (gerente de ventas, dos asesores comerciales y abogado).....	59
Análisis de resultados II Cuestionario Medición y control (ingeniero de proyectos, encargado de costeos).....	68
Análisis de resultados III Registro, Presentación y Revelación. (Gerente financiero, analista financiero y contralor financiero)	77
Análisis de datos.....	86
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	127

Conclusiones de la investigación.....	127
Recomendaciones de la investigación.....	130
CAPÍTULO VI. PROPUESTA	132
Descripción:.....	132
Objetivo general	133
Alcance	133
Perspectiva teórica o glosario	133
Propósito.....	135
REFERENCIAS	162
APÉNDICES	166
Apéndice A: Control y Negociación.	166
Apéndice B: Medición y Control	168
Apéndice C: Registro, Presentación y Revelación	170
Apéndice D: Flujo Grama de Apertura de Proyecto.	173
Apéndice E: Flujo Grama de Registro de Costos.....	174
Apéndice F: Flujo Grama de Registro de Ingresos.	175
Apéndice G: Formulario de Obligaciones de Desempeño.	176

FIGURAS

Figura 1. Modelo de Reconocimiento de Ingresos	33
Figura 2. Identificación de obligaciones de desempeño.....	36

TABLAS

Tabla 1. Variables.....	52
Tabla 2. Compromiso de obligaciones entre las partes	59
Tabla 3. Identificación de derechos entre las partes.....	61
Tabla 4. Condiciones de pago de bienes y servicios	62
Tabla 5. Fundamento comercial del contrato	63
Tabla 6. Recaudación de la contraprestación	64
Tabla 7. Cancelación del contrato	66
Tabla 8. Obligaciones de desempeño	67
Tabla 9. Entrega de contrato.....	68
Tabla 10. Definición de Derechos entre las partes	69
Tabla 11. Identificación de costos	71
Tabla 12. Control de Ingresos	72
Tabla 13. Control de Costos	73
Tabla 14. Cumplimiento de obligaciones	74
Tabla 15. Cierre de proyectos.....	75
Tabla 16. Conocimiento del reconocimiento de Ingresos y Costos	76
Tabla 17. Confección de estados financieros conforme a las NIIF.....	78
Tabla 18. Conocimiento NIIF 15.....	78
Tabla 19. Control de costos	79
Tabla 20. Conocimiento proceso de cierre	81
Tabla 21. Conocimiento proyectos en ejecución.....	82
Tabla 22. Control de las cuentas de activos y pasivos.	83
Tabla 23. Control de entradas y salidas de dinero de un proyecto	84
Tabla 24. Condiciones de pago de clientes	85
Tabla 25. Contratos para análisis de datos	87
Tabla 26. Documento de aprobación del contrato.....	89

Tabla 27. Identificación de condiciones de pago	92
Tabla 28. Asientos Contables de contratos tipo A	105
Tabla 29. Asientos Contables de contratos tipo B.....	106
Tabla 30. Asientos Contables de contratos tipo C.....	109
Tabla 31. Transacciones contables de proyecto en ejecución de contrato Tipo D.....	111
Tabla 32. Transacciones contables de proyecto cerrado de contrato Tipo D.....	113
Tabla 33. Transacciones contables de proyecto en ejecución de contrato Tipo E	116
Tabla 34. Transacciones de cierre contables de proyecto en cerrado de contrato Tipo E.	118
Tabla 35. Tratamiento contable de contratos	120
Tabla 36. Auxiliar conciliación fiscal.	124

Gráficos

Gráfico 1. Análisis registros de ingresos y costos del contrato Tipo B.....	108
---	-----

RESUMEN

La investigación fue aplicada a la empresa AAA, S.A., esta compañía se dedica a comercializar contratos con sus clientes de suministro, instalación y mantenimiento de equipo de centros de datos. Debido a la falta de conocimiento que tienen de la NIIF 15, se define como objetivo general: Evaluar los estados financieros de la empresa AAA, S.A. de los periodos 2018 y 2019 para la correcta aplicación de la NIIF 15.

La investigación tiene un enfoque cuantitativo con un diseño no experimental. Los instrumentos que se emplearon para la recolección de la información fueron entrevistas, y cuestionarios a los colaboradores de la compañía, quienes participan directamente en la ejecución de los contratos y el análisis de datos se efectuó a los contratos con clientes, transacciones contables y estados financieros internos del periodo 2018 y 2019.

En el desarrollo de la investigación se determina que la empresa, bajo el modelo de los cinco pasos que establece la NIIF 15, cumple correctamente el tratamiento contable de los costos e ingresos procedentes de contratos con clientes, pero no así, con la revelación y presentación de la información en los estados financieros internos, esta norma establece que la información debe ser suficiente para que los usuarios conozcan la naturaleza de las cuentas de contratos con clientes.

Para lograr solventar las deficiencias encontradas en la investigación se propone la implementación de políticas y procedimientos que permitan un adecuado flujo de la información entre los departamentos involucrados en la ejecución de contratos con clientes, así como una adecuada presentación y revelación de la información en los estados financieros.

CAPÍTULO I. PROBLEMA

Planteamiento del problema

La empresa AAA, S.A. es una compañía costarricense dedicada a la venta, instalación y mantenimiento de equipo de Data Center, en sus operaciones se da la existencia de contratos con los clientes en los cuales se definen las obligaciones de las partes. La ejecución de estos contratos puede inclusive extenderse a más de dos periodos contables.

Dado que las ventas que ejecuta la entidad en estudio pueden mantenerse en cuentas de balance al finalizar un periodo debido a que no se han finalizado las obligaciones se considera de gran importancia revelar la información suficiente en los estados financieros que permita a los usuarios de la información comprender correctamente los datos presentados. Las Normas Internacionales de Información Financiera dan los principios que deben considerar las empresas para la presentación y registro de las operaciones contables.

Los estados financieros posibilitan presentar el resultado del registro de las operaciones en un período determinado, los autores Guajardo y Andrade (2014) lo definen de la siguiente manera:

Los estados financieros son informes a través de los cuales los usuarios de la información financiera perciben la realidad de las empresas y, en general, de cualquier organización económica. Dichos informes constituyen el producto final del llamado ciclo contable. Los estados financieros básicos informan sobre el desempeño financiero del negocio, su rentabilidad y liquidez. (p. 134)

Como lo indican estos autores, los estados financieros brindan información que posteriormente ayudará a tomar decisiones tanto a usuarios internos como externos. Debido a la importancia de esta información deben ser comprensibles con información fiable y comparable, y es por lo anterior que el ente emisor de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB, por sus siglas en inglés] emitió las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En Costa Rica todos los registros de las operaciones contables deben efectuarse de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), estas normas permiten mantener la comparabilidad de los estados financieros de las empresas tanto nacionales como internacionales. Actualmente la empresa AAA, S.A. no tiene implementadas las Normas Internacionales de Información Financiera.

Debido al giro de negocio de la empresa AAA, S.A. se considera necesario para la investigación estudiar el impacto que tiene la Norma Internacional de Información Financiera #15 (NIIF 15) en las transacciones contables que ejecuta la entidad. El 01 de enero del 2018, entró en vigencia la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, algunas empresas han descrito esta norma como compleja en su aplicación, La compañía auditora Deloitte elaboró un artículo de esta NIIF en la cual indica lo siguiente:

La complejidad de la aplicación de la NIIF 15 y los datos necesarios para los nuevos desgloses, que son muy detallados, puede requerir crear nuevos sistemas y procesos, o modificar los actuales.

En este sentido, debe evitarse alcanzar una rápida conclusión del tipo “los cambios de esta norma no me afectan”, ya que lo cierto es que, tras la lectura detallada de la misma, muchas empresas estarán afectadas, en mayor o menor medida.

(Deloitte, 2016, p. 2)

La implementación de la NIIF 15 requiere desarrollar un análisis completo de las transacciones que efectúa la organización, con el fin de identificar los tipos de contratos que se tienen con los clientes, lo anterior implicaría la posible modificación en los procesos contables. Esta norma, debido a su complejidad, es de aplicación a todos los departamentos involucrados en la ejecución, registro contable y control de los contratos con clientes.

La no aplicación de las NIIF en las empresas costarricenses también puede generar problemas tributarios. El artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

Registro de las operaciones. El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina “utilidad neta del periodo”. Para obtener la “renta imponible” del periodo, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del periodo el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido.

La empresa AAA, S.A. efectúa proyectos de instalación de Data Center, esto requiere obras civiles las cuales son generalmente subcontratadas, instalaciones electromecánicas e instalación de equipos especializados como plantas eléctricas, aires acondicionados de precisión y unidades de potencia ininterrumpidas (UPS). Las ventas pueden ser de servicios de contrato de mantenimiento preventivo y correctivo, el suministro del equipo, o venta de equipo con instalación.

Los equipos e instalación se comercializan con una garantía de un año la cual puede ser extendida hasta tres años según las necesidades del cliente, estas garantías incluyen repuestos por desperfectos de fábrica. La periodicidad puede variar según se pacte en el contrato, así como el tiempo de respuesta del personal técnico ante una eventual emergencia, lo anterior variará el precio del servicio.

Los proyectos pueden tener un tiempo de ejecución de un día a dos años, por lo cual los costos relacionados al proyecto en ejecución se van generando a lo largo de la ejecución del proyecto. La facturación se genera dependiendo del cliente y lo acordado en el contrato, esta puede ser por adelantado para trámites de exoneración de la importación, contra avance de obras y otras veces contra entrega final del proyecto. Debido a lo expresado anteriormente, se pretende aclarar la siguiente interrogante:

¿Cuáles modificaciones deberían realizarse en los estados financieros en la empresa AAA, S.A. para el periodo 2018-2019, y cuál es su impacto contable fiscal?

Objetivos

Objetivo general

Evaluar los estados financieros de la empresa AAA, S.A. de los periodos 2018 y 2019 para la correcta aplicación de la NIIF 15.

Objetivos específicos

Analizar los contratos con clientes y registros contables de la empresa AAA, S.A. durante el periodo 2019 con el fin de identificar el actual tratamiento contable.

Identificar con base en la NIIF 15 el correcto reconocimiento de los ingresos y costos de los contratos con clientes de la empresa AAA, S.A.

Determinar la correcta declaración de ingresos y costos para contratos que su duración sea mayor a un periodo fiscal según la normativa tributaria.

Proponer las políticas y procedimientos que permitan a la empresa AAA, S.A. la implementación de la NIIF 15 para la correcta presentación de los estados financieros del periodo 2019.

Justificación

En Costa Rica actualmente las empresas están obligadas a utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera en sus registros y presentación de estados financieros, lo anterior desde el 27 de agosto 2001. Las aplicaciones de las normas traen beneficios a las organizaciones, pues permite la estandarización universal de los registros, así como la comparabilidad con organizaciones internacionales.

A partir de enero 2018 entró en vigencia la NIIF 15, esta norma faculta a las entidades lograr el adecuado reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Para su aplicación es necesario desarrollar un análisis de los contratos y determinar las obligaciones que se tienen con el cliente, así como contar con procesos contables y operativos que permitan respaldar el reconocimiento de los ingresos y costos de cada uno de los proyectos.

Debido a lo anterior y considerando la cantidad de cambios que implicaría ejecutar la aplicación de la NIIF 15 en las empresas, con la presente investigación se pretende entregar a la empresa AAA, S.A. políticas y procedimientos que le faculden la estandarización de los registros contables y presentación y revelación de los estados financieros según la NIIF 15.

Diversos expertos en la materia han indicado que actualmente muchas empresas no aplican las NIIF, como explica el Lic. Arturo Baltodano, este indica que en los años que ha estado involucrado en procesos de implementación de las NIIF en empresas de Centroamérica y Suramérica, donde indican que los estados financieros se encuentran de acuerdo con las NIIF, realmente se encuentran lejos de la correcta aplicación de los estándares. (Baltodano, 2018, p. 14)

La aplicación de las NIIF trae grandes beneficios, tal como lo indica Artavia, le permite a la empresa ser más competitiva en oportunidades de atraer inversiones extranjeras, pues se vuelve fácilmente comparable, se logra que los estados financieros sean más comprensibles tanto para agentes internos como externos y les posibilita a los profesionales cumplir con su responsabilidad

cumpliendo con uno de los cinco pilares del Código de Ética del CCPA. Periódico el Financiero, Artavia (2016).

Los puntos expuestos anteriormente reflejan la necesidad que tiene no únicamente la empresa AAA, S.A. de efectuar una correcta aplicación de la NIIF 15, sino todas las empresas a las cuales debido a su operación les es aplicable. Es de vital importancia profundizar e interpretar la normativa correctamente para que la información en los estados financieros sea suficiente y refleje la realidad de la empresa.

La aplicación de la norma afecta costos e ingresos por lo cual una mala interpretación podría provocar que la entidad presente ingresos desproporcionados a sus costos y viceversa, lo cual le generaría utilidades incorrectas pudiendo ocasionar problemas tributarios y provocando toma de decisiones equivocadas. Es por lo anterior que el desarrollo de este tema se considera que es de gran importancia para las empresas a las cuales les es aplicable esta norma.

Actualmente en Costa Rica no existen muchos estudios en relación con esta normativa y debido a que entró en vigencia en enero 2018 se considera un tema de actualidad lo cual hace necesario profundizar más la norma y analizar su correcta aplicación. Se espera que la presente investigación le sea útil a la empresa AAA, S.A., compañías con actividades relacionadas a la entidad en estudio y personas interesadas en conocer más sobre la implementación de la NIIF 15.

Antecedentes

Historia

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en la sesión No 27-2001, la cual fue publicada en La Gaceta No 167 del 27 de agosto del 2001, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales fueron adoptadas al considerarse que utilizan terminologías y conceptos que son apropiados para preparar los estados financieros de toda empresa.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB] ha modificado, derogado y emitido nuevas normas, por lo tanto, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica posterior a la publicación del 2001 emitió la Circular No. 06-2005 el 14 de noviembre del 2005 y actualmente la 06-2014 publicada en La Gaceta No 76, del jueves 11 de noviembre del 2014, en esta última se incluye la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”.

Las entidades que dependen de las actividades ordinarias generan algunos ingresos y costos relacionados con la ejecución de los contratos, los cuales se dan desde que entra en ejecución un contrato hasta que termina. Lo anterior provoca que estos se generen a lo largo del periodo e incluso pasando de un periodo a otro, por lo anterior se crearon normas que permitan dar criterio de cuándo se deben reconocer estos ingresos y costos.

Anterior a la NIIF 15 las normativas aplicables para este tipo de ingresos y costos era la NIC 11 “Contratos de Construcción” y la NIC 18 “Ingresos de Actividades Ordinarias” estas entraron en vigencia el 1 de enero de 1995. La NIC 18 establecía una separación entre bienes y servicios para el reconocimiento de los ingresos mientras que la NIC 11 se limitaba únicamente a los contratos de Construcción.

La NIIF 15 entró en vigencia para los periodos anuales que inician a partir del 01 de enero del 2018 y del 01 de octubre de 2018. La norma sustituye la NIC 11 Contratos de Construcción, la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, la CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes, la CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles, CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes y SIC-31 Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad.

La NIIF 15 unifica el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos, se considera que es de aplicación individual a cada contrato con el cliente no excluyendo la posibilidad de agrupar los contratos que así procedan según sus características. Esta norma se basa en el cumplimiento de las obligaciones de desempeño, las cuales definirán el tiempo en el cual se deben reconocer los ingresos.

De acuerdo con el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica [CCPCR], el adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera se debe a que se considera que las normas contables establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y eventos económicos, los cuales son importantes en los estados financieros con propósitos generales y sectores específicos. Adicionalmente considera que las NIIF utilizan terminologías y conceptos apropiados para preparar los estados financieros de toda empresa.

Para desarrollar esta investigación, se procedió con la búsqueda de estudios previos al tema, debido a lo actual que es la norma al investigar antecedentes nacionales únicamente se encontraron dos relacionados con la investigación. Los resultados fueron rastreados con menos de cinco años con el fin de obtener información actualizada del fenómeno en estudio.

Antecedentes internacionales

Como primera tesis internacional se cita la de Burgos y Anchundia (2017). Titulada “Transición de NIC 11 Y NIC 18 a la NIIF 15 en la Constructora Licosa”, tesis previa a la obtención del título en Contaduría Pública en la Universidad de Guayaquil, Ecuador. El enfoque de la tesis es cuantitativo.

La investigación tiene como objetivo analizar la transición de NIC 11 y 18 a NIIF 15, con el fin de identificar y presentar una contabilidad más detallada que permita tomar decisiones a la constructora LICOSA. (p. 8)

Se mencionan como objetivos específicos identificar las diferencias de NIC 11, 18 a NIIF 15, analizar la correcta aplicación de la NIIF 15 en los contratos de construcción de la constructora LICOSA y efectuar una evaluación de los estados financieros para determinar la transición de NIC 11 y 18 a NIIF 15.

Los autores Burgos y Anchundia (2017) concluyen que la NIC 11 se emplea un modelo de porcentaje de realización de la obra, lo cual determina el monto que se estimará en la

contabilización de los ingresos y costos al final de cada periodo, en cuanto a la NIC 18 se indica que el ingreso se reconoce de acuerdo con los componentes por separado de una transacción y la NIIF 15 reconoce el ingreso cuando las obligaciones se ejecutan en un punto en el tiempo.

Por último, concluyen que la NIIF 15 implica un cambio significativo en los criterios contables de reconocimiento de ingresos como lo expresa la NIC 11 Y NIC 18, que en muchos casos compromete la aplicación del juicio profesional y la modificación de los sistemas y procesos.

Recomiendan una guía de procedimientos contables en la organización que sean aplicables a la ejecución de contratos de construcción. De acuerdo con esta investigación el cambio en el reconocimiento de ingresos debido a la implementación de la NIIF 15 se considera importante en el registro, el cual debe acompañarse de guías y procedimientos contables en la organización,

La investigación confirma que para la implementación de la NIIF 15 se requiere el involucramiento de toda la organización. La aplicación de esta norma no se puede tomar a la ligera, es necesario investigar las transacciones de la empresa y determinar de qué manera se debe aplicar, la falta de conocimiento llevaría a las empresas a que sus utilidades no sean reales por ende a tomar decisiones incorrectas.

Esta investigación permite realizar una comparación de los principales cambios que trae la nueva normativa en relación con cómo se manejaba el reconocimiento de ingresos antes del periodo 2018. La tesis permite determinar las principales diferencias de las normativas, así como una guía para la implementación de la NIIF 15.

Como segunda tesis se cita Zárate (2017). Titulada “La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 y su incidencia en los estados financieros de la Empresa Inmobiliaria Construye S.A. en el año 2018”. Tesis para optar por el título de profesional de Contaduría Pública en la Universidad Ricardo Palma, Perú. El enfoque de la tesis es cuantitativo.

El objetivo general de la autora es determinar la incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en los estados financieros de la empresa Inmobiliaria Construye S.A. en el año 2018.

La autora concluye lo siguiente:

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

Los profesionales del área contable de la inmobiliaria no conocen el contenido de la NIIF 15, por lo tanto, a la fecha existe una gran dificultad para la aplicación de la norma, esto es generado por la falta de capacitaciones y actualizaciones en la profesión a nivel personal, así como la falta de procedimientos y políticas de parte de la empresa, que permitan al personal tener una guía cada vez que se deba implementar una nueva norma. (pp. 104-105)

Las conclusiones de la autora reflejan la importancia de la implementación de la NIIF 15 así como la necesidad de involucrar en el proceso a la organización. La falta de conocimiento en la aplicación es un común denominador en los trabajos analizados lo cual demuestra la necesidad que se profundice en el tema de la aplicación de la norma.

Uno de los puntos más importantes que se mencionan en la investigación es el papel del profesional contable en el proceso de implementación, lo cual permite identificar la importancia del criterio profesional para la aplicación. La tesis presenta una comparación del periodo 2016 aplicando la NIIF 18 y la NIIF 15 en los estados financieros, lo cual permite entender con mayor claridad el impacto que se tiene en los resultados de la compañía la implementación.

Como tercera tesis se cita a Alarcón y Martínez (2015). Titulada “Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15”. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Estándares de Contabilidad y Auditoría en la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Colombia. El enfoque de la tesis es cualitativo.

La autora concluye lo siguiente:

La NIIF 15 trae un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos el cual busca establecer de una forma clara cuando debe reconocerse el ingreso y qué tipo de ingreso debe ser reconocido, busca que la información sea útil a los diferentes usuarios de la Información financiera y encamina sus principios hacia esa dirección.

Por el nivel de detalle de la NIIF 15, el trabajo para la contabilidad financiera llevará mayor esfuerzo en el sentido de que se debe analizar cada transacción con clientes para determinar si se cumple con las características del contrato y cliente estipuladas, así mismo se debe analizar cuáles son las obligaciones con cada cliente, con cada producto o servicio ofrecido y el precio a asignar a cada uno de estos parámetros. (p. 31).

En la investigación la autora elabora una comparación de la NIIF 15 con la normativa tributaria del país; desarrolla dos enfoques, uno contable y otro tributario en el cual presenta un cuadro comparativo con las diferencias de conceptos. En Costa Rica también se presenta esta inconsistencia, por lo cual se realiza la conocida Conciliación Fiscal (NIC 12), la cual es un tema a considerar en la presente investigación.

Como cuarta tesis se cita a Chilcho y Huidobro (2018). Titulada “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 construcción”. Para optar por el título Profesional de Licenciado en contabilidad para la Universidad de Ciencias aplicadas, Perú.

Los autores concluyen y recomiendan:

Indican que la NIIF 15 trae cambios sustanciales que afectan directamente el calendario o cronograma para el reconocimiento de ingresos del sector de construcción, mencionan por ejemplo las contraprestaciones que conllevarán a reconocer ingresos de forma anticipada o retrasada dada las características del contrato. (p. 174)

Resaltan que la aplicación de la NIIF 15 demandará un mayor análisis y juicio profesional por parte del área legal y contable para la identificación y planeamiento de las obligaciones de desempeño que son la base para el correcto tratamiento contable que exige la norma. (p. 174)

Los autores indican como vital que las empresas desarrollen la actividad de estadística, lo anterior considerando que las estimaciones efectuadas con anticipación como penalidades y las bonificaciones dependerán de la información estadística con la que cuenta la empresa para estimarlos fiablemente. (p. 175)

Esta investigación indica las personas que deben involucrarse definiendo que no es únicamente el personal contable sino también el área legal. En el proceso de implementación. El impacto que tiene la nueva norma sobre el reconocimiento de ingresos va a afectar la manera en la cual las entidades organizaban sus procesos, es una norma que no se puede implementar a la organización sin antes efectuar un análisis de la operación de la empresa y determinar cuáles puntos le son aplicables.

En la información recopilada en esta tesis deja al descubierto la falta de conocimiento en las organizaciones y mala aplicación de la normativa vigente NIIF 15, así como la normativa anterior NIC 11 y NIC 18.

Como quinta tesis la autora Gerrero, (2016). Esta se titula: “Los procesos contables de los ingresos procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros”. Tesis para optar por el título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría-CPA en La Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Ecuador. El enfoque de la tesis es cualitativo.

El objetivo de la investigación es evaluar el correcto proceso de los ingresos procedentes de contratos y la afectación en los estados financieros de la empresa Madinvers S.A. (p. 4).

La autora concluye que la empresa debe tener respaldados los ingresos ordinarios, lo cual le permita saber con facilidad cuáles fueron los tiempos pactados de entrega y precios segmentados y acordados para ejecutar las transacciones que correspondan en el momento oportuno según la NIIF 15, también indica que el conocimiento por parte del personal contable no cuenta con el conocimiento necesario para la correcta aplicación de la norma. (p. 82)

Como recomendación se indica que la compañía debe revisar todos los registros contables, pues los errores causados por falta de conocimiento pueden incurrir a la empresa en pagar erróneamente impuestos, dado que los ingresos podrían quedar en periodos que según la aplicación de la norma no corresponden. Se recomienda capacitar al personal en relación con la normativa. (p. 83)

La autora desarrolla un cuadro comparativo de los cambios de la NIC 18-11 con la NIIF 15, permite observar una propuesta de un contrato que faculte identificar claramente las obligaciones de desempeño de la compañía para con el cliente. Esta investigación concede observar mediante ejemplos la aplicabilidad de la norma en el modelo de cinco pasos.

Como sexta tesis las autoras Sarmiento y Valdivia (2018). Titulada “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en el Sector de Servicios de asesoramiento Técnico de Ingeniería, 2017”. Tesis para optar por el título de Licenciado en Contabilidad en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicada, Perú.

La investigación tiene como objetivo “evaluar el impacto financiero y tributario de la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en el sector de servicios de asesoramiento técnico de ingeniería, 2017” (p. 103). La investigación tiene un enfoque cuantitativo.

Las autoras concluyen que para lograr una idónea aplicación de la norma se debe ser más riguroso con los contratos y elaborar un análisis de las adendas de este para clasificarlo correctamente en contrato adicional, modificación u obligaciones de desempeño parciales. Destacan que los ingresos se van a reconocer mediante el cumplimiento de las obligaciones de desempeño. (p. 282)

En relación con las recomendaciones se menciona un sistema de información adecuado para lograr un control correcto de los ingresos, capacitar al personal y desarrollar un análisis profundo de los contratos. (p. 283)

En esta investigación se muestra el impacto tanto fiscal como contable que tiene la norma, dando una guía y lineamientos de aplicación en la empresa de estudio. Muestra un análisis de impacto de la transición de la NIC 11 y NIC 18 a la NIIF 15.

Antecedentes nacionales

Como primera tesis se cita a Chacón, S. (2014). Titulada “Desarrollo y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad 11, 18 y 38 en la empresa Los Profesionales, S.A. para el periodo fiscal 2013-2014”. Tesis para optar por el grado de Licenciada en Contaduría Pública en la Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.

Esta investigación tiene como objetivo general proponer una metodología contable para las empresas desarrolladoras de programas informáticos en Costa Rica, considerando la normativa vigente, que les permita revelar su información contable adecuadamente. El enfoque de la tesis es cuantitativo

El autor concluye que la empresa no cuenta con un especialista en materia contable, con un nivel de preparación y dominio de las Normas Internacionales de Información Financiera, la forma en que registran los ingresos no es la adecuada, pues la efectúan mediante la base del efectivo y no la base del devengo. (p. 129)

Como principales recomendaciones la autora menciona la necesidad de que los ingresos se registren como ganados según el porcentaje de realización del proyecto en desarrollo, implementar un manual de procedimientos que facilite el proceso del flujo de información de horas consumidas en cada uno de los proyectos y ejecutar los ajustes que correspondan. (pp. 131-133)

La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 sustituye la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 y Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 en las cuales se fundamenta la tesis citada. La aplicación de las normas relacionadas con el tratamiento de los ingresos ordinarios, así como los contratos de construcción en Costa Rica debido a las particularidades de operación de cada empresa, para su correcta implementación, debe elaborarse con un análisis detallado de las ventas que ejecuta, así como de los contratos, en la tesis es importante destacar la falta de conocimiento que concluye tiene la organización de la correcta aplicación de la normativa vigente.

Como segunda tesis nacional Castillo, H. (2015). Titulada “Evaluación del sistema de registros contables de la empresa Constructora XYZ S.A. sobre la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF 15 Ingresos de Contratos con Clientes y NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, para el periodo fiscal 2014”. Tesis para la obtención de la Licenciatura en Contaduría Pública en la Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica. El enfoque de la tesis es cuantitativo.

El objeto del estudio se basa en la necesidad que tiene la empresa de adoptar e implementar la NIIF, con el fin de fortalecer la posición financiera, lo cual le genera al autor la iniciativa de evaluar el registro contable basado en las Normas Internacionales de Información Financiera. (p. 31)

El autor concluye determinando que la compañía no cuenta con tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias, así como los costos relacionados con los contratos de construcción, no cuenta con un formato a seguir relacionado a cómo deben registrarse los ingresos conforme al avance de obras. (p. 118)

Las principales recomendaciones que brinda el autor es implementar las NIIF aplicables a la actividad de construcción de la empresa Constructora XYZ S.A., organizar un presupuesto por cada contrato y de forma coordinada con los empleados de campo llevar el control de los avances de obra. (p. 120)

El autor al igual que la primera tesis citada, concluye que en la empresa en estudio presenta falta de conocimiento En relación con la correcta aplicación de la norma, y es un tema que en la actualidad se mantiene. A lo largo de la investigación el autor menciona la cantidad de deficiencias que tiene la empresa en sus procesos, lo cual demuestra que las normas no solo son de interés del área financiera, los contratos de ventas, la facturación y los registros de costos deben estar alineados a la normativa, caso contrario, los estados financieros no van a revelar la realidad de la empresa. La aplicación de la NIIF 15 requiere un involucramiento de todas las partes comprometidas en el proyecto, caso contrario la información revelada en los estados financieros estará lejos de la realidad.

Con lo anterior se demuestra la necesidad que tienen las empresas de aplicar correctamente la NIIF 15 en sus registros y buscar un debido asesoramiento que les permita reconocer sus ingresos de la manera y tiempo adecuados.

Proyecciones

La correcta elaboración de los estados financieros basados en la normativa aplicable en una compañía tiene mucha importancia para la toma de decisiones tanto de usuarios internos como externos. La información financiera permite a la entidad ser comparable tanto con periodos anteriores como con otras compañías; debido a lo anterior, con la presente investigación se pretende:

Generar teoría de la correcta aplicación de la NIIF 15.

Analizar los tipos de contratos que comercializa la compañía para presentar la propuesta de políticas, procedimientos y manuales para la correcta implementación de la NIIF 15.

Lograr que las empresas a las cuales les aplica la NIIF 15 con la presente investigación tengan mayor claridad de su aplicabilidad e implementación.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

La presente investigación requiere del conocimiento de conceptos básicos para una mejor comprensión del estudio elaborado. En este capítulo se presentan las definiciones de conceptos que ayudarán al lector a una mejor comprensión.

Empresa

La entidad en estudio se dedica a la venta, instalación y mantenimiento de equipo de soporte crítico, entre sus productos se encuentran aires acondicionados de precisión, plantas eléctricas y unidades de potencia ininterrumpida. Debido a que más que un producto la empresa busca vender soluciones a sus clientes participa en consorcio con constructoras para la elaboración de proyectos que involucran obras de construcción.

En la ejecución de los proyectos la empresa maneja personal encargado de mantener el control de la obra, entre los cuales se encuentran:

- Asesor comercial: encargado de la atención del cliente.
- Abogados: encargados de la revisión de contratos con clientes.
- Ingenieros de proyectos: estos se encargan de velar porque la ejecución del proyecto cumpla con los tiempos pactados, este indica el momento en el cual finaliza un proyecto.
 - Encargado del costeo: controla que los costos del proyecto sean cargados correctamente, traslado de ingresos y costos a las cuentas respectivas de balance, así como el traslado a resultados de estas cuentas.
 - Analista financiero: una vez finalizado un proyecto procede al análisis de resultados y utilidad estimada contra la real.

Historia

La empresa fue fundada en 1975, para esta fecha únicamente se dedicaba a la venta de equipos de protección eléctrica. Con el pasar de los años debido a la demanda del mercado y avances del proceso tecnológico se fue posicionando en el mercado como una de las compañías líderes.

A partir del año 1979 inició a formar alianzas estratégicas con distintos proveedores que le permitieron ser representantes exclusivos de las tres marcas más reconocidas en su actividad lucrativa.

Actualmente, tiene un capital humano ciento por ciento costarricense. Es una empresa familiar la cual cuenta con alrededor de 300 empleados, en su mayoría ingenieros y personal técnico.

Misión

Sobrepasar las expectativas del cliente por medio de soluciones tecnológicas e innovadoras; consolidando nuestro apoyo y liderazgo regional a través de un personal altamente calificado.

Visión

Se presentan como expertos en brindar soluciones tecnológicas integrales, asegurando la continuidad de los sistemas críticos de nuestros clientes; mediante el mejor capital humano de la región centroamericana.

Estados financieros

Con el transcurso de los años, la contabilidad no ha sido excluida de cambios, hechos internacionales como el caso ENRON han generado la necesidad de establecer controles de la información financiera, eventos como la Gran depresión en el año 1930 y la cantidad de empresas en Estados Unidos que se declararon en quiebra en el 2002, generaron desconfianza en los inversionistas.

Los autores Guajardo y Andrade (2014) lo definen de la siguiente manera:

Los estados financieros son informes a través de los cuales los usuarios de la información financiera perciben la realidad de las empresas y, en general, de cualquier organización económica. Dichos informes constituyen el producto final del llamado ciclo contable. Los estados financieros básicos informan sobre el desempeño financiero del negocio, su rentabilidad y liquidez. (p. 134)

Información financiera

La empresa en estudio desde su fundación a la actualidad ha tenido un gran crecimiento, por lo cual la información financiera solicitada por la junta directiva es cada vez más detallada. La justificación de variaciones en ingresos, costos y utilidad como toda entidad debe estar justificada y analizada mensualmente, con lo anterior Guajardo y Andrade (2014) indican lo siguiente:

(...) en el caso de las organizaciones económicas lucrativas, uno de los datos más importantes que genera la contabilidad y de la cual es conveniente informar, es la cifra de utilidad o pérdida. En efecto, la cuantificación de los resultados (beneficios netos) de la realización de actividades comerciales o industriales, o de la prestación de servicios a los clientes y su correspondiente efecto en el valor de la organización económica es un dato de suma importancia para los accionistas y acreedores de un negocio. (p. 34)

La claridad con la cual se presente la información a los usuarios interesados es vital para la toma de decisiones de operación, financiamiento e inversión. Constantemente la empresa requiere presentar sus estados financieros a distintas sociedades que demuestren su situación financiera.

Usuarios de la información

La empresa AAA, S.A. como toda entidad en el mercado efectúa compras y ventas, por lo cual tanto proveedores como clientes solicitan a la entidad sus estados financieros con el fin de validar su estabilidad y liquidez, esta última es muy importante para clientes, para asegurar el cumplimiento en la ejecución de proyectos, así como respaldo de los créditos que le otorgan sus proveedores.

La información financiera es utilizada por usuarios internos y externos Guajardo y Andrade (2014) los definen de la siguiente manera:

La información financiera dirigida a usuarios externos tiene como propósito satisfacer las necesidades de inversión de un grupo diverso de usuarios.

Entre los principales se encuentran los siguientes:

- Inversionistas presentes (accionistas).
- Inversionistas potenciales.
- Acreedores.
- Proveedores y otros acreedores comerciales.
- Clientes.
- Empleados.
- Órganos de revisión internos o externos.
- Gobiernos.
- Organismos de revisión internos o externos.
- Gobiernos.
- Organismos públicos de supervisión financiera.

- Analistas e intermediarios financieros.
- Usuarios de gobierno corporativo.
- Público en general. (p. 15)

De la misma forma en que los usuarios externos tienen necesidades de información, los administradores de una entidad económica, representados principalmente por los funcionarios de los niveles superiores tales como directores generales, directores funcionales, gerentes de área, jefes de departamento, etc. (p. 17)

Contabilidad

La empresa AAA, S.A. tiene un departamento financiero-contable conformado por el área de registros contables, pagos a proveedores, cuentas por cobrar, costeo de proyectos y análisis financiero. Cada una de las áreas tiene un aporte importante en la alimentación de la información contable.

La información financiera se divide en tres grupos según el usuario interesado en esta información, contabilidad financiera la cual se basa en las normas y criterios contables para su presentación, la contabilidad fiscal la cual busca el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la contabilidad administrativa, esta lo que busca es facilitar la planeación, control y toma de decisiones de la organización.

Elementos de la contabilidad

La contabilidad tiene una estructura basada en cinco conceptos: activo, pasivo, capital, ingresos y gastos, los cuales son la base de todos los registros contables, según Guajardo y Andrade (2014) “El conocimiento de dichos conceptos es esencial para comprender cómo opera en la práctica un sistema de contabilidad”. (p. 42)

Activo.

Un activo es un recurso económico propiedad de una entidad, que se espera rinda beneficios en el futuro. El valor del activo se determina con base en el costo de adquisición del artículo, más todas las erogaciones necesarias para su traslado, instalación y arranque de operación. Los tipos de activos de un negocio varían de acuerdo con la naturaleza de la empresa. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 43)

Pasivo.

El pasivo representa lo que el negocio debe a otras personas o entidades conocidas como acreedores. Estos tienen derecho prioritario sobre los activos del negocio, antes que los dueños, quienes siempre ocuparán el último lugar. En caso de disolución o cierre de un negocio, con el producto de la venta de los activos se debe pagar primero a los trabajadores. En segundo lugar, se encuentran los acreedores, mientras que el remanente queda para los dueños. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 43)

Capital.

El capital es la aportación de los dueños conocidos como accionistas. Representa la parte de los activos que pertenecen a los dueños del negocio. En síntesis, es la diferencia entre el monto de los activos que posee el negocio y los pasivos que debe. Capital contable y capital neto son otros términos de uso frecuente para designar la participación de los dueños. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 43)

Ingresos.

Los ingresos representan recursos que recibe el negocio por la venta de un servicio o producto, en efectivo o a crédito. Cuando el cliente no paga en efectivo por el servicio o producto, se produce una venta a crédito y se genera una cuenta por

cobrar. Los ingresos se consideran como tales en el momento en que se presta el servicio o se vende el producto, y no en el que se recibe el efectivo. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 44)

Gastos.

Los gastos son activos que se han usado o consumido en el negocio con el fin de obtener ingresos; asimismo, disminuyen el capital del negocio. Algunos tipos de gastos son los sueldos y salarios que se pagan a los empleados, las primas de seguro que se pagan para protegerse de ciertos riesgos, la renta del negocio, los servicios públicos como teléfono, luz, agua y gas, las comisiones que se fijan a los empleados por alcanzar su presupuesto de ventas y la publicidad que efectúa la empresa. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 44)

Tipos de estados financieros.

La información financiera permite a los diferentes usuarios tomar decisiones, debido a lo anterior es necesario que cumpla con características básicas para que esta sea útil. Las características son confiabilidad, la cual se logra con un proceso objetivo estable y posibilidad de verificarlo; relevancia, lo cual es que la información contenida sea influyente en la toma de decisiones, comprensibilidad tomando en cuenta que esta información es entregada a usuarios debe ser entendida de la manera correcta y comparabilidad la información debe ser comparable con otras entidades, periodos y con la propia entidad. (Guajardo y Andrade, 2014, pp. 36-37)

Para comprender la información financiera se consideran cinco estados financieros: balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y notas a los estados financieros.

Estado de resultados.

El primero de los estados financieros básicos es el estado de resultados. Dicho estado financiero trata de determinar el monto por el cual los ingresos contables superan a los gastos contables. Al remanente se le llama resultado, el que puede ser positivo o negativo. Si es positivo se le llama utilidad, y si es negativo se le denomina pérdida. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 45)

Estado de cambios en el patrimonio.

El estado de variaciones en el capital contable, al igual que el estado de resultados presentado anteriormente, es un estado financiero básico que pretende explicar, a través de una forma desglosada, las cuentas que han generado variaciones en la cuenta de capital contable. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 47)

Balance general.

El estado de situación financiera, también conocido como balance general, presenta, en un mismo reporte, la información necesaria para tomar decisiones en las áreas de inversión y de financiamiento. Dicho estado incluye en el mismo informe ambos aspectos, debido a que se basa en la idea de que los recursos con que cuenta el negocio deben corresponderse directamente con las fuentes necesarias para adquirir dichos recursos. (Guajardo y Andrade, 2014, pp. 47-48)

Estado de flujo de efectivo.

(...) a diferencia del estado de resultados, es un informe que desglosa los cambios en la situación financiera de un periodo a otro, e incluye de alguna forma las entradas y salidas de efectivo para determinar el cambio en esta partida, factor decisivo para evaluar la liquidez de un negocio. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 48)

Notas a los estados financieros.

(...) son parte integrante de los mismos y con ellas se pretende explicar con mayor detalle situaciones especiales que afectan ciertas partidas dentro de los estados financieros. Las notas deben presentarse en forma clara, ordenada y referenciada para facilitar su identificación. (Guajardo y Andrade, 2014, p. 50)

Contratos

En Costa Rica los contratos están regulados por el Código de Comercio, considerando que cualquier contrato se considera un acto de comercio. Para la correcta aplicación de la NIIF 15 es importante definir el concepto de contrato en Costa Rica. El artículo 411 del Código de Comercio lo define como:

Los contratos de comercio no están sujetos, para su validez, a formalidades especiales, cualesquiera que sean la forma, el lenguaje o idioma en que se celebren, las partes quedaran obligadas de manera y en los términos que aparezca que quisieron obligarse. Se exceptúan de esta disposición los contratos que, de acuerdo con este Código o con leyes especiales, deban otorgarse en escritura pública o requieran forma o solemnidades necesarias para su eficacia. (Así reformado por el artículo 68 de la Ley sobre Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad No 7600 de 2 de mayo de 1996). (Código de Comercio, Art. 411)

De lo anterior se puede concluir que la existencia de un contrato no está limitada a la forma en que se dé, es decir, escrita o verbal, ni el lenguaje, este se genera cuando las partes adquieren obligaciones. Para el desarrollo de la presente investigación este concepto adquiere gran importancia en la aplicación de la NIIF 15.

NIC 11 Contratos de construcción

Anterior a la entrada en vigencia de la NIIF 15, se encontraba vigente la NIC 11, esta norma era de aplicabilidad exclusiva a los contratos de construcción. La norma buscaba establecer la aplicabilidad del criterio del momento en el cual se debían reconocer los ingresos y costos relacionados a la obra en construcción.

Esta norma tenía como objetivo:

... 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. (NIC 11, p. 2)

Como se mencionó anteriormente, la aplicabilidad de esta norma implica únicamente contratos de construcción. Esta norma comprende los ingresos y costos que se encuentren directamente relacionados con el contrato en ejecución acordados.

En relación con el tiempo en el cual se deban reconocer los ingresos la norma establecía el porcentaje de avance de ejecución, siempre que el ingreso pueda ser estimado confiablemente y los costos identificados y medidos confiablemente.

NIC 18. Ingresos de actividades ordinarias

Esta norma tenía como objetivo:

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. (NIC 18, p. 2)

La norma comprendía venta de bienes, prestación de servicios y el uso por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. Cuando la venta de estos se encontraba derivada de contratos no eran regulados por esta norma sino por la actualmente derogada NIC 11.

Esta norma efectuaba una separación entre ventas de bienes y servicios con el fin de reconocer cuándo deberían reconocerse los ingresos. Para la venta de bienes se consideraba:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. (NIC 18. Párr. 14).

En relación con el reconocimiento de los ingresos de los servicios se debió cumplir con las siguientes condiciones:

- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) el grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad. (NIC 18. Párr. 20).

Esta norma desarrollaba el reconocimiento de ingresos en el caso de bienes, principalmente basado en la transferencia de riesgos y beneficios. En relación con el reconocimiento de los ingresos procedentes de servicios estos se reconocían según el grado de ejecución de la obra.

La empresa AAA, S.A. anterior a la entrada en vigencia de la NIIF 15, aplicaba el reconocimiento de ingresos según la NIC 11, para proyectos que involucraban contratos de construcción y se consideraran proyectos de impacto para la empresa. Ingresos y costos de proyectos que no tenían gran relevancia en la organización se reconocían conforme estos ocurrieran en el tiempo, lo que causaba grandes variaciones en utilidades las cuales no se consideraban reales.

NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

Para el tratamiento de los ingresos ordinarios existe la NIIF 15 la cual busca lograr la uniformidad de los registros de las empresas cuyos ingresos sean provenientes de contratos. La

norma exige identificar las obligaciones de desempeño para lograr así determinar el tiempo en que se deben reconocer los ingresos.

La NIIF 15 sustituye: NIC 11 Contratos de construcción, NIC 18 Ingresos ordinarios, CINIIF 13 Programas de lealtad de los clientes, CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles, CINIIF 18 Transferencias de activos provenientes de clientes y SIC 13 Ingresos ordinarios – Transacciones de trueque que involucran servicios de publicidad.

Objetivo

El objetivo de esta norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los *ingresos de actividades ordinarias* y flujos de efectivo que surgen de un *contrato con un cliente*. (NIIF 15, párr. 1)

La nueva norma trae cambios importantes en los registros contables y reconocimiento de ingresos y costos, diferentes empresas de asesoría y auditoría contable han desarrollado análisis de los cambios entre los cuales se detallan los siguientes, Deloitte (2018):

Mientras la NIC 18 proporciona criterios de reconocimiento separados para bienes y servicios, esta distinción es eliminada según la NIIF 15. En lugar de ello, el nuevo estándar se centra en la identificación de las obligaciones de desempeño y distingue entre las obligaciones de desempeño que son satisfechas ‘en un punto en el tiempo’ y las que son satisfechas ‘con el tiempo.’ Lo cual es determinado por la manera mediante la cual el control de los bienes o servicio se traslada al cliente. El nuevo modelo de ingresos ordinarios según la NIIF 15 significa que los ingresos ordinarios pueden ser reconocidos con el tiempo para algunos entregables contabilizados según la NIC 18 como bienes (e.g. algunos contratos de fabricación); también significa que los ingresos ordinarios pueden ser reconocidos en un punto en el tiempo para algunos entregables contabilizados según el IAS 18 como servicios. (p. 5)

Alcance

Esta norma es aplicable a todos los contratos que se tengan con los clientes, la norma indica que únicamente no se aplicará cuando se presenten los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguros*;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, NIIF 10 *estados financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 27 *estados financieros Separados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; e
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad. (NIIF 15, párr. 5)

Modelo de cinco pasos

En la norma se establecen cinco pasos que se deben seguir para lograr determinar el momento correcto del reconocimiento de los ingresos entre los cuales se establecen la identificación del contrato, identificación de las obligaciones de desempeño, determinación del precio de la transacción, asignación de precios y por último el reconocer el ingreso.

La compañía auditora Deloitte y otras firmas se han manifestado sobre la aplicación de la NIIF 15 con el fin de brindar a los usuarios guías sobre la correcta aplicación. Como parte del contenido de estas investigaciones se establece el modelo de cinco pasos necesarios para una correcta implementación, de las investigaciones recolectadas se obtiene la siguiente figura.

Figura 1. Modelo de reconocimiento de ingresos



Nota: Deloitte (2018, p. 6)

En la figura se puede observar con mayor claridad la secuencia que permite la aplicación de la norma. El seguir con cada uno de los pasos en la norma permitirá ante una eventual auditoría el respaldo suficiente y objetivo del tiempo en que las empresas reconocen sus ingresos.

Paso 1. Identificación del contrato

El primer paso para lograr aplicar correctamente la norma es el identificar el contrato, para determinar la existencia de este la norma establece criterios mínimos que se deben considerar antes de aplicar la norma. El contrato en esta norma es lo que permite la aplicación, pues es el que debe dejar claro las obligaciones de desempeño.

La contabilización de un contrato con un cliente queda bajo esta norma únicamente cuando se cumplan todos los siguientes criterios:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio. (NIIF 15, párr. 9)

Para la aplicación de la norma se debe tener claro el concepto de lo que se considera un contrato, la norma define un contrato como “un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad”. (NIIF 15, párr. 10)

La norma indica que se puede determinar la no existencia de un contrato en una transacción comercial. Lo anterior se puede identificar cuando se presente en la negociación de la venta la siguiente situación: “cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte”. (NIIF 15, 2014, p. 3)

Según indica la norma, cuando un contrato no cumple con todos los criterios del párrafo 9, y esta recibe la contraprestación del cliente, este ingreso se reconocerá hasta que suceda lo siguiente:

(a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable. (NIIF, párr. 12)

Mientras no se cumpla lo anterior la entidad mantendrá el ingreso en un pasivo.

Para la empresa AAA, S.A. no es el giro de la operación firmar un contrato con el cliente, ya que generalmente al sector que se dirige es gobierno, el cual lo que efectúa es un acto de adjudicación actuando este como respaldo del cumplimiento de las obligaciones. En relación con las ventas a empresas privadas lo que se recibe es una orden de compra como compromiso de compra.

Modificaciones del contrato

Si bien los contratos están para ser cumplidos por las partes y establecer las obligaciones, las circunstancias que medien en la ejecución de las labores pueden requerir de modificaciones a estos. La norma no deja de lado estas circunstancias y establece las pautas a determinar en caso de que se presente la necesidad de reiniciar alguna modificación al documento inicial.

La modificación de un contrato puede existir, aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato, pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance, pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. (NIIF 15, párr.19)

Las modificaciones en los contratos en la compañía AAA, S.A. son casi nulas, generalmente la empresa cuando ejecuta alguna variante en el alcance de las labores procede a

solicitar una nueva orden de compra en caso de ser cliente privado y en caso de ser público se recibe una nueva adjudicación por el extra, tomando lo anterior como un nuevo contrato.

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño

Como segundo paso en el proceso de aplicación se encuentra el identificar las obligaciones de desempeño, este paso tiene como fin poder identificar claramente cuándo se da la transferencia de las obligaciones que permitirán posteriormente reconocer el ingreso. Para la aplicación de este paso es necesario conocer la operativa y con esto determinar cuándo se da el traslado de las obligaciones, para este segundo paso la empresa Deloitte lo presenta gráficamente de la siguiente manera:

Figura 2. Identificación de obligaciones de desempeño



Nota: Deloitte (2018, p. 54)

Al iniciar el contrato con el cliente la empresa debe elaborar un análisis de los bienes y servicios que va a brindar de los cuales ya se tiene un compromiso de ejecución, con el fin de

lograr identificar la obligación de desempeño de cada uno de los bienes a transferir al cliente. (NIIF 15, párr. 22)

Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño. (NIIF 15, párr. 25)

En la implementación de la norma se debe tener claridad de las operaciones de la empresa y validar si la compañía aplica para segregar sus obligaciones y reconocer sus ingresos conforme estas se van cumpliendo.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño.

El indicador para el registro del ingreso es el cumplimiento de las obligaciones de desempeño, estas son definidas mediante un estudio de las transacciones en las entidades. La norma indica cuándo se debe reconocer el ingreso basado en la satisfacción de las obligaciones de lo cual señala lo siguiente:

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo. (NIIF 15, párr. 31)

Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener

sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. (NIIF 15, párr. 33)

El control del activo juega un importante papel en el de determinar la satisfacción de la obligación, pues como se indica en la norma en el momento que el bien o servicio vendido pase a ser controlado por el cliente, el ingreso de la prestación debe ser reconocido.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo.

Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo (véase el párrafo B5); o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha. (NIIF 15, párr. 35)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento.

Si la obligación no se satisface a lo largo del tiempo, según lo indicado en el párrafo anterior, se deberá determinar en un momento. La norma indica algunos indicadores de control los cuales considera: La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo, el cliente tiene el derecho legal al activo, la entidad ha transferido la posesión física del activo, el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo y el cliente ha aceptado el activo. (NIIF 15, párr. 38)

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño.

Una vez que se tengan identificadas todas las obligaciones del contrato, estas deben ser medidas con el fin de determinar el momento correcto de reconocimiento del ingreso. La norma busca que las empresas logren determinar basadas en sus controles de avances de proyecto el momento en que se cumple con la obligación para proceder con el reconocimiento de los ingresos.

Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad). (NIIF 15, párr. 39)

Paso 3. Determinación del precio de la transacción

Cuando se efectúa una venta de un bien o servicio las empresas conocen el precio de venta sobre el cual se espera tener una utilidad. Las normas exigen que en las empresas basadas en los contratos existentes se encuentre con claridad el precio pactado, de lo cual considera lo siguiente:

Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente [sic], excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un

contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos. (NIIF 15, párr. 47)

Con el párrafo anterior se puede determinar que los autores de la norma tienen claro que no se puede tener la certeza del ingreso que se obtendrá de las ventas ejecutadas, es por lo anterior que aclara que en la contraprestación se espera tener derecho con la contraprestación.

Paso 4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Cuando la empresa define las obligaciones de desempeño y tiene definido el precio de la transacción debe asignar a cada una de las obligaciones un precio. La definición del precio por obligación permite determinar el ingreso que debe reconocer conforme se va dando el cumplimiento individual de cada una de las obligaciones.

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. (NIIF 15, párr. 73)

Paso 5. Reconocimiento de Ingresos cuando las obligaciones de desempeño sean satisfechas.

Cuando se da el cumplimiento de las obligaciones definidas en la contraprestación lo que procede es el reconocimiento del ingreso en los estados financieros. El reconocimiento del ingreso debe estar sustentado con los cuatro procesos anteriores que se indican en la norma la cual permita la trazabilidad de los registros y fiabilidad de la información.

El ingreso es reconocido cuando el control se transfiere al cliente, “una obligación se considera satisfecha cuando el control de los bienes o servicios (los “activos”) subyacentes a la obligación en cuestión se transfiere al cliente”. (Deloitte, 2014, p. 12)

La norma da un paso a paso de cómo se debe desarrollar el proceso de la aplicación, en los cinco pasos menciona las obligaciones de desempeño de la empresa que presta el servicio y cuándo reconocerlos. La teoría permite ver con mayor claridad la necesidad del estudio que se debe efectuar en las transacciones comerciales de la entidad.

Costos del contrato.

La norma indica el tratamiento que se le debe dar a los costos originados por contratos con clientes. Estos costos se deberán reconocer según la norma: “Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos”. (NIIF 15, párr. 91)

Los costos que se encuentren en el alcance de esta norma podrán ser reconocidos únicamente si se cumplen los siguientes criterios:

- (a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);
- (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro;
- y
- (c) se espera recuperar los costos. (NIIF 15, párr. 95)

Presentación.

Para la presentación de estos contratos la norma establece 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. (NIIF 15, párr. 105)

Información a revelar.

Para lograr que los usuarios de la información financiera puedan comprender correctamente la naturaleza de las cifras en los estados financieros generados por la aplicación de esta norma, se debe revelar información cualitativa y cuantitativa de lo siguiente:

- (a) sus contratos con clientes
- (b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta norma a dichos contratos; y
- (c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente. (NIIF 15, párr. 110)

NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Al implementar la NIIF 15 en una entidad existen algunos compromisos como lo son las garantías de fábrica que brinda la entidad, las cuales quedan fuera del alcance de esta norma y se debe aplicar NIC 37.

Objetivo

El objetivo de esta norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Alcance

Esta norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto:

- (a) aquellos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso; y
- (b) aquellos de los que se ocupe alguna otra norma. (NIC 37, párr. 1)

Definiciones

Una *provisión* es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un *pasivo* es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Un pasivo contingente es:

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
 - (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (c) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.
- (NIC 37, párr. 10)

Provisiones

Debe reconocerse una *provisión* cuando se den las siguientes condiciones:

- (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión. (NIC 37, párr. 14)

Pasivo contingentes

La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.

Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente excepcional circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.

Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia. (NIC 37, párr. 29-30)

Aspectos fiscales

Costa Rica adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera desde el 27 de agosto de 2001, estas norman los registros contables de las compañías. Para efectos tributarios es la Dirección General de Tributación la entidad que reglamenta el tratamiento de los registros para el pago que le corresponde de impuestos.

El reglamento a la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta en el artículo 47 indica que para empresas que desarrollan actividades de construcción y similares en los cuales los contratos abarquen más de dos períodos fiscales deberán utilizar alguno de los siguientes dos métodos:

- a) Asignar a cada período fiscal, como renta neta, la suma que resulte de aplicar, sobre los importes efectivamente percibidos, el porcentaje de ganancia calculado para toda la obra. Si hubiere evidente variación del cálculo efectuado, el porcentaje puede ser modificado por la parte correspondiente a los períodos fiscales posteriores. En todo caso los porcentajes referidos pueden ser modificados por la Dirección cuando compruebe que no se ajustan a la realidad; y
- b) Asignar a cada período fiscal el resultado neto que sea consecuencia de deducir del importe de la obra contratada, la parte que fue realmente ejecutada en el período, los costos efectivamente efectuados y los gastos ocurridos en el mismo período fiscal. Cuando fuere difícil la determinación del resultado en la forma indicada, la utilidad obtenida por la parte construida se puede establecer mediante un procedimiento análogo al señalado en el inciso anterior. En este caso, la Dirección puede también ejercer las facultades señaladas en dicho inciso.

Según la resolución “Criterios Interpretativos sobre la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera Respecto a la Normativa Tributaria” Resolución DGT-R-029-2018, la cual fue publicada en La Gaceta el 9 de julio de 2018 establece que fiscalmente la NIIF 15 debe ser interpretada de la siguiente manera cuando producto de su actividad abarquen dos o más períodos fiscales:

Si el contribuyente escoge el primer método establecido en el inciso a), debe declarar como ingreso gravable de cada período fiscal, todos los importes percibidos en los respectivos períodos, tales como los adelantos de dinero o primas y liquidaciones o cualquier suma que entregue el cliente. Con este método se debe declarar la utilidad neta de cada período fiscal, siendo esta el resultado de multiplicar los ingresos brutos

por el margen de ganancia que sea determinado, tomando en consideración las ganancias calculadas para toda la obra. Como consecuencia y de forma indirecta, para calcular dichas ganancias se pueden estimar los costos y gastos de la obra. Además, cuando se realice la liquidación de la obra, la diferencia determinada entre el monto real y la estimación puede ser ajustada en la declaración del último período o distribuirse entre los períodos anteriores no prescritos.

Respecto a la utilización del inciso b) y a diferencia del inciso a), el contribuyente debe tener certeza de los costos y gastos efectivamente ocurridos en ese mismo período fiscal. Es decir, si el contribuyente incurre en gastos en determinado período fiscal y posteriormente en los períodos siguientes obtiene la cancelación por la contraprestación recibida, del monto total o en tramos, la información contable en lo referente a los gastos incurridos no puede ser diferidos y deducidos en el momento en que se perciban los ingresos, sino que debe aplicarse el “método de porcentaje de terminación”.

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es como tratar las consecuencias actuales y futuras 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.

Alcance

Para los propósitos de esta norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa. (NIC 12, párr. 2)

Esta norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales. (NIC 12, párr. 4)

Definiciones

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
 - (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
 - (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.
- (NIC 12, párr. 5)

CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO

Enfoque de la investigación

Definir el enfoque de la investigación es la guía para poder determinar los procesos que se deben seguir para obtener el conocimiento deseado. En la presente investigación se busca medir el impacto que se tiene en los estados financieros y registros contables la aplicación de la NIIF 15, es por lo anterior que se determina que el enfoque por utilizar en la investigación es el cuantitativo.

Antes de desarrollar este capítulo es necesario tener claridad del concepto de investigación, una investigación es definida por los autores Hernández, Fernández y Baptista (2014) como “un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno o problema”. (p. 4)

El método cuantitativo busca medir objetivamente una muestra y generalizarlo a una población. Según la teoría de los autores Hernández, Fernández y Baptista (2014) “(...) usa la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías”. (p. 4)

La siguiente investigación se desarrollará mediante la recolección de datos tomando como base los estados financieros internos y contratos con clientes para validar la aplicación de la NIIF 15, estos serán digitalizados y analizados. Con los resultados del análisis se elaborará un reporte del impacto que tiene en los resultados la aplicación de la normativa vigente.

Método de la investigación

La elección del diseño de la investigación es importante para definir la estrategia por utilizar para la recolección de la información. Según la teoría, Hernández et al. (2014) lo define como el “(...) plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información que se requiere en una investigación y responder al planteamiento”. (p. 128)

El método utilizado para el desarrollo de la investigación es tipo no experimental debido a que no se pretende modificar ninguna de las variables en estudio. Según lo define Hernández et al., (2014) “se realizan sin la manipulación deliberada de variables y en los que solo se observan los fenómenos en su ambiente natural para analizarlos”. (p. 152)

Para el desarrollo de la investigación se procederá a desarrollar un análisis de los contratos con clientes y transacciones de la empresa derivados de estos, la representación de las cuentas de los ingresos y costos procedentes de contratos con clientes en los estados financieros y se validará el tratamiento fiscal actual. Para el análisis de la información serán utilizados los periodos 2018 y 2019.

El método de la investigación será transaccional, según menciona Hernández et al., (2014) “describen relaciones entre dos o más categorías, conceptos o variables en un momento dado”. (p. 154)

Fuentes de información

Las fuentes de información son los medios que se utilizan en la investigación con el fin de recolectar los datos necesarios para obtener el conocimiento deseado. Los documentos considerados fuentes de información deben contener información útil y objetiva que permitan el correcto desarrollo de la investigación.

La empresa AAA, S.A. es la compañía en estudio en esta investigación, el concepto de población es definido por Hernández et al., (2014) como el “conjunto de todos los casos que concuerdan con determinadas especificaciones”. (p. 174)

Para el desarrollo de la presente investigación se define como la población de estudio los estados financieros de la compañía AAA, S.A. dedicada a la venta de productos y servicios. También se considera parte de la población los colaboradores de la empresa a los cuales les serán aplicados los instrumentos definidos en este capítulo.

Muestra

Hernández et al. (2014) define la muestra como el “(...) subgrupo del universo o población del cual se recolectan los datos y que debe ser representativo de esta” (p. 173). Para el desarrollo de la investigación se considera una muestra no probabilística, según Hernández et al. (2014) es el “(...) subgrupo de la población en la que la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de las características de la investigación”. (p. 176)

Para el análisis de los contratos se consideraron dos contratos por cada tipo de venta que ejecuta la entidad en estudio del periodo fiscal 2019.

Para la aplicación de la entrevista y cuestionario se involucra a los colaboradores que participen en la gestión de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Se hizo necesario enfocarse en cuatro departamentos específicos de la organización. Los departamentos considerados en la muestra son departamento comercial, departamento legal, departamento financiero y departamento de gestión de proyectos.

Criterios de inclusión y exclusión

Para definir quiénes van a ser parte del estudio deberán cumplir con las siguientes características en la muestra:

1. Para el análisis de contratos se consideran los que contarán con transacciones en el periodo fiscal 2019.
2. Pertenecer a los departamentos de ventas, contabilidad, legal o gestión de proyectos.
3. Para el departamento de ventas se considerará la gerencia y dos asesores comerciales.
4. Para el departamento contable deben estar relacionados con el reconocimiento de ingresos y costos de contratos con clientes.

5. Para el departamento Legal deben haber participado en elaboración y revisión de contratos con clientes durante el último año.
6. Para el caso de Gestión de proyectos deben haber liderado al menos un proyecto en el año 2018 y tener uno en ejecución para el periodo 2019.

Para los criterios de exclusión considerando que para la muestra se buscan características específicas no se tomarán en cuenta contratos y personas que no cuenten con los criterios de inclusión antes mencionados.

Unidades de análisis

Una variable, según lo define Hernández et al. (2014), es “(...) una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse”. (p. 124). Para la presente investigación se presenta una tabla con la variable, el indicador y las definiciones de los objetivos por desarrollar.

Tabla 1 Variables

Objetivo	Variable	Indicador	Definición Conceptual	Definición Operacional
<p>Analizar los contratos con clientes y registros contables relacionados con los proyectos en ejecución de la empresa AAA, S.A. durante el periodo 2019</p>	<p>Contratos y registros contables de los proyectos en ejecución.</p>	<p>Existencia según la NIIF 15, claridad en las obligaciones de desempeño Claridad Confiabilidad. Trazabilidad. Cumplimiento de Normativa.</p>	<p>Los contratos son Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Registro de asientos contables que soportan las asignaciones de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones. (IFRS, 2009, p. 22).</p>	<p>Cuestionario, entrevista y análisis de contenido.</p>
<p>Identificar con base en la NIIF 15 el correcto tratamiento de los ingresos y costos de los contratos en ejecución con clientes de la empresa AAA, S.A.</p>	<p>Contratos, estados financieros</p>	<p>Existencia según la NIIF 15, claridad en las obligaciones de desempeño.</p>	<p>Los contratos son Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.</p>	<p>Cuestionario, entrevista y análisis de contenido</p>

<p>Determinar la correcta declaración de ingresos y costos para contratos que su duración sea mayor a un periodo fiscal.</p>	<p>estados financieros y conciliación fiscal</p>	<p>Cumplimiento de la Normativa Legal aplicable. Comprensibilidad. Confiabilidad. Fiabilidad.</p>	<p>Representación estructurada de la situación y rendimiento de financiero de la entidad. (IFRS, 2017, p. A846).</p>	<p>Análisis de contenido</p>
--	--	---	--	------------------------------

Fuente: Elaboración propia.

Instrumentos

Para la recolección de datos del tema en estudio es de vital importancia que se defina el instrumento por utilizar en el desarrollo de la investigación. Este debe ser confiable y válido para que los datos obtenidos sean objetivos y efectúen un aporte útil en la investigación. Estos son definidos como “recurso que utiliza el investigador para registrar información o datos sobre las variables que tiene en mente”. (Hernández et al., 2014, p. 199)

Para la investigación se seleccionaron tres instrumentos, los cuales se considera lograrán la confiabilidad de la recolección de datos. Para la investigación se aplicarán cuestionarios, entrevistas derivadas a las preguntas de los cuestionarios y análisis de contenido.

Cuestionario

Al desarrollar el análisis de las variables se consideró que el cuestionario, el cual se define según Hernández et al. (2014) como el “conjunto de preguntas respecto a una o más variables que se van a medir” (p. 217), es uno de los instrumentos que permitirá obtener la información requerida en la investigación.

Para la investigación se elaborarán tres cuestionarios, el primero está conformado por siete preguntas, el segundo y el tercero constan de ocho preguntas. Los cuestionarios están organizados con dos objetivos específicos en la investigación, el primero será el de medir la aplicabilidad de la NIIF 15 en la entidad relacionado con los contratos.

El segundo cuestionario tiene como fin conocer la medición y control que se le brinda a los contratos en ejecución. Lo anterior permite conocer más a fondo el tratamiento que le da la entidad a los ingresos y costos provenientes de contratos con clientes, así como la transparencia y trazabilidad de la información registrada contablemente.

El tercer cuestionario busca medir el conocimiento que tiene el personal de esta norma e indagar sobre el tratamiento de los registros contables y presentación de los estados financieros de la compañía AAA, S.A. Uno de los principales errores en la implementación de las NIIF es la falta de conocimiento de la normativa por parte de los involucrados, es por este motivo que se considera necesario indagar en la entidad sobre el conocimiento que tienen los colaboradores de la NIIF 15.

El cuestionario será aplicado al personal que cumpla con los criterios de inclusión y exclusión de la muestra. La aplicación del cuestionario será efectuada de manera directa del encuestado con el investigador, con el fin de analizar comportamientos y comentarios adicionales en respuesta a cada una de las preguntas elaboradas.

Entrevista

Al ejecutar el cuestionario existen respuestas de las cuales se debe indagar aún más con las personas entrevistadas, pues el cuestionario abarca puntos generales, con la entrevista se logra llegar a un mayor detalle. Con el objetivo de lograr intercambiar ideas y opiniones se considera necesario para la investigación utilizar este instrumento.

Análisis de contenido

Como segundo instrumento se considera el análisis de contenido, este es definido por Hernández et al. (2014) como “(...) cualquier tipo de comunicación ‘objetiva’ y sistemática, que cuantifica los mensajes o contenidos en categorías y subcategorías y los somete a análisis (...)”. (p. 251)

Con este segundo instrumento será analizada toda la información suministrada por la compañía AAA, S.A. las cuales se consideran los contratos con clientes, registros contables, estados financieros y conciliación fiscal del periodo 2018.

Procedimiento para el análisis y recolección de datos

Procedimiento de recolección de datos

Antes de iniciar la recolección de datos se procederá a efectuar una reunión con el Gerente Financiero de la compañía con el fin de informarle el proceso que se desarrollará, así como indicarle las personas a las cuales se les hará el cuestionario debido a que se necesitará de horas laborales para aplicar el instrumento.

En una segunda visita se tendrá dos reuniones, la primera con el Contralor Financiero, lo cual permitirá conocer más a fondo las transacciones contables que ejecuta la empresa, cuáles son las principales actividades comerciales y el tratamiento que se les da a los registros contables. La segunda reunión se efectuará con el Gerente de Ventas con el fin de indagar sobre la experiencia en cuanto a control y negociación de los contratos con clientes ejecutados.

Posterior a estas dos etapas se procederá con la aplicación de los instrumentos seleccionados en la investigación. Primeramente, se procederá con los cuestionarios y las entrevistas, pues estos permitirán medir la eficiencia operativa, conocimiento en la organización y aplicabilidad de la NIIF 15.

Se solicitará a la entidad los contratos con clientes, registros contables, estados financieros y conciliación fiscal, la cual se considera la información necesaria para el análisis de contenido. Para la aplicación de este instrumento se confeccionará un análisis de la información suministrada. Una vez concluida la recolección de la información se procederá con el análisis de los resultados con los cuales se generarán las conclusiones de la investigación.

Procedimiento de análisis de datos

Una vez aplicados los cuestionarios y entrevistas al personal seleccionado y solicitados los estados financieros, asientos contables, conciliación fiscal y contratos con clientes de

proyectos, se procederá con el análisis de los datos que arrojaron los instrumentos. El análisis debe ser efectuado objetivamente para no exponer conclusiones sesgadas.

Los cuestionarios aplicados al personal de la entidad en estudio serán organizados mediante preguntas cerradas y en caso de considerar necesario en el proceso que la respuesta cerrada no refleja el nivel de detalle al cual se requiere llegar para cumplir con los objetivos de la investigación se procederá a intercambiar información con el entrevistado.

Una vez elaboradas las preguntas se procederá a efectuar el análisis de contenido de los contratos con clientes, transacciones contables derivadas de estos contratos, estados financieros y conciliación fiscal del periodo 2018. Los estados financieros de la entidad serán empleados en el instrumento de análisis de contenido para validar la presentación y revelación de ingresos procedentes de contratos con clientes.

Para la investigación no se utilizó ningún *software* para la aplicación de las entrevistas y encuestas, toda la información será tabulada en Excel, lo cual permitirá tener una mayor comparación y análisis de los datos recolectados.

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE RESULTADOS

En este capítulo se desarrolla el análisis e interpretación de los datos obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos seleccionados, para lograr el cumplimiento de los objetivos de la investigación. Las respuestas obtenidas se procederán a tabular para lograr una correcta interpretación de la información.

El resultado de estos instrumentos tiene como finalidad el obtener la información necesaria para determinar si la empresa en estudio elabora una aplicación correcta de la NIIF 15, así como identificar las mejoras que se deben poner en práctica, para que los registros contables sean confiables y debidamente respaldados para la toma de decisiones.

Para lograr lo detallado en el párrafo anterior se organizaron tres cuestionarios y entrevistas derivadas de estos; el primero dirigido al departamento comercial y al departamento legal, para el departamento comercial se consideró el gerente de ventas y dos asesores comerciales, además de cumplir con los criterios establecidos de inclusión y exclusión y fueron asignados por el gerente de ventas según la disponibilidad de tiempo.

En departamento legal se encuentra conformado por un abogado y un asistente, para la aplicación del instrumento participó únicamente el abogado de la empresa, pues el asistente tiene menos de tres meses de laborar para la compañía y no ejecuta actividades directamente relacionadas con los contratos con clientes. Esta consolidación se efectuó considerando las actividades en común que tienen en el proceso de la gestión de los contratos con clientes.

Adicional a los cuestionarios se solicitó a la compañía los estados financieros internos del periodo 2018 y el corte a junio del periodo 2019, transacciones contables de contratos con clientes, así como respaldo físico de estos con el fin de validar el tratamiento contable que se les da a los ingresos y costos de los proyectos en ejecución, presentación en las notas de los estados financieros y conciliación fiscal para valorar el cumplimiento de la normativa fiscal.

Análisis de resultados I Cuestionario Contrato y negociación (gerente de ventas, dos asesores comerciales y abogado)

Para la aplicación de la NIIF 15 se establece un modelo de los cinco pasos, del cual el primero es identificar el contrato. Con el propósito de determinar si es posible identificar el contrato en las ventas que efectúa la compañía, según el párrafo 9 de esta norma, se produjeron siete preguntas claves al gerente de ventas, dos asesores comerciales y al abogado.

Con el fin de cumplir con el primer criterio que establece la NIIF 15, el cual menciona que las partes deben haber aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus obligaciones (NIIF 15, párr.9). Se formula la siguiente pregunta:

Pregunta #1

¿Una venta se formaliza con un cliente hasta que se tenga un compromiso claro de obligaciones entre las partes mediante un contrato?

Tabla 2. Compromiso de obligaciones entre las partes

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces		
Algunas veces		
Casi siempre		
Siempre	4	100%
Total	4	100%

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar el resultado de contar con un contrato en una venta es del 100%, los encuestados mencionaron que para que una oferta de venta a un cliente se convierta en una venta y se generen órdenes de pedido para iniciar con la ejecución de un contrato en todos los

casos se espera la adjudicación en caso de tratarse de una licitación, contrato, orden de compra o una aceptación mediante un correo por parte del cliente de iniciar las labores.

La norma indica que un contrato inclusive puede ser verbal, sin embargo el gerente de ventas indicó que el departamento comercial, por órdenes de la presidencia no se considera formalizada una venta si no se tiene un documento escrito como respaldo de la aprobación del monto de los bienes y servicios a transferir. Ambos departamentos mencionaban que en el caso que la aceptación sea por correo antes de iniciar la ejecución del proyecto se solicita el visto bueno al gerente comercial.

Las ventas de la compañía, según mencionaron los encuestados, se clasifican en tres grupos de clientes, el primero es gobierno, de este tipo de cliente reciben como acuerdo de cosa y precio una adjudicación y orden de compra, el segundo y tercer grupo corresponden a zona franca y nacional comercial de estos se recibe una orden de compra o visto bueno por correo en caso de ser ventas de equipos y en caso de ser una venta de un contrato de mantenimiento anual de equipos se solicita adicional a la orden de compra la firma del contrato de mantenimiento.

El resultado obtenido de esta primera pregunta será cotejado con la muestra de contratos para poder determinar si se cumple con el primer criterio de la identificación del contrato establecido en la NIIF 15 párrafo 9.

Se solicitaron las políticas y procedimientos que respalden cómo se debe ejecutar la negociación, así como los documentos que se han de recibir por parte del cliente para completar la venta, pero los encuestados confirmaron que para el momento de la investigación no se contaba con estos documentos.

El segundo Criterio del paso 1 que establece la NIIF 15 es la identificación de los derechos que tiene cada una de las partes respecto a los bienes y servicios a transferir. Para identificar si este segundo punto se cumple en la compañía se plantea la siguiente pregunta:

Pregunta #2

¿Al realizar la venta se tiene claridad de los derechos que tiene cada una de las partes en relación con los bienes y servicios a transferir?

Tabla 3. Identificación de derechos entre las partes

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces		
Algunas Veces		
Casi siempre		
Siempre	4	100%
Total	4	100%

Fuente: Elaboración propia.

Al hacer dicha pregunta afirmaron que siempre se tiene claridad de lo que se va a transferir y lo que se va a recibir. Incluso los formatos de oferta tienen párrafos definidos por la gerencia general que aclaran y limitan los alcances de la empresa en la ejecución de los proyectos y responsabilidades del cliente.

El gerente comercial agregó que al ser equipos tan críticos importados los cuales mandan a traer en muchos casos específicos para cada cliente, el tener claridad de los derechos de cada parte es indispensable para evitar inconvenientes en una venta. El dejar equipos en *stock* debido a la cancelación de una venta por falta de claridad causaría pérdidas millonarias.

En el caso de venta tipo contrato de mantenimiento, debido a que el documento fue elaborado por la entidad se tiene aún mayor claridad de los derechos de cada una de las partes. Este contrato se actualiza cada año con el cliente, entre los motivos más importantes del porqué se renueva este contrato es el aumento anual, así también da la oportunidad a ambas partes de medir la satisfacción de la relación comercial y valorar si continúan un año más.

El tercer criterio del paso 1 tratado en la norma, consiste en identificar las condiciones de pago respecto a los bienes y servicios a transferir. Debido a que esta pregunta va relacionada con la negociación el abogado de la entidad creyó pertinente no contestar, pues en el alcance de los contratos revisados por este departamento no es parte de su criterio el validar que esto se encuentre o se cumpla, por lo anterior se toma únicamente la respuesta del gerente de ventas para el análisis.

Con el fin de evaluar el cumplimiento de este tercer criterio de la norma en la entidad se plantea la siguiente pregunta:

Pregunta #3

¿Existen condiciones de pago acordadas con el cliente por los bienes o servicios a transferir?

Tabla 4. Condiciones de pago de bienes y servicios.

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces		
Algunas Veces		
Casi siempre		
Siempre	3	100%
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Se evidencia que, en la pregunta efectuada, la compañía AAA, S.A. según los encuestados sí cumple en un 100% con el tercer criterio del paso 1 de la identificación del contrato. Los asesores informan que al enviar la oferta al cliente detallan las condiciones de pago y al recibir la orden de compra se valida que también el cliente detalle en ella las condiciones de pago.

Para los contratos de mantenimiento anual el contrato es elaborado por la compañía y existe una cláusula en este que indica las condiciones de pago acordadas. Este contrato para entrar en ejecución debe ser firmado por ambas partes existiendo con lo anterior un acuerdo entre las partes.

Con respecto a las ventas propiamente al sector gobierno la compañía se ajusta a las condiciones de pago a lo que indica la licitación. En relación con el sector privado maneja políticas, por ejemplo, la primera venta a cualquier cliente siempre será de contado, si por temas de estrategias comerciales se cree conveniente brindar crédito es el gerente de ventas quien solicita al gerente financiero el cambio en las condiciones de pago del cliente.

Al efectuar la pregunta al gerente de ventas este confirmó que en todos los casos al negociar los bienes y servicios siempre se conocen las condiciones de pago con el cliente. Se consultó al entrevistado si existe un tope máximo tanto de monto como de días de crédito, a lo cual contestó que esta información realmente no se conocía o de momento no se había considerado importante en las ventas.

El cuarto criterio del paso 1 para la identificación del contrato es validar si este tiene fundamento comercial, para validar lo anterior se planteó a los entrevistados la siguiente pregunta:

Pregunta #4

Cuando se formaliza el contrato, ¿la empresa adquiere riesgos de calendario o liquidez como resultado del contrato?

Tabla 5. Fundamento comercial del contrato

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces		

Algunas veces		
Casi siempre		
Siempre	4	100%
Total	4	100%

Fuente: Elaboración propia.

Los encuestados mencionan que propiamente en las ventas que se ejecutan al gobierno y algunas empresas privadas los contratos que se deben firmar para formalizar las ventas establecen penalidades de multas por incumplimiento en los tiempos de entrega. El abogado mencionaba que, para los riesgos en calendario, en los contratos de venta de mantenimiento anual se establece que si debido a un caso fortuito o fuerza mayor resulte imposible efectuar una visita de mantenimiento a los equipos en contrato se excluye de toda responsabilidad, penalización o multa.

Según el resultado de esta cuarta pregunta la empresa AAA, S.A. cumple con el cuarto criterio de la identificación del contrato, lo anterior será válido con la muestra de contratos.

El quinto criterio del paso de la aplicación de la NIIF 15 la norma indica que un contrato existirá si es posible que la entidad recaude la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de los bienes y servicios brindados. Para plantear lo anterior se formula la siguiente pregunta:

Pregunta #5

¿La AAA, S.A. realiza un estudio de la capacidad de pago que tienen sus clientes antes de formalizar un contrato?

Tabla 6. Recaudación de la contraprestación.

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces		
Algunas veces		

Casi siempre	1	25%
Siempre	3	75%
Total	4	100%

Fuente: Elaboración propia.

Como resultado, tres de los cuatro entrevistados afirmaron que siempre se tiene la seguridad que se recaudará la contraprestación, lo anterior debido a que el estudio preliminar de los clientes antes de otorgar un crédito es fiable y riguroso, pues existe una política en la compañía de otorgamiento de crédito a los clientes. En relación con el cuarto entrevistado el cual es el abogado, este afirmó que han existido casos de incobrabilidad que si bien son aislados rebajan la probabilidad de recaudar siempre la contraprestación.

La NIIF 15 en el párrafo 9(e) indica que para medir este criterio la entidad únicamente debe considerar la capacidad del cliente y la intención que este tenga de pagar, por lo cual haber tenido caso de incobrabilidad no tendría efecto en este criterio. En términos comerciales una empresa no vendería un producto a otra parte si considera que este no tiene capacidad de pago, esto porque va contra los principios de venta.

Con la información obtenida de esta pregunta, se puede concluir que la compañía sí cumple con el quinto criterio de identificación del contrato. Sin embargo, como toda empresa comercial corre riesgo de incobrabilidad considerando los factores que pueden afectar a las compañías.

La NIIF 15 en el párrafo 12 indica que un contrato no existe si alguna de las partes puede unilateralmente terminarlo cuando este se encuentre completamente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte. Considerando lo anterior se hace necesario plantear la siguiente pregunta:

Pregunta # 6

¿Si al cliente no se le ha transferido ningún bien o servicio y la entidad no ha recibido ninguna contraprestación cualquiera de las partes ya sea el cliente o la entidad que brinda el bien o servicio puede terminar el contrato sin compensar a la otra?

Tabla 7. Cancelación del contrato

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces	4	100%
Algunas veces		
Casi siempre		
Siempre		
Total	4	100%

Fuente: Elaboración propia.

Se evidencia según la pregunta elaborada anteriormente que, si bien es muy baja la probabilidad de que una de las partes decida terminar el contrato sin siquiera iniciarlo, sí ha sucedido en casos anteriores. Se les consultó a los entrevistados cómo han actuado ante esta situación, a lo cual respondieron que es un tema que se ve con la gerencia general y se valida a lo interno si no se ha incurrido realmente en ningún costo.

Debido a que sí han ocurrido casos donde el cliente decide no iniciar el contrato, aunque este ya haya acordado con la empresa el compromiso, se hizo la consulta a los entrevistados acerca de si actualmente existe una aclaración en la oferta enviada que una vez recibida la orden de compra o autorización si decide cancelar la compra se cobra un porcentaje, a lo que respondieron que actualmente no la tienen.

Con el resultado obtenido de esta pregunta se hace notorio que la empresa actualmente corre un riesgo de tener pérdidas por contratos que el cliente actualmente tiene la potestad de

terminar si no ha recibido ningún bien, sin enfrentar ninguna penalidad si el gerente general así lo decide.

El segundo, de los cinco pasos que establece la norma, es la identificación de las obligaciones de desempeño para lograr, en relación con lo anterior se hace necesario plantear la siguiente pregunta:

Pregunta # 7

¿Al iniciar un contrato se tienen identificadas las obligaciones de desempeño que se deben transferir al cliente?

Tabla 8. Obligaciones de desempeño

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Nunca		
Muy pocas veces		
Algunas veces		
Casi siempre		
Siempre	4	100%
Total	4	100%

Fuente: Elaboración propia.

Se les consulta a los colaboradores si las obligaciones de desempeño están claramente identificadas en los contratos. De lo anterior, la respuesta fue afirmativa en todos los casos, indicaron que es vital para la compañía conocer claramente los compromisos que se tienen para transferir al cliente.

Los funcionarios del área comercial comentaron que en las ofertas enviadas al cliente va desglosada por el tipo de equipo, así como su instalación, lo cual ayuda a identificar cada bien que se tiene por entregar; sin embargo, y esto es indispensable conocer para la investigación, al

efectuar una venta el compromiso que se tiene con el cliente es entregar un *data center* o un equipo instalado.

Análisis de resultados II Cuestionario Medición y control (ingeniero de proyectos, encargado de costeos)

Una vez elaborado el primer cuestionario de identificación de contratos se procede a efectuar el segundo, el cual tiene como objetivo medir el control de la organización sobre los proyectos que tienen en ejecución.

Para este cuestionario se toman en consideración un ingeniero de proyectos, quien tiene diez años de trabajar en la organización y cinco años desempeñándose como ingeniero de proyectos, y el encargado de costeos, quien tiene cuatro años en la empresa y dos años desempeñándose en este puesto. Estas dos personas son las que actualmente controlan los proyectos aparte de los asesores comerciales.

Con el fin de validar si lo expuesto por el área comercial y legal se considera una venta únicamente si se tiene un respaldo del cliente mediante un documento, se plantea la siguiente consulta a los encuestados:

Pregunta # 1

¿Al iniciar un proyecto le es entregado un documento que respalde la venta? (Contrato firmado, orden de compra, compromiso verbal)

Tabla 9. Entrega de contrato

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	2	100%
No		
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

El resultado de esta pregunta es afirmativo en ambos casos, se confirma que no se produce ninguna venta sin antes contar con un documento escrito en el cual se respalde el acuerdo del cliente en cuanto a cosa y monto. En la mayoría de los casos es una orden de compra y en ventas que se consideren menores como reparaciones solicitan la cotización firmada por el cliente para proceder con la venta.

Para iniciar cualquier proyecto, el encargado de costos mencionaba que es requisito indispensable para generar el código que se cuente con este documento. El código de proyecto es lo que permite al personal efectuar las compras y generar una orden de venta para solicitar equipos y materiales de bodega, es decir, cualquier ingreso o costo en la compañía requiere un código de proyecto.

Se solicitaron las políticas y procedimientos que respalden la información que se debe solicitar al asesor para iniciar con la ejecución del proyecto, pero los encuestados confirmaron que para el momento de la investigación no se contaba con estos documentos.

Se tiene claro que la entidad siempre tiene un contrato que le respalde sus ventas, lo anterior se afirmó en ambos cuestionarios, sin embargo, para efectos de esta investigación es necesario también indagar si en ese contrato define claramente los derechos que tienen cada una de las partes. Con el fin de aclarar lo anterior se elabora la siguiente pregunta:

Pregunta # 2

¿Al realizar la venta se tiene claridad en el documento que la respalda de los derechos que tiene cada una de las partes en relación con los bienes y servicios?

Tabla 10. Definición de Derechos entre las partes.

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	1	50%
No	1	50%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

Las respuestas obtenidas demuestran que existen diferencias de opinión entre las partes, con el fin de conocer más a fondo el motivo de la respuesta de cada uno de los colaboradores se procede a preguntar el porqué de estas.

La encargada de costeos respondió que sí en todos los casos, lo anterior ligado a que al efectuar la apertura de un código de proyecto se pide una breve descripción del trabajo por materializar, con lo cual puede conocer qué es lo que se va a vender. Se validó la descripción que le brinda el asesor, el cual en el ejemplo solicitado indica lo siguiente “Venta e instalación de UPS de 10KVA”.

El ingeniero de proyectos respondió que no, debido a que no siempre al iniciar el proyecto el asesor comercial entrega la documentación completa de la venta (oferta, presupuestos, contrato), lo cual provoca que deba solicitarla constantemente provocando atrasados en la ejecución de los proyectos.

Con el fin de conocer la información que les es suministrada a estos colaboradores, así como validar la certeza de los costos e ingresos que se registran en los proyectos, se planteó la siguiente pregunta:

Pregunta # 3

¿Se tienen identificados los costos e ingresos de un proyecto antes de iniciarlo?

Tabla 11. Identificación de costos.

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	1	50%
No	1	50%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

Al elaborar la segunda pregunta al igual que la anterior la opinión difiere entre ambos colaboradores para lo cual se solicita justificar su respuesta.

El encargado de costeos afirmó que sí, considerando que para la apertura del código de proyecto es requisito indispensable conocer el ingreso respaldado por la orden de compra o bien un contrato u oferta en la cual se refleje la aprobación del monto. En relación con los costos también solicita el estimado presupuestado, este no tiene contra qué compararlo más que con el correo del asesor.

El ingeniero de proyecto en este caso menciona que si bien el asesor entrega el contrato de la venta y esto respalda los ingresos en relación con los costos no son reales al iniciar los proyectos. Este encuestado mencionaba la preocupación en que los costos por parte del departamento comercial deben presentarse más confiables incluyendo montos de imprevistos.

Con el fin de medir la figura de control que ejercen estos funcionarios en el cumplimiento de las obligaciones en el proceso del contrato, se plantea la siguiente pregunta:

Pregunta # 4

¿Puede identificar con facilidad el momento en que se factura un proyecto?

Tabla 12. Control de Ingresos

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí		
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

En esta pregunta ambas partes concuerdan que no se tiene manera de controlar en este momento cuándo se factura un proyecto. La solicitud de la facturación en la mayoría de los casos es el asesor comercial quien la solicita directamente al departamento de facturación.

Se les consulta a ambas partes si antes de cerrar un proyecto se confirma que el proyecto esté facturado en su totalidad, para lo cual respondieron afirmativo, el ingeniero de proyectos lo válida directamente con el departamento de facturación y la encargada de costeos con la información que le suministran confecciona un rastreo por código de proyecto en SAP y verifica que todas las facturas elaboradas concuerden con el contrato recibido.

Con el fin de medir el control de los costos de los contratos se formula la siguiente pregunta.

Pregunta # 5

¿Puede controlar los costos cargados a un proyecto en relación con lo presupuestado?

Tabla 13. Control de costos

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí		
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

La respuesta fue negativa para ambos casos, cada uno menciona que se pierde el control en la ejecución de los proyectos, para definir la situación actual del monitoreo que se les da a los egresos del proyecto se solicita a cada una de las partes justificar sus respuestas.

En el caso del encargado de proyectos menciona que existen dos programas para manejar los costos de un proyecto, uno es utilizado para cargar todas las facturas de compras nacionales, lo cual se utiliza para asegurarse que están cargadas con el proyecto correcto y otro que consolida la información anterior más entregas de mercadería de inventario.

Se consulta el porqué de no utilizar únicamente el segundo sistema el cual consolida la información, para lo cual respondió que es por un tema de reportes. El sistema que consolida toda la información no genera el reporte como lo solicita la encargada de pagos de comisiones.

El ingeniero de proyectos sustenta su respuesta indicando que meses atrás no era él únicamente quien solicitaba las compras al proyecto, también era el asesor comercial quien las solicitaba. Debido a lo anterior, él perdía el control de los costos ejecutados a una fecha en específico y se enteraba hasta el final de que el proyecto daba una pérdida.

Se consulta al colaborador cómo controla los costos de los proyectos que le son asignados actualmente, a lo cual responde que lo ejecuta mediante un Excel. En esta carga todas las compras que solicita al comprador y a importaciones, con lo anterior mide el desempeño de un proyecto, así como la rentabilidad de este.

Con el fin de medir el tiempo en el cual se finaliza un proyecto y conocer el criterio que se utiliza para determinar cuándo un proyecto finaliza, se plantean las siguientes dos preguntas:

Pregunta # 6

¿Conoce con claridad el momento en el cual las obligaciones de un proyecto se completan en su totalidad?

Tabla 14. Cumplimiento de obligaciones

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	2	100%
No		
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

Tanto la encargada de costos como el ingeniero de proyectos coinciden en que conocen las obligaciones del proyecto y estos son finalizados hasta que estas se cumplan en su totalidad.

En el caso del ingeniero de proyectos indica que la manera en la cual se asegura de que las obligaciones se encuentran satisfechas en su totalidad es hasta que el cliente le recibe el acta de recibido conforme el proyecto en el cual se describe lo entregado y la satisfacción del cliente.

Con esta acta de entrega es que solicita a la encargada de costos inactivar el proyecto para que no se efectúe ninguna compra adicional. Con lo anterior en el Excel, en el cual lleva el control de compras, procede a medir la utilidad o pérdida del proyecto.

Pregunta # 7

¿Los proyectos se cierran contablemente en el momento que se terminan las obligaciones de ambas partes?

Tabla 15. Cierre de proyectos

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	2	100%
No		
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

El encargado de costeos y el ingeniero de proyectos coinciden en que contablemente se cierra un proyecto hasta que se den por terminadas las obligaciones de desempeño.

El encargado de costeos por su parte para cerrar un proyecto envía una lista a los asesores o ingenieros del proyecto para que le indiquen si un proyecto debe cerrarse, por ningún motivo es ella quien decide cerrarlo. Si los asesores o los ingenieros indican que los proyectos se deben cerrar esta procede a inactivarlo y validar que todas las compras se encuentren cargadas al sistema auxiliar de proyectos.

El segundo paso que ejecuta la encargada de costeos es el de trasladar los ingresos y costos que se encuentran en balance a las cuentas de resultados. Para lo anterior genera un reporte en el sistema que le da el detalle por proyecto de lo que se encuentra en estas cuentas y procede a efectuar el traslado.

El encargado al confeccionar este asiento procede a validar el estado de resultados por proyecto en caso de encontrar una anomalía en cuanto a la utilidad esperada de la real procede a comunicarlo al analista financiero. Con lo anterior esta cierra el proceso de la gestión del proyecto.

Se solicitaron las políticas y procedimientos que respalden cómo se debe producir el traslado de los proyectos en ejecución a balance, así como una vez finalizados a resultados, el encargado confirmó que sí existe un procedimiento “Procedimiento de registros contables de proyectos”. Este fue facilitado para efectos de la investigación.

La última pregunta efectuada al personal que se considera tiene mayor participación en la gestión del proyecto va relacionada con el control que existe de la ejecución y el cumplimiento de la NIIF 15, para lo cual se formula la siguiente pregunta:

Pregunta # 8

¿Puede determinar con claridad una vez finalizado un proyecto cuánto tardan en reconocer los ingresos y costos?

Tabla 16. Conocimiento del reconocimiento de ingresos y costos

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí		
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia.

La encargada de costeos para esta pregunta contestó que no lo puede determinar debido a que no puede confirmar cuánto tiempo pasa desde que se completan las labores y le indican que proceda a terminar un proyecto. Actualmente la figura que desempeña esta colaboradora es de recibir información, no tiene que validar o confirmar la información.

En el caso del ingeniero de proyectos afirmó que lastimosamente esta información no está al alcance de sus manos, pero considera que el resultado de esta información le permitiría validar si los costos que él lleva en su control al finalizar son los reales del proyecto. Este indica también

que podría aportar el validar que los datos finales sean reales, en este caso efectuar un control cruzado de la información.

Ambos puestos son considerados por la empresa como puntos de control en los proyectos, sin embargo, al finalizar se puede observar que ambos tienen información valiosa en el proceso que podría ser de gran utilidad si existiera una mejor comunicación entre las partes. Con esta pregunta finaliza el segundo cuestionario.

Análisis de resultados III Registro, Presentación y Revelación. (Gerente financiero, analista financiero y contralor financiero)

Después de elaborado el cuestionario a las áreas técnicas se procede a ejecutar la entrevista a las áreas contables, para lo cual se considera el gerente, el analista y el contralor financiero. El gerente y el analista tienen más de dos años en laborar en la compañía e igual antigüedad en el puesto, el contralor tiene siete años de trabajar en la empresa, el mismo tiempo en el puesto que desempeña.

Las empresas costarricenses tienen la obligación de desarrollar sus estados financieros basados en las NIIF, por lo cual se hace necesario conocer si estas son aplicadas en la empresa en estudio, para lo cual se hace necesario efectuar la siguiente pregunta:

Pregunta # 1

¿Los estados financieros son realizados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera?

Tabla 17. Confección de estados financieros conforme a las NIIF

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	1	33.33%
No	2	66.66%
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en los resultados dos de los tres participantes opinan que los estados no son efectuados conforme a las NIIF, estos indican que la compañía tiene mucho que mejorar en este aspecto. El contralor menciona que sí falta mayor conocimiento en el personal para confirmar que los estados son ejecutados basados en las NIIF.

Por su parte, el gerente financiero asegura que sí, menciona que la empresa tiene estados financieros auditados todos los años los cuales son desarrollados bajo la normativa vigente. Con el fin de validar lo anterior se solicitan los estados financieros del periodo 2018 y los parciales al mes de junio 2019.

Con el fin de medir el conocimiento que tiene el personal contable de la organización de la NIIF15 objeto de estudio de esta investigación, se plantea la siguiente pregunta:

Pregunta # 2

¿Conoce la NIIF 15 y el impacto en las empresas que deben implementarla?

Tabla 18. Conocimiento NIIF 15

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	1	33.33%
No	2	66.66%
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Según se muestra en la tabla, existe personal que no tiene conocimiento de la norma, los dos trabajadores que contestaron negativamente indican que han escuchado la norma; sin embargo, no podrían determinar el impacto que tiene esta norma ni cómo es su implementación. La manera actual en que se registran los ingresos fue recomendada por una auditoría externa.

El gerente financiero contesta de manera afirmativa, indicó que sí la conoce y sí sabe lo que implica, aunque duda un poco de conocer al detalle todo lo que incluye esta norma. La gerencia si bien ha escuchado mencionar la norma no tiene el conocimiento suficiente para validar que la aplicación en la empresa de esta sea la correcta.

Pregunta # 3

¿Puede identificar con claridad el avance de un proyecto a una fecha determinada?

Tabla 19. Control de costos

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	3	100%
No		
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Como resultado de la respuesta elaborada se puede observar que todos coinciden en que sí es posible determinar el avance de un proyecto a una fecha definida. A cada uno de los entrevistados se les consulta la manera en la cual podrían decretarlo, para lo cual se precisa que cada uno tiene una respuesta diferente.

El caso del gerente financiero mencionaba a la encargada de costeos, como principal fuente de información. Menciona que la labor que desempeña esta persona en la empresa es la de controlar los proyectos para lo cual en caso de necesitar información de algún proyecto sería ella la fuente confiable de información.

En el caso del analista financiero indica que se podría generar un reporte desde SAP que le permita ver lo registrado al proyecto en una fecha determinada sin embargo en la actualidad este reporte actualmente no existe. Ante la falta de este reporte como fuentes de información sería la encargada de costeos como primera opción y seguidamente los ingenieros de los proyectos.

El contralor señala que actualmente se puede obtener la información, pero no de una manera sencilla, cita tres fuentes con las cuales se podría tener esta información de una manera sencilla y fiable. Las personas que menciona son el ingeniero de proyecto, el asesor comercial y la persona encargada de compras.

Posterior a la respuesta obtenida por el contralor se le consulta por qué no incluye a la persona encargada de costeos como una fuente de información, a lo que contesta que a esta le llega la información cuando ya las compras son efectuadas y los materiales entregados por lo cual existe un desfase entre el hecho y el registro que ejecuta esta persona.

Con lo anterior se puede determinar que sí existe una manera de saber el avance de un proyecto en la compañía, sin embargo, no existe un proceso definido con lo cual se pueda consultar a la persona correcta y tampoco este avance tiene una misma métrica entre las partes. Actualmente no hay una uniformidad para determinar el avance de un proyecto.

Al no existir procesos establecidos y comunicados al personal de finanzas estos no pueden determinar con claridad los avances ni tampoco tener los respaldos del avance de un proyecto. No existe claridad de las funciones entre las partes ni tampoco una comunicación que les permita controlar de una mejor manera los proyectos.

Con el resultado de esta primera pregunta se hace necesario medir el conocimiento que tiene el personal contable del proceso de costeos, para lo cual se efectúa la siguiente interrogante:

Pregunta # 4

¿Conoce el proceso de cierre de un proyecto y el personal involucrado en este?

Tabla 20. Conocimiento proceso de cierre

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	3	100%
No		
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Los tres funcionarios confirman que sí conocen el proceso de cierre y el personal a cargo en términos generales el departamento, sin embargo, no tienen identificado por proyecto la persona a cargo. Se consulta también si conocen lo que conforma un proyecto o se organiza una reunión previa con el asesor o el ingeniero de proyecto para conocer el alcance de este, la respuesta de los tres es negativa.

Con lo anterior se denota nuevamente que no existe una retroalimentación entre las partes involucradas en la ejecución que ayuden a mantener un control adecuado de la ejecución y tratamiento contable de las obras en proceso.

La NIIF 15 menciona que esta se debe aplicar individualmente a los contratos no excluyendo la posibilidad de agruparlos si estos tienen características similares. Con el resultado de esta pregunta se denota que la empresa no desarrolla un estudio por tipo de contrato que le permita determinar e informar a las personas involucradas la manera correcta de contabilizar el proyecto.

Pregunta # 5

¿Conoce con claridad los proyectos que se encuentran a la fecha en ejecución y el tratamiento contable que se les da a estos?

Tabla 21. Conocimiento proyectos en ejecución

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	3	100%
No		
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

La respuesta fue afirmativa en todos los casos, de los proyectos existen auxiliares que permiten conocer cuáles se encuentran en estado de en proceso y cuáles se hallan finalizados. Con lo anterior existe una fiabilidad razonable del área contable, pues es únicamente la encargada de costos la que tiene la autorización de abrir o cerrar un proyecto.

En relación con el tratamiento contable, se tiene claro en el departamento financiero, el tiempo de reconocimiento de ingresos y costos en todos los casos es al finalizar el proyecto. En relación con el registro contable el último día del mes se procede a realizar un asiento manual en el cual se trasladan todas las cuentas de costos a una cuenta de activos de obras en proceso y todos los ingresos a una cuenta de pasivo de ingresos diferidos.

Finalizado, el mes el analista financiero se asegura que no exista ningún movimiento de un proyecto abierto en cuentas de resultados, de la misma manera se asegura que no quede ningún movimiento de un proyecto cerrado en cuentas de balance. Con lo anterior se determina que actualmente el tratamiento contable es uniforme para todos los proyectos.

Actualmente, en la empresa no existe un estudio por contrato que permita identificar las obligaciones de desempeño, así como el tiempo de su reconocimiento. Todo se maneja de una manera estandarizada lo cual provoca que no se cumpla con el objetivo de la NIIF 15, que es brindar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo.

Pregunta # 6

¿Considera que la información actualmente en las cuentas de activos y pasivos se encuentran debidamente justificadas?

Tabla 22. Control de las cuentas de activos y pasivos.

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	2	66.66%
No	1	33.33%
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Al efectuar la pregunta existen varias diferencias entre las partes relacionadas a estas cuentas, el contralor menciona que hace un año realizaron una revisión detallada de las cuentas y se confirmó que todo estaba en orden. La revisión consistió en asegurarse que únicamente los proyectos en ejecución se contratarán en esta cuenta.

El gerente financiero mencionaba que estas cuentas son revisadas por la encargada de costos y el analista financiero todos los meses. En relación con la encargada de costos esta mantiene esa cuenta al día, y valida que lo que esté en esa cuenta sea lo que corresponde,

mientras que el analista financiero al finalizar el mes efectúa una revisión de que todos los proyectos abiertos se encuentren en estas cuentas.

El analista financiero menciona que no tiene certeza de que lo que se encuentre en esa cuenta sea lo que corresponde, pues al mover todos los registros mediante un asiento se pierde la trazabilidad de la información. En el caso de los costos mencionaba que no tiene manera de saber a qué facturas corresponden el asiento que posteriormente envían a resultados al igual que con los ingresos.

La NIIF 15 señala el flujo de efectivo como parte de la información por presentar a los usuarios de los estados financieros. Conociendo lo anterior es necesario consultar a los usuarios la manera en que controlan las entradas y salidas de dinero de los contratos en ejecución con lo cual se formula la siguiente interrogante:

Pregunta # 7

¿La relación entre ingresos y salidas de dinero de un proyecto se encuentran monitoreadas?

Tabla 23. Control de entradas y salidas de dinero de un proyecto.

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	3	100%
No		
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Para este análisis los entrevistados mencionan que en muchos casos sí se logra controlar, indican que se intenta negociar con los clientes las mismas condiciones de pago que se tiene con

los proveedores, pero cuando se trata directamente con gobierno en lo cual existe una licitación de por medio no es posible negociar las condiciones de pago. El contralor explica que la situación anterior ha causado problemas de flujo de caja en la compañía.

El analista expresa que en muchos casos la negociación con los proveedores se ejecuta en el momento en el cual la factura se encuentra vencida y no se tiene flujo para cancelarla. Los clientes por su parte muchas veces por cuestiones internas retrasan el pago, lo cual altera las proyecciones de flujo de la compañía.

Con lo anterior se puede concluir que las negociaciones y estudios de flujo de caja en los proyectos no son parte del proceso del contrato ni tampoco información que se brinde a los asesores, ni aún menos información que se controle en la ejecución de los contratos. El motivo por el cual se efectúan estos acuerdos con los proveedores se da cuando la liquidez de la compañía no alcanza para hacerles frente a los pagos.

Con el fin de conocer el proceso preventivo y control que se produce de los créditos otorgados a los clientes con los cuales se tienen contratos se plantea la siguiente pregunta:

Pregunta # 8

¿Existe alguna directriz por parte del departamento financiero al área comercial de las condiciones de pago que se deben negociar con el cliente? (Monto máximo de financiamiento y días de crédito).

Tabla 24. Condiciones de pago de clientes

Descripción	Valor Absoluto	Valor Relativo
Sí	3	100%
No		
Total	3	100%

Fuente: Elaboración propia.

Al realizar la pregunta a los entrevistados contestaron de manera afirmativa, indican que existe una política de otorgamiento de crédito, los días de crédito sí se encuentran limitados en el socio de negocios en el sistema que utilizan SAP.

La política fue entregada por efectos de la investigación, al analizarla no se identificó que esté elaborada para dar crédito a un cliente nuevo, pero no existe ningún punto que indique actualizaciones de datos para medir nuevamente la capacidad de pago, lo anterior fue confirmado con los encuestados.

Análisis de datos

Como tercer instrumento en la investigación se utiliza el análisis de datos con lo cual se iniciará con los contratos con clientes con el fin de confirmar lo plasmado por los entrevistados en la aplicación del cuestionario de contrato y negociación, registros contables de las transacciones provenientes de contratos con clientes para identificar el cumplimiento de la NIIF 15 relacionado con el registro y reconocimiento de los ingresos y costos, conciliación fiscal y estados financieros internos del periodo 2018 y parciales a junio del 2019 con el fin de valorar el cumplimiento de la normativa tributaria así como la presentación y revelación empleada en los estados financieros internos.

Por temas de confidencialidad de la información solicitada por la empresa AAA, S.A. los números reflejados en los estados financieros, los asientos contables y los nombres de los clientes de los contratos tomados como muestra no son los reales.

La empresa AAA, S.A. desarrolla cinco tipos de ventas, los cuales son:

1. Venta de contratos de mantenimiento preventivo. En adelante llamado “Tipo A”
2. Venta de contratos de mantenimiento preventivo que incluyen mantenimiento correctivo. En adelante llamado “Tipo B”

3. Venta de equipo de UPS con capacidad menor a 3 kva. En adelante llamado “Tipo C”
4. Venta de equipo de UPS superior a 3 kva, aires acondicionados de precisión y plantas eléctricas con instalación. En adelante llamado “Tipo D”
5. Venta de equipo de UPS superior a 3 kva, aires acondicionados de precisión y plantas eléctricas con instalación y duración mayor a un año con facturaciones parciales. En adelante llamado “Tipo E”

Para ejecutar el análisis de los contratos y transacciones contables provenientes de estos, se elaboró una muestra, se solicitó dos contratos por tipo de venta, para los tipos de venta tipo D y E, se requirió uno que se encontrara en ejecución y otro que se estuviera finalizando al corte de junio 2019, lo cual resultó un total de diez contratos.

Tabla 25. Contratos para análisis de datos

Tipo de Venta	Cliente	Categoría	Estado al 30 de junio 2019	Código de Proyecto
Tipo A	CL2803	Zona Franca	N/A	8756
Tipo A	CL2803	Zona Franca	N/A	7306
Tipo B	CL3118	Comercial Nacional	N/A	8327
Tipo B	CL2803	Comercial Nacional	N/A	7134
Tipo C	CL0807	Comercial Nacional	N/A	12
Tipo C	CL0163	Gobierno	N/A	12
Tipo D	CL3118	Zona Franca	En ejecución	P04186
Tipo D	CL1016	Zona Franca	Cerrado	P02297
Tipo E	CL2803	Zona Franca	En ejecución	P04225
Tipo E	CL0134	Zona Franca	Cerrado	P03728

Fuente: Elaboración propia.

Paso I. Identificación del contrato

Como primer paso para la aplicación de la NIIF 15 según se menciona en el párrafo 9 se debe identificar la existencia del contrato basado en cinco criterios, los cuales son:

1. Las partes del contrato han aprobado el contrato.
2. Se pueden identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes y servicios a transferir.
3. Se pueden identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes y servicios a transferir.
4. El contrato tiene fundamento comercial.
5. Es probable que la entidad recaude la contraprestación (considerando únicamente la capacidad e intención de pago del cliente).

Adicional a lo anterior la NIIF 15 indica en el párrafo 12 que un contrato no existe si cada parte tiene derecho exigible unilateral de terminar un contrato totalmente sin ejecutar o sin compensar a la otra parte.

Criterio 1. Las partes han aprobado el contrato.

Con el fin de determinar si lo descrito por los encuestados en la pregunta # 1 del cuestionario contrato y negociación y el cuestionario medición y control se cumple en los contratos en ejecución y finalizados del periodo 2019, se solicitó el respaldo de la aprobación entre las partes los cuales en las respuestas de estas mismas preguntas los encuestados indicaron que se consideran como válidas para la empresa las siguientes:

1. En el caso del grupo de clientes de gobierno adjudicación y orden de compra para todos los tipos de venta.
2. En el caso de los grupos zonas francas y comercial nacional una orden de compra o visto bueno por correo en caso de ser tipo de venta C, D o E en caso de ser una venta tipo A o B se solicita adicional a la orden de compra la firma del contrato de mantenimiento.

Para los contratos tomados como muestra su aprobación se encontraba respaldada con los documentos que se detallan en la tabla:

Tabla 26. Documento de aprobación del contrato

Tipo de Venta	Cliente	Categoría	Estado al 30 de junio 2019	Código de Proyecto	Documento de Aprobación del contrato.
Tipo A	CL2803	Zona Franca	En ejecución	8756	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo.
Tipo A	CL2803	Zona Franca	Cerrado	7306	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo.
Tipo B	CL3118	Comercial Nacional	En ejecución	8327	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo y correctivo.
Tipo B	CL2803	Comercial Nacional	Cerrado	7134	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo y correctivo.
Tipo C	CL0807	Comercial Nacional	En ejecución	12	Orden de compra.
Tipo C	CL0163	Gobierno	Cerrado	12	Orden de compra.
Tipo D	CL3118	Zona Franca	En ejecución	P04186	Orden de compra.
Tipo D	CL1016	Zona Franca	Cerrado	P02297	Orden de compra.
Tipo E	CL2803	Zona Franca	En ejecución	P04225	Orden de compra.
Tipo E	CL0134	Zona Franca	Cerrado	P03728	Orden de compra.

Fuente: Elaboración propia.

Para los contratos de mantenimiento preventivo y contratos de mantenimiento preventivo y correctivo se explica claramente el compromiso de las partes mediante cláusulas específicas que se analizan en el segundo criterio. Relacionado con las órdenes de compra en estas se indica por parte del cliente el bien que va a recibir por ende el que la empresa se compromete a entregar.

Con lo anterior se concluye que el primer criterio de la identificación del contrato se cumple basado en la aplicación de los instrumentos de cuestionario y análisis de datos.

Tabla 2. Compromiso de obligaciones entre las partes

Criterio 2. La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a bienes o servicios por transferir.

El análisis que se aplicó a los contratos utilizados como muestra con el primer criterio se identificaron tres tipos de documentos de aprobación los cuales son contratos de mantenimiento preventivo, contratos de mantenimiento preventivo y correctivo y órdenes de compra.

Contratos de mantenimiento preventivo: este contrato muestra las cláusulas de alcance del servicio en el cual se especifica claramente lo que la empresa AAA, S.A. se compromete a brindar al cliente, así como las responsabilidades que adquiere el cliente.

Entre los compromisos que debe cumplir AAA, S.A. se encuentran:

1. Brindar una visita periódica de conformidad con el anexo 2. Este anexo contiene el detalle de lo que consiste la labor realizada en la visita.
2. Enviar un informe técnico en un plazo no mayor a doce (12) horas posteriores a la visita del estado del equipo los cuales referencian el anexo 1 en el cual se encuentran detallados todos los equipos incluidos en el contrato.

Entre los compromisos que se detalla debe cumplir el cliente se encuentran:

1. El que si desea trasladar un equipo de sucursal deberá notificarlo a la empresa para proceder con la cotización del servicio, caso contrario la empresa no se hace responsable de los daños del equipo ocasionados por el traslado.

Posterior al contrato menciona las exclusiones del servicio.

Contratos de mantenimiento preventivo y correctivo: estos contratos mantienen las cláusulas del alcance del contrato de mantenimiento preventivo y se adicionan las específicas del mantenimiento correctivo, las cuales son:

1. En este se incluye el tiempo de respuesta de alguna falla o anomalía en los equipos en contrato.
2. Exclusiones del servicio las cuales limitan el suministro de repuestos debido a usos inadecuados o negligencia del cliente.

Órdenes de compra: las órdenes de compra analizadas, el bien o servicio a suministrar, pero no se indica claramente los derechos de cada parte, por lo cual se analizó en conjunto con las ofertas de venta enviadas a los clientes:

Las ofertas contienen la misma estructura de los contratos de mantenimiento preventivo y correctivo en lo cual se menciona:

1. Alcance de la oferta, se detallan los equipos por instalar, alcance de la mano de obra, incluido plazo de la garantía de los equipos y trabajos efectuados.
2. Plazo de entrega de equipos, el cual empieza a partir de recibida la orden de compra.

Con lo anterior se concluye que el segundo criterio de la identificación del contrato se cumple basado en la aplicación de los instrumentos de cuestionario y análisis de datos.

Tabla 3. Identificación de derechos entre las partes

Criterio 3. La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.

Para los contratos de mantenimiento preventivo, contratos de mantenimiento preventivo y correctivo existe una cláusula en el contrato indicada como precio y procedimiento de pago en la cual se indica el monto, el plazo de crédito y se detalla el ajuste de precio anual. Para las órdenes de compra se identificó la condición de pago pactada, la cual en todos los casos era congruente con la indicada en la oferta enviada al cliente, las condiciones de pago identificadas fueron las siguientes:

Tabla 27. Identificación de condiciones de pago

Tipo de Venta	Cliente	Categoría	Estado al 30 de junio 2019	Código de Proyecto	Documento de Aprobación del contrato.	Condición de pago
Tipo A	CL2803	Zona Franca	En ejecución	8756	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo.	30 días
Tipo A	CL2803	Zona Franca	Cerrado	7306	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo.	30 días
Tipo B	CL3118	Comercial Nacional	En ejecución	8327	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo y correctivo.	30 días
Tipo B	CL2803	Comercial Nacional	Cerrado	7134	Contrato de Servicio de Mantenimiento preventivo y correctivo.	30 días
Tipo C	CL0807	Comercial Nacional	En ejecución	12	Orden de compra.	30 días
Tipo C	CL0163	Gobierno	Cerrado	12	Orden de compra.	30 días
Tipo D	CL3118	Zona Franca	En ejecución	P04186	Orden de compra.	30 días
Tipo D	CL1016	Zona Franca	Cerrado	P02297	Orden de compra.	30 días
Tipo E	CL2803	Zona Franca	En ejecución	P04225	Orden de compra.	50% adelantado y 50% a 45 días
Tipo E	CL0134	Zona Franca	Cerrado	P03728	Orden de compra.	40% contra orden de compra, 40%

						contra entrega de equipo y 10% contra entrega final.
--	--	--	--	--	--	---

Con lo anterior se concluye que el tercer criterio de la identificación del contrato se cumple basado en la aplicación de los instrumentos de cuestionario y análisis de datos. Tabla 4. Condiciones de pago de bienes y servicios.

Criterio 4. El contrato tiene fundamento comercial

Según la norma en el párrafo 9 inciso d, indica que un contrato tiene fundamento comercial cuando se espera que el riesgo calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambie como resultado del contrato.

En el caso de los mantenimientos preventivos y mantenimientos preventivos y correctivos relacionado al riesgo y calendario se menciona la cláusula en responsabilidades, en la cual la empresa en estudio se libera de responsabilidad si mediaren motivos de fuerza mayor o caso fortuito que hagan imposible o insegura la contraprestación del servicio indicando que si se presentaran estos hechos excluye a la empresa AAA, S.A. toda responsabilidad de penalización o multa en tiempos de respuesta, resolución de averías o por la situación de caso fortuito resulte imposible organizar una visita de mantenimiento a los equipos.

Relacionado con los flujos de efectivo futuros se encuentra una cláusula en el contrato donde se indica que el contrato se aumentará anualmente, lo anterior con el fin de salvaguardar su utilidad en relación con los cambios de precios que puedan efectuar sus proveedores. Seguido a esto se menciona que el cliente se compromete a cancelar las facturas una vez emitida en treinta (30) días naturales.

En el caso de las ofertas relacionadas con riesgo y calendario mencionan plazo de entregas una vez recibidas las órdenes de compra el plazo va de treinta (30) a sesenta (60) días dependiendo del equipo que se deba importar.

En el caso de las órdenes de compra, estas se relacionan con el riesgo y calendario, se mencionan multas y penalizaciones por multas tardías cobrando un porcentaje del total del contrato por cada día de atraso.

Con lo anterior se concluye que el tercer criterio de la identificación del contrato se cumple basado en la aplicación de los instrumentos de cuestionario y análisis de datos.

Tabla 5. Fundamento comercial del contrato

Criterio 5. Es probable que la entidad recaude la contraprestación

La NIIF 15 en el párrafo 9 inciso e, menciona que para medir el cumplimiento este criterio se considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga por pagar. Para los contratos seleccionados en la muestra la entidad tiene un formulario de solicitud de crédito de clientes la cual se ejecuta únicamente para las ventas tipo C, D y E, para los tipos de ventas tipo A y B no se elabora este estudio dado que se considera como intención de pago la firma del contrato.

El proceso de otorgamiento de crédito consiste en:

- El asesor comercial envía al correo indicado en el proceso la solicitud de crédito con los siguientes documentos del cliente: personería jurídica, cédula del representante legal, tres cartas de referencias comerciales y para créditos superiores a \$ 20,000 (veinte mil dólares) se deben adjuntar los estados financieros de los últimos tres años.
- Se prepara un archivo con esta documentación y el encargado de cuentas por cobrar, gerencia comercial y gerente financiero organizan una sesión de trabajo para ejecutar el análisis y confirmación del crédito al cliente.

Para los contratos en análisis se validó que existiera dicho estudio, muchos de los estudios de crédito tienen más de cinco años de haberse proyectado, por lo cual se considera que la condición de pago de los clientes si bien se efectúa un estudio antes de otorgar el crédito no se elaboran actualizaciones de datos.

Tabla 6. Recaudación de la contraprestación.

Cancelación del contrato.

Se preparó una revisión de si en las ofertas enviadas y contratos firmados con los clientes se encontraba alguna cláusula que indicara si existe alguna contraprestación a recibir en caso de que el cliente decida terminar un contrato el cual no se haya iniciado la ejecución, pero no se encontró nada implícito en los contratos.

Tabla 7. Cancelación del contrato

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño.

La NIIF 15 menciona en el párrafo 22 que al comienzo de un contrato la entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con el cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir:

- Un bien o servicio.
- Una serie de bienes y servicios distintos que son sustancialmente iguales.

Para lograr identificar las obligaciones de desempeño se confeccionó el análisis por tipo de contrato que efectúa la entidad, lo anterior se desarrolló con los compromisos que se encontraban explícitos en los contratos y con el fin de cumplir con el párrafo 24 de la NIIF 15, la cual indica que pueden existir compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, las obligaciones identificadas fueron validadas por el gerente comercial, el ingeniero de proyectos, y el analista financiero.

El motivo por el cual se consultó al gerente comercial es para descartar que comercialmente al acordar un contrato con el cliente se cree alguna expectativa al cliente que se le transferirán otros bienes o servicios que no se encuentren detallados en el contrato, se consultó al ingeniero de proyectos, debido a que este es quien maneja los avances del proyecto y control de estos con el fin de validar si al ejecutar un proyecto surge alguna otra obligación de desempeño y por último se consultó al analista financiero si al efectuar el análisis de un contrato finalizado considera que en los registros existen transacciones de otra naturaleza a las obligaciones de desempeño identificadas.

Para el análisis es importante definir que como “equipo” se consideran plantas eléctricas, aires acondicionados de precisión y UPS (unidades de potencia ininterrumpida).

Para la identificación de cuánto se satisface una obligación de desempeño según lo indica la NIIF 15 en el párrafo 31, la entidad reconocerá los ingresos a medida que se satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia del bien o servicio. La norma indica que se considera transferencia cuando el cliente obtiene el control de ese activo.

Definido lo anterior se procede a elaborar el análisis del segundo paso para la aplicación de la NIIF 15.

Contrato Tipo A:

Descripción:

Ventas de contratos de mantenimiento preventivo, estas ventas consisten en una visita periódica al equipo en contrato, en la cual se transfiere un servicio al cliente. Tanto el servicio como la facturación se efectúa en el mismo mes.

Obligaciones de desempeño:

- Realizar una visita periódica de mantenimiento preventivo al equipo en contrato con el cliente.

Satisfacción de la obligación de desempeño:

- A lo largo del tiempo

El párrafo 35 de la NIIF 15 indica que una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si cumple con uno de tres criterios mencionados. Considerando que en este tipo de venta el cliente controla el activo el cual es el equipo al que se le brinda el mantenimiento y lo que se prepara en la obligación de desempeño es un mantenimiento al bien en cada visita organizada esta se encuentra en el alcance del inciso (a) de la NIIF 15 el cual indica: que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo ejecuta.

Medición del progreso:

- Método de producto

En el párrafo 39 de la NIIF15 se establece que, para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, la entidad reconocerá los ingresos midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación, para lo anterior se establecen dos métodos, el de producto y el de recurso. Considerando lo que se indica en la NIIF 15 (B16) en la cual se detalla que el método de producto como solución práctica se da si una entidad tiene derecho a la contraprestación de un cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha.

Para la obligación detallada en el contrato se determina que la entidad factura un importe fijo por cada visita de mantenimiento brindada, por lo cual esta metodología es la que se considera conveniente para la medición del progreso.

Contrato Tipo B:

Descripción:

Ventas de contratos de mantenimiento preventivo y correctivo, en este tipo de venta adicional al mantenimiento preventivo del equipo se incluye en el contrato disponibilidad de la entidad para la atención de cualquier avería con tiempos de respuesta establecidos y el suministro de los repuestos que se encuentren en el alcance del contrato. El servicio de mantenimiento preventivo se genera según la periodicidad pactada en el contrato, el servicio correctivo y suministro de repuestos se efectuará en el momento que el equipo en contrato requiera la reparación.

Obligaciones de desempeño:

- Programar una visita periódica de mantenimiento preventivo al equipo en contrato con el cliente.
- Atención de averías (disponibilidad de personal técnico y suministros repuestos)

Satisfacción de la obligación de desempeño:

La primera obligación de desempeño, la cual consiste en agendar la visita periódica de mantenimiento preventivo, según el párrafo 35 de la NIIF 15, el cual indica que una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si cumple con uno de tres criterios mencionados. Considerando que en este tipo de venta el cliente controla el activo el cual es el equipo al que se le brinda el mantenimiento y lo que se efectúa en la obligación de desempeño es un mantenimiento al bien en cada visita programada, esta se encuentra en el alcance del párrafo 35 inciso (b) de la NIIF 15 el cual indica: el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo.

La segunda obligación de desempeño consiste en la atención de averías de los equipos en contrato, este último cuando se requiera la reparación, con un tiempo de respuesta establecido en

el contrato, según el análisis de este contrato existen dos tareas que se ejecutan para el cumplimiento de la obligación de desempeño:

1. Disponibilidad de personal para la atención de averías 24 horas 7 días a la semana, este es un costo fijo subcontratado por la entidad el cual es facturado por el proveedor a la entidad en la misma periodicidad que se cobra el mantenimiento.
2. Servicio de reparación y suministro de repuesto para el equipo en contrato, estos costos se generan cuando el equipo en contrato requiera una reparación.

Al igual que la primera obligación el cliente controla el activo el cual es el equipo en contrato, y a este la entidad le brinda disponibilidad de atención y repuestos ante una eventual avería, con lo cual se determina que esta se encuentra en el alcance del párrafo 35 inciso (b) de la NIIF 15 el cual indica: el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo.

Medición del progreso:

- Método de producto

En el párrafo 39 de la NIIF15 se establece que, para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, la entidad reconocerá los ingresos midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación, para lo anterior se establecen dos métodos, el de producto y el de recurso. Considerando lo que se indica en la NIIF 15 (B16) en la cual se detalla que el método de producto como solución práctica se da si una entidad tiene derecho a la contraprestación de un cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha.

Para la obligación detallada en el contrato se determina que la entidad factura un importe fijo por cada visita de mantenimiento brindada y periodo de disponibilidad del personal técnico para la atención de averías, por lo cual esta metodología es la que se considera conveniente para la medición del progreso.

Contrato Tipo C:**Descripción:**

Venta de equipo que no requiere instalación, la entidad comercializa equipos tipo UPS (unidades de potencia ininterrumpida) con capacidad menor a 3kva los cuales no requieren ningún tipo de instalación, estos equipos tienen una garantía de doce meses. Estas garantías no incluyen ningún tipo de servicio.

Obligaciones de desempeño:

- Suministro del equipo al cliente.

Satisfacción de la obligación de desempeño:

- En un momento determinado.

Se identifica que la obligación de desempeño sucede en un momento determinado debido a que la entidad no transfiere el bien a lo largo del tiempo como lo indica el párrafo 35 de la NIIF 15. El momento determinado en el cual se transfiere el control del activo al cliente basado en el artículo 38 incisos del (a) al (b) se consideran los siguientes:

- La entidad tiene derecho presente al pago.
- El cliente tiene derecho legal del activo.
- La entidad ha transferido la posesión física del activo.
- El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo.
- El cliente ha aceptado al activo.

Contrato Tipo D:**Descripción:**

Venta de equipo con instalación, debido a la complejidad de estos equipos los cuales son plantas eléctricas, aires acondicionados de precisión, unidades de potencia ininterrumpida (UPS) superiores a 3KVA, estos se comercializan en conjunto con la instalación. La garantía de este tipo de venta incluye repuestos que se encuentren en el alcance de la garantía y que van de los 24 a 36 meses según el tipo de equipo.

Obligaciones de desempeño:

- Suministro del equipo y servicio de instalación.

Satisfacción de la obligación de desempeño:

- En un momento determinado.

Se identifica que la obligación de desempeño sucede en un momento determinado debido a que la entidad no transfiere el bien a lo largo del tiempo ni tampoco el cliente puede hacer uso del bien si este no se encuentra instalado como lo indica el párrafo 35 de la NIIF 15. El momento determinado en el cual se transfiere el control del activo al cliente basado en el artículo 38 incisos del (a) al (b) se consideran los siguientes:

- La entidad tiene derecho presente al pago.
- El cliente tiene derecho legal del activo.
- La entidad ha transferido la posesión física del activo.
- El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo.
- El cliente ha aceptado al activo.

Contrato Tipo E:

Descripción:

Venta de equipo con instalación, debido a la complejidad de estos equipos los cuales son plantas eléctricas, aires acondicionados de precisión, unidades de potencia ininterrumpida (UPS) superiores a 3KVA, estos se comercializan en conjunto con la instalación. La garantía de este tipo de venta incluye repuestos que se encuentren en el alcance de la garantía y que van de los 24 a 36 meses según el tipo de equipo. Estos proyectos tienen una duración de más de un año por lo cual en todos los casos se negocia con el cliente una facturación parcial.

Obligaciones de desempeño:

- Suministro del equipo y servicio de instalación.

Satisfacción de la obligación de desempeño:

- En un momento determinado.

Al desarrollar el análisis del momento en el cual se da la satisfacción de la obligación de desempeño se valoró primeramente las facturaciones parciales, en relación con lo anterior la NIIF 15 indica en el párrafo 35 inciso(c) como criterio que para satisfacer la obligación a lo largo del tiempo el no crear un activo con uso alternativo y que la entidad tenga derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha, lo anterior fue descartado, pues si bien los equipos son importados con características específicas para un cliente el derecho exigible al pago se da cuando el equipo se encuentra en uso, lo cual será hasta que se instale.

En este contrato se debe valorar en cada contrato específico si se da el derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Si lo anterior se cumple entonces se debe valorar la satisfacción de la obligación a lo largo del tiempo.

Paso 3. Determinación del precio de la transacción

Para este tercer paso, la NIIF 15 en el párrafo 47 define el precio de la transacción como el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente excluyendo impuestos.

Esta misma norma en el párrafo 48 determina cinco aspectos para determinar el precio de la transacción, los cuales son:

- Contraprestación variable.
- Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato.
- Contraprestaciones distintas al efectivo.
- Contraprestación por pagos a realizar al cliente.

Para elaborar el análisis de estos cinco aspectos en los contratos, se validó si se encontraba implícito en el contrato:

- Algún acuerdo de reducción de precio al cliente.
- Ventas con derecho a devolución.
- Una vez efectuada la transferencia de bienes o servicios comprometidos con el cliente y el momento en que el cliente paga es menos de un año.
- Existe un acuerdo de recibir la contraprestación del bien o servicio del cliente por un medio de pago distinto al efectivo.
- Existencia de importes que la entidad espera pagar al cliente como créditos.

Al cotejar la información en los contratos y las respuestas dadas por los encuestados se puede determinar que el precio de la transacción en los contratos con clientes de la compañía AAA, S.A. actualmente no varía con la estimación del precio de la transacción al iniciar el contrato.

Paso 4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño.

Para analizar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño, según lo indica el párrafo 73 de la NIIF 15, el cual consiste en que una vez asignado el precio de la transacción se distribuya a cada obligación de desempeño por un importe que represente la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes y servicios comprometidos con el cliente.

Según el párrafo 37 de la NIIF 15, se debe utilizar el precio de venta independiente, lo cual corresponde al precio de la obligación si esta se vendiera por separado. Para determinar el precio de la venta la entidad utiliza el costo esperado más un margen de utilidad.

Para los contratos de la empresa AAA, S.A., únicamente el contrato tipo B de ejecutarse la asignación de precio a cada transacción, la cual consiste según la NIIF 15 en:

1. Determinar los costos estimados de cada una de las obligaciones de desempeño.
2. Multiplicarlos por el margen de utilidad de la empresa.

Paso 5. Reconocimiento de ingresos

Una vez identificado el contrato, reconocidas las obligaciones de desempeño, determinado el precio de la transacción y asignación del precio a cada obligación de desempeño se procede con el análisis de los registros contables de cada uno de los contratos seleccionados en la muestra.

Tabla 25. Contratos para análisis de datos

Contratos tipo A

Estos contratos como según el estudio elaborado de las obligaciones de desempeño, la satisfacción se da a lo largo del tiempo reconociendo el ingreso y costo en el mes que se brinde la visita de mantenimiento bajo el método de producto.

Como objeto de la muestra se encuentran los contratos con código 8756 en ejecución y con código de contrato 7306 finalizado. Se solicitaron al encargado de costeos los asientos contables provenientes de estos dos contratos.

Tabla 28. Asientos contables de contratos tipo A

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Proyecto
15/06/2019	Costo de venta contrato mantenimiento preventivo	\$ 1,860		8756
	Cuenta por pagar PR3570		\$ 1,860	8756
	Factura Proveedor 2251			
20/06/2019	Cuenta por cobrar CL2803	\$ 2,511		P03567
	Ingreso contrato mantenimiento preventivo		\$ 2,511	P03567
	Entrega 1520			

Fuente: Elaboración propia.

Al efectuar la revisión de los asientos contables en todos los registros se mantiene el mismo comportamiento, este consiste en registrar la factura del subcontrato generando el costo del contrato y preparar la factura de venta, la cual genera un ingreso del contrato. Basado en el estudio desarrollado en este capítulo el registro de los contratos tipo A se encuentra correcto con base en la NIIF 15.

Contratos tipo B

Estos contratos según el estudio efectuado de las obligaciones de desempeño, la satisfacción se da a lo largo del tiempo reconociendo el ingreso y costo en el mes que se brinde el servicio bajo el método de producto.

Se solicitaron al encargado de costeo los registros contables del contrato 8327 el cual se encontraba en ejecución y 7134 finalizado con el fin validar si estos se registran de acuerdo con

la NIIF 15 reconociendo ingresos y gastos en el mes que se brinde la visita. Se detallan las transacciones originadas del contrato 8327 el cual tiene una periodicidad cuatrimestral:

Tabla 29. Asientos Contables de contratos tipo B

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Proyecto
05-04-2018	Costo de venta contrato mantenimiento preventivo.	\$ 2,600		8327
	Costo de venta contrato mantenimiento correctivo.	\$ 1,000		8327
	Cuenta por pagar PR3570		\$ 3,600	
	Factura Proveedor 1015			
16-04-2018	Cuenta por cobrar CL3118	\$ 7,787		
	Ingreso contrato mantenimiento preventivo.		\$ 3,380	8327
	Ingreso contrato mantenimiento Correctivo.		\$ 3,900	8327
	Impuesto de venta		\$ 507	
	Factura periodo Abr-May-Jun-Jul (1 de 3)			
07/06/2018	Costo de venta contrato mantenimiento correctivo.	\$ 1,650		8327
	Inventario Repuestos contrato		\$ 1,650	8327
	Suministro de repuesto para reparación en contrato 8327			
29/06/2018	Costo de venta contrato mantenimiento correctivo.	\$ 2,300		8327
	Inventario Repuestos contrato		\$ 2,300	8327
	Suministro de repuesto para reparación en contrato 8327			
06-08-2018	Costo de venta contrato mantenimiento preventivo.	\$ 2,600		8327
	Costo de venta contrato	\$ 1,000		8327

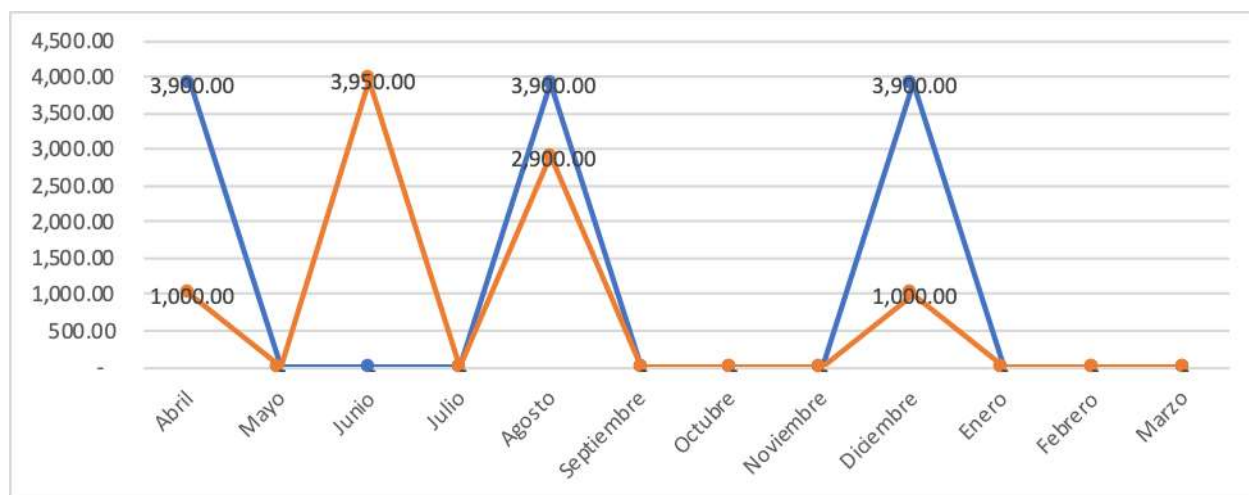
	mantenimiento correctivo.			
	Cuenta por pagar PR3570		\$ 3,600	
	Factura Proveedor 1015			
17-08-2018	Cuenta por cobrar CL3118	\$ 7,787		
	Ingreso contrato mantenimiento preventivo.		\$ 3,380	8327
	Ingreso contrato mantenimiento Correctivo.		\$ 3,900	8327
	Impuesto de venta		\$ 507	
	Factura periodo Ago-Set-Oct-Nov (2 de 03)			
27-08-2018	Costo de venta contrato mantenimiento correctivo.	\$ 1,900		8327
	Inventario Repuestos contrato		\$ 1,900	8327
	Suministro de repuesto para reparación en contrato 8327			
04-12-2018	Costo de venta contrato mantenimiento preventivo.	\$ 2,600		8327
	Costo de venta contrato mantenimiento correctivo.	\$ 1,000		8327
	Cuenta por pagar PR3570		\$ 3,600	
	Factura Proveedor 1015			
11-12-2018	Cuenta por cobrar CL3118	\$ 7,787		
	Ingreso contrato mantenimiento preventivo.		\$ 3,380	8327
	Ingreso contrato mantenimiento Correctivo.		\$ 3,900	8327
	Impuesto de venta		\$ 507	
	Factura periodo Dic-Ene-Feb-Mar (3 de 3)			

Fuente: Información suministrada por la empresa.

Las obligaciones de desempeño de programar una visita periódica de mantenimiento preventivo al equipo en contrato con el cliente, se genera de manera cuatrimestral recibiendo la contraprestación y brindando el servicio.

Para la segunda obligación de desempeño, la cual consiste en la atención de averías, el ingreso se recibe cuatrimestral pero los costos varían según la necesidad del cliente. Con la información brindada se diseñó el siguiente gráfico con el fin de valorar los ingresos y costos recibidos a lo largo del contrato correspondiente al servicio correctivo de los equipos.

Gráfico 1. Análisis registros de ingresos y costos del contrato Tipo B.



Fuente: Elaboración propia.

Cómo se puede observar en el gráfico, existen meses en los cuales la entidad pareciera tener mucha utilidad sobre la obligación de desempeño y otros meses en los que únicamente posee costos del contrato. La NIIF 15 en el párrafo 99 indica que el reconocimiento de los costos debe prepararse congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios, la obligación de desempeño en análisis es la atención de averías, la cual el cliente recibe y consume teniendo la seguridad de ser atendido en el momento que lo requiera por lo cual se considera que el reconocimiento de ingreso y costo de esta obligación debe ser mensual, para lo anterior el correcto tratamiento contable según la NIIF 15 es:

- Para los ingresos se debe dividir el precio asignado a la obligación de desempeño en los 12 meses que cubre el contrato, debido a que la facturación se realiza cuatrimestral por mes adelantado se debe mantener el precio correspondiente a tres

meses en una cuenta de pasivo de contrato y reconocerla mes a mes conforme se cumpla la obligación de desempeño.

- Para los costos, basado en el costo estimado de esta obligación dividirlo en los doce meses que cubre el contrato y crear mes a mes una provisión costo según lo indica la NIC 37 en el párrafo 12 y 13 (a), pues es mes a mes cuando se cumple la obligación de desempeño, se prepara de esta manera ya que la existencia de los costos quedará confirmada tras la ocurrencia o no ocurrencia de sucesos futuros, en este caso averías en los equipos.

Contratos tipo C

Estos contratos según el estudio desarrollado de las obligaciones de desempeño la satisfacción se da en un momento determinado, en este caso en el momento que se efectúa la transferencia del bien. Para confirmar el actual tratamiento contable se solicitó al encargado de costeos los asientos de las ventas a los clientes CL0807 y CL0163 código de proyecto 12.

Tabla 30. Asientos Contables de contratos tipo C

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Proyecto
02/10/2018	Costo de venta equipo UPS	\$ 21,857		12
	Inventario equipo UPS		\$ 21,857	12
	Entrega de equipo para venta			12
02/10/2018	Cuenta por cobrar CL0807	\$ 32,107.93		12
	Ingreso venta de Equipo UPS		\$ 28,414.10	12
	Impuesto de venta		\$ 3,693.83	12
	Factura de venta 50678			
06/06/2019	Costo de venta equipo UPS	\$ 15,000		12
	Inventario equipo UPS		\$ 15,000	12
	Entrega de equipo para venta			12
06/06/2019	Cuenta por cobrar CL0807	\$ 22,035		12
	Ingreso venta de Equipo UPS		\$ 19,500	12
	Impuesto de venta		\$ 2,535	12

	Factura de venta 50678			
--	------------------------	--	--	--

Fuente: Elaboración propia.

Para ambos casos se reconocen tanto ingresos como costos del contrato en el momento que se confecciona la transferencia del servicio, este tipo de venta incluye una garantía, según la guía de aplicación de la NIIF 15 en el párrafo B31 (a) indica que si la garantía es por ley con el fin de proteger al cliente del riesgo de comprar productos defectuosos según el párrafo B33 esta obligación deberá ser materializada de acuerdo con la NIC 37.

Basado en que los costos de la garantía pueden ser confirmados únicamente por la ocurrencia o no de hechos futuros y no se espera recibir ninguna contraprestación por parte del cliente lo que aplica es crear un pasivo contingente según el párrafo 13(b) de la NIC 37.

Contratos tipo D

Estos contratos, según el estudio elaborado de las obligaciones de desempeño, la satisfacción se da en un momento determinado en este caso en el momento que se prepara la transferencia del bien. Para confirmar el actual tratamiento contable se solicitó al encargado de costeos los asientos de las ventas a los clientes del código de proyecto P04186 en ejecución y P02297 finalizado.

Debido a la cantidad de transacciones que maneja el proyecto se presentan los movimientos efectuados no por asiento contable, sino por movimiento en la cuenta:

Tabla 31. Transacciones contables de proyecto en ejecución de contrato Tipo D.

Asiento	Origen	Documento	Comentarios	Código	Cuenta	Importe del Crédito	Código de proyecto
137251	Entrega	9033	Entregas - CL03118	50-01-01-02-01	Costo de Venta	\$ 17,749.64	P04186
137687	Entrega	9049	Entregas - CL03118	50-01-01-02-01	Costo de Venta	\$ 3,614.37	P04186
138139	Devolución	818	Devoluciones - CL03118	50-01-01-02-01	Costo de Venta	-\$ 21,364.01	P04186
138227	13	1002408	Facturas clientes - CL03118	40-01-01-02-01	Ingresos	\$ 42,889.92	P04186
138228	Entrega	9072	Entregas - CL03118	50-01-01-02-01	Costo de Venta	\$ 21,364.01	P04186
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución abril 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 27,141.07	P04186
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución abril 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 10,937.83	P04186
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución abril 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 4,811.02	P04186
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución abril 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 21,364.01	P04186
138806	Entrega	9091	Entregas - CL03118	50-01-01-07-06	Costo de Venta	\$ 214.85	P04186
139826	Entrega	9138	Entregas - CL03118	50-01-02-03-10	Costo de Venta	\$ 127.88	P04186
140362	13	1002549	Facturas clientes - CCL03118	40-01-01-02-01	Ingresos	\$ 8,658.83	P04186
140435	Entrega	9167	Entregas - CL03118	50-01-01-02-01	Costo de Venta	\$ 3,528.98	P04186
140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución mayo 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 8,658.83	P04186
140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución mayo 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 3,528.98	P04186
140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución mayo 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 214.85	P04186

140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución mayo 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 127.88	P04186
141051	Entrega	9184	Entregas - CL03118	50-01-01-02-01	Costo de Venta	\$ 17,749.64	P04186
141054	Entrega	9185	Entregas - CL03118	50-01-01-04-01	Costo de Venta	\$ 314.12	P04186
142444	13	1002724	Facturas clientes - CL03118	40-01-01-02-01	Ingresos	\$ 31,193.89	P04186
142452	13	1002725	Facturas clientes - CL03118	40-01-01-02-01	Ingresos	\$ 1,370.57	P04186
142459	13	1002726	Facturas clientes - CL03118	40-01-01-02-01	Ingresos	\$ 668.24	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 17,749.64	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 314.12	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 18,112.93	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 1,370.57	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19.	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 668.24	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 9,865.92	P04186
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 19	20-01-05-01-01	Ingresos	\$ 3,215.05	P04186

Fuente: Información suministrada por la empresa.

Tabla 32. Transacciones contables de proyecto cerrado de contrato Tipo D.

Asiento	Origen	Documento	Comentarios	Código	Cuenta	Importe del Crédito	Código de proyecto
118231	Entrega	8137	Entregas - CL1016	50-01-01-04-01	Costo de Venta	\$ 380.96	P02297
119197	Fact.Proveedor	31285	Fact.proveedores - PR2630	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 916.87	P02297
119311	Devolución	724	Devoluciones - CL1016	50-01-01-04-01	Costo de Venta	-\$ 380.96	P02297
119312	Entrega	8209	Entregas - CL1016	50-01-01-04-01	Costo de Venta	\$ 380.96	P02297
119314	13	1000439	Facturas clientes - CL1016	40-01-01-04-01	Activos del contrato	\$ 455.29	P02297
119915	30	119915	Traslado de proyecto en ejecución nov 18	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 380.96	P02297
119915	30	119915	Traslado de proyecto en ejecución nov 18	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 916.87	P02297
119915	30	119915	Traslado de proyecto en ejecución nov 18	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	\$ 455.29	P02297
122211	Entrega	8390	Entregas - CL1016	50-01-01-05-01	Costo de Venta	\$ 125.84	P02297
122211	Entrega	8390	Entregas - CL1016	50-01-01-05-01	Costo de Venta	\$ 6,048.31	P02297
122584	13	1000731	Facturas clientes - CL1016	40-01-01-05-01	Activos del contrato	\$ 9,167.38	P02297
123672	30	123672	Traslado de proyecto en ejecución enero 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 6,048.31	P02297
123672	30	123672	Traslado de proyecto en ejecución enero 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 125.84	P02297
123672	30	123672	Traslado de proyecto en ejecución enero 19	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	\$ 9,167.38	P02297
124270	Entrega	8457	Entregas - CL1016	50-01-01-01-06	Costo de Venta	\$ 29.47	P02297
124700	Fact.Proveedor	32196	Fact.proveedores - PR2630	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 170.85	P02297

125228	30	125228	Traslado de proyecto en ejecución Feb 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 29.47	P02297
125228	30	125228	Traslado de proyecto en ejecución Feb 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 170.85	P02297
127435	Entrega	8631	Entregas - CL1016	50-01-01-04-01	Costo de Venta	\$ 107.98	P02297
128801	30	128801	Traslado de proyecto en ejecución Abr 19	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 107.98	P02297
133032	Fact.Proveedor	33507	Fact.proveedores - PR0131	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 84.22	P02297
133033	Fact.Proveedor	33508	Fact.proveedores - PR0131	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 365.08	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 34.90	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 455.29	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 7,163.12	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 149.04	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 99.75	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 432.37	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-04-01	Pasivos del contrato	\$ 1,288.20	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-01-06	Costo de Venta	\$ 29.47	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-04-01	Costo de Venta	\$ 107.98	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-04-01	Costo de Venta	\$ 380.96	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-05-01	Costo de Venta	\$ 6,048.31	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-05-01	Costo de Venta	\$ 125.84	P02297
133055	30	133055	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 1,087.72	P02297

Fuente: Información suministrada por la empresa

Basado en las transacciones analizadas se puede determinar lo siguiente:

1. Las transacciones realizadas de los contratos en ejecución se registran primeramente al costo o el ingreso, si al finalizar el mes los contratos se encuentran en ejecución se trasladan a cuentas de balance de activos del contrato o pasivos del contrato según corresponda.
2. En el momento que se cumple la obligación de desempeño se procede a ejecutar el traslado de los activos del contrato a costo de venta y los pasivos del contrato a Ingresos.

Las transacciones que prepara la compañía actualmente se considera correcta basada en que la obligación de desempeño es una sola y esta se reconoce hasta que finaliza el contrato según la NIIF 15, este tipo de venta incluye una garantía por desperfectos de fábrica la cual no se ejecuta según la guía de aplicación de la NIIF 15 en el párrafo B31 (a) indica que si la garantía es por ley con el fin de proteger al cliente del riesgo de comprar productos defectuosos según el párrafo B33 esta obligación deberá ser efectuada de acuerdo con la NIC 37.

Basado en que los costos de la garantía pueden ser confirmados únicamente por la ocurrencia o no de hechos futuros y no se espera recibir ninguna contraprestación por parte del cliente lo que aplica es crear un pasivo contingente basado en el párrafo 13(b) de la NIC 37.

Contratos tipo E

Estos contratos según el estudio desarrollado de las obligaciones de desempeño la satisfacción se da en un momento determinado en este caso cuando se efectúa la transferencia del bien. Para confirmar el actual tratamiento contable se solicitó al encargado de costeos los asientos de las ventas a los clientes del código de proyecto P04225 en ejecución y P03728 finalizado.

Debido a la cantidad de transacciones que maneja el proyecto se presentan los movimientos ejecutados, no por asiento contable, sino por movimiento en la cuenta:

Tabla 33. Transacciones contables de proyecto en ejecución de contrato Tipo E.

Asiento	Origen	Documento	Comentarios	Código	Cuenta	Importe del Crédito	Código de proyecto
138314	13	1002415	Facturas clientes - CL2803	40-01-02-03-10	Ingresos	\$ 98,104.48	P04225
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución Abr 2019	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	\$ 849.13	P04225
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución Abr 2019	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	\$ 6,277.16	P04225
138581	30	138581	Traslado proyecto en ejecución Abr 2019	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	\$ 90,978.19	P04225
139347	14	1000568	Notas de crédito clientes - CL2803	40-01-02-03-10	Ingresos	-\$ 98,104.48	P04225
139434	13	1002483	Facturas clientes - CL2803	40-01-02-03-10	Ingresos	\$ 78,094.88	P04225
140025	13	1002517	Facturas clientes - CL2803	40-01-02-03-10	Ingresos	\$ 19,697.78	P04225
140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución May 2019	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	-\$ 2.12	P04225
140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución May 2019	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	-\$ 294.00	P04225
140729	30	140729	Traslado proyecto en ejecución May 2019	20-01-05-01-01	Pasivos del contrato	-\$ 15.70	P04225
141838	Fact.Proveedor	34793	Fact.proveedores - PR2655	50-01-02-03-08	Costo de Venta	\$ 467.86	P04225
141843	Fact.Proveedor	34797	Fact.proveedores - PR0292	50-01-02-03-08	Costo de Venta	\$ 1,892.86	P04225
142030	Fact.Proveedor	34825	Fact.proveedores - PR0292	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 1,881.55	P04225
142115	Entrega	9245	Entregas - CL2803	50-01-02-03-10	Costo de Venta	\$ 55,355.43	P04225
142115	Entrega	9245	Entregas - CL2803	50-01-01-05-01	Costo de Venta	\$ 613.21	P04225
142115	Entrega	9245	Entregas - CL2803	50-01-02-03-10	Costo de Venta	\$ 4,864.29	P04225
142116	Entrega	9246	Entregas - CL2803	50-01-02-03-10	Costo de Venta	\$ 15,244.65	P04225
142572	Fact.Proveedor	34984	Fact.proveedores - PR2655	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 457.09	P04225

142573	Fact.Proveedor	34985	Fact.proveedores - PR0619	50-01-02-03-09	Costo de Venta	\$ 98.29	P04225
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 2019	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 613.21	P04225
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 2019	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 2,360.71	P04225
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 2019	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 2,436.92	P04225
142976	30	142976	Traslado proyecto en ejecución junio 2019	10-02-02-02-01	Activos del contrato	\$ 4,864.29	P04225

Fuente: Información suministrada por la empresa.

Tabla 34. Transacciones de cierre contables de proyecto en cerrado de contrato Tipo E.

Asiento	Origen	Documento	Comentarios	Código	Cuenta	Importe del Crédito	Código de proyecto
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-01-01	Costo de Venta	\$ 118,703.03	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-01-01	Costo de Venta	\$ 36,532.01	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-01-01	Costo de Venta	\$ 2,102.56	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-01-01	Costo de Venta	\$ 1,291.23	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	50-01-01-01-01	Costo de Venta	\$ 2,954.69	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-01-04	Ingresos	\$ 239,781.69	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-01-04	Ingresos	\$ 3,064.13	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-01-04	Ingresos	\$ 2,687.83	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-01-04	Ingresos	-\$ 326.66	P03738
131397	30	131397	Reclasifica a proyecto cerrado junio 2019	40-01-01-01-04	Ingresos	\$ 38,424.98	P03738

Fuente: Información suministrada por la empresa.

Basado en las transacciones analizadas se puede determinar lo siguiente:

- Las transacciones elaboradas de los contratos en ejecución se registran primeramente al costo o el ingreso, si al finalizar el mes los contratos se encuentran en ejecución se trasladan a cuentas de balance de activos del contrato o pasivos del contrato según corresponda.
- En el momento que se cumple la obligación de desempeño se procede a preparar el traslado de los activos del contrato a costo de venta y los pasivos del contrato a ingresos.

Las transacciones que efectúa la compañía actualmente se consideran correctas basados en que la obligación de desempeño es una sola y esta se reconoce hasta que finaliza el contrato según la NIIF 15, este tipo de venta incluye una garantía por desperfectos de fábrica la cual no se práctica según la guía de aplicación de la NIIF 15 en el párrafo B31 (a) indica que si la garantía es por ley con el fin de proteger al cliente del riesgo de comprar productos defectuosos según el párrafo B33 esta obligación deberá ser ejecutada de acuerdo con la NIC 37.

Basado en que los costos de la garantía pueden ser confirmados únicamente por la ocurrencia o no de hechos futuros y no se espera recibir ninguna contraprestación por parte del cliente lo que aplica es crear un pasivo contingente basado en el párrafo 13(b) de la NIC 37.

Con el análisis elaborado de los cinco pasos que establece la NIIF 15 se procede a confeccionar una tabla resumen de los contratos identificados en la empresa AAA, S.A., con el resumen de los resultados del estudio desarrollado.

Tabla 35. Tratamiento contable de contratos

Tipo de Contrato	Obligaciones de desempeño	Satisfacción de las obligaciones de desempeño	Medición del progreso
Contrato A	Programar una visita periódica de mantenimiento preventivo al equipo en contrato con el cliente.	A lo largo del tiempo	Método de producto
Contrato B	Agendar una visita periódica de mantenimiento preventivo al equipo en contrato con el cliente.	A lo largo del tiempo	Método de producto
	Atención de averías (disponibilidad de personal técnico y suministros repuestos)		
Contrato C	Entrega de equipo al cliente	En un momento específico	N/A
Contrato D	Suministro e instalación de equipo	En un momento específico	N/A
Contrato E	Suministro e instalación de equipo	En un momento específico	N/A

Fuente: Elaboración propia.

Análisis estados financieros.

Con el fin de examinar si los estados financieros internos cumplen con lo estipulado en la NIIF 15 párrafo 110 en la cual se indica que la información a revelar debe ser suficiente para que les permita a los usuarios de la información comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias, se solicitó al gerente financiero los estados financieros internos del periodo 2018 y los parciales internos al mes de junio 2019.

En relación con la presentación la NIIF 15 se refiere a estas cuentas como activos del contrato y pasivos del contrato, sin embargo, no prohíbe el uso de otras descripciones siempre que la entidad proporcione a los usuarios la información suficiente para que se puedan distinguir entre cuentas por cobrar y activos del contrato. (NIIF 15, párr. 109)

Conociendo lo anterior se procedió a desarrollar el análisis de las cuentas balance de dichos contratos. La presentación de estas cuentas en el caso de los activos se presenta en el balance general como un activo no corriente con el enunciado de proyectos en proceso.

AAA, Sociedad Anónima		
Balance de Situación-Internos-		
Al 30 de Septiembre de 2018		
(expresado en colones costarricenses)		
	Notas	Septiembre, 2018
Activos		
Activos Corrientes		
Caja y Bancos	(2.1)	187,448,960
Cuentas por Cobrar	(2.2)	3,373,199,139
Inventarios	(2.3)	1,642,783,826
Gastos Anticipados	(2.2.3)	174,300,106
Suma activos corrientes	¢	5,377,732,031
Activos No Corrientes		
Inmueble, Mobiliario y Equipo (Neto)	(2.4)	432,516,367
Dep. Garantía Bco. San José	(2.5)	1,627,924
Proyectos en Proceso	(2.6)	1,610,741,252
Suma activos no corrientes		2,044,885,543
TOTAL ACTIVOS	¢	7,422,617,574

Fuente: Información suministrada por la empresa.

Para este apartado se encuentra una nota (2.6) la cual detalla que conforma el monto reflejado en el estado, en esta se indica únicamente que son proyectos en proceso. Se puede ver el detalle de la misiva a continuación.

2.6 Proyectos en Proceso	
Se trata de proyectos que se están realizando de Centros de Datos para diferentes empresas.	
Proyectos en Proceso	2018 1,610,741,252
	₺ 1,610,741,252

Fuente: Información suministrada por la empresa.

La contraprestación recibida correspondiente a obligaciones no satisfechas se encuentra como un pasivo corriente como ingreso diferido se consultó la nota 2.9.2. con el fin de obtener mayor información de la cuenta.

Pasivos		
Pasivos Corrientes		
Cuentas por Pagar Proveedores	(2.7.1)	1,445,034,022
Impuestos por Pagar	(2.8)	13,913,730
Ingresos Diferidos	(2.9.2)	840,089,327
Suma pasivos corrientes	₺	2,299,037,079
Pasivos No Corrientes		
Cuentas por Pagar Largo Plazo	(2.10)	203,858,400
Cuentas por Pagar Prestaciones Legales	(2.9.1)	149,611,830
Cuentas por Pagar Otras	(2.7.2)	766,263,953
Suma pasivos no corrientes		1,119,734,183
Total Pasivos	₺	3,418,771,261

Fuente: Información suministrada por la empresa.

2.9.2 Ingresos Diferidos	
Ingresos Diferidos	840,089,327
	₺ 840,089,327

Fuente: Información suministrada por la empresa.

La información que se revela de las cuentas de activos y pasivos del contrato actualmente en la compañía no es comprensible para un usuario externo ni interno debido a que no indica información alguna de los contratos que se mantienen en estas cuentas como por ejemplo fecha de inicio y fecha final de los contratos. Al tratar de interpretar los estados financieros se tiene la incertidumbre de en qué momento estas cuentas se reconocerán como ingresos y costos.

Relacionado con la información a revelar la NIIF 15 indica que los ingresos de actividades procedentes de contratos con clientes con el fin de cumplir con el objetivo de la norma pueden segregarse para mostrar mejor la naturaleza de sus ingresos, se valida en el estado de resultados si existe alguna segregación de los ingresos:

AAA, Sociedad Anónima			
Estado de Resultados-Interno-			
Al 30 de Septiembre de 2018			
(expresado en colones costarricenses)			
	Notas		Septiembre, 2018
Ventas			
Ventas de Equipo	(2.12.1)	c	3,368,381,680
Ventas por Servicios	(2.12.2)		3,911,286,216
Ventas Netas			7,279,667,896

Fuente: Información suministrada por la empresa.

La empresa organiza una segregación por línea de negocio, en las notas se detalla las subcategorías, lo cual tomando en consideración la guía de aplicación de la NIIF 15 (B88) se considera correcta la revelación.

Parte de la información a revelar que determina la NIIF 15 son:

Juicios significativos relacionados con el calendario de las obligaciones de desempeño y el precio de la transacción y lo asignado a cada obligación de desempeño. Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato como los juicios para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato, así como el método que se

utiliza para determinar la amortización de cada periodo de presentación. Todas estas notas indicadas en la NIIF 15 la empresa AAA, S.A. no las revela en sus estados financieros internos.

La falta de información provoca que se tomen malas decisiones, presentar una cuenta con números que no se puedan interpretar, lejos de ayudar a la empresa provoca incertidumbre y desconfianza en los usuarios de la información.

Análisis tratamiento fiscal

La Dirección General de Tributación establece mediante el artículo 47 del Reglamento al Impuesto sobre la Renta que cuando un contrato abarque más de un periodo fiscal se deberá hacer uso de uno de dos métodos, los cuales son:

- Basado en importes efectivamente recibidos el porcentaje de ganancia calculado para toda la obra.
- Basado en costos efectuados, este consiste en asignar a cada periodo fiscal el importe de deducir al total de la obra la parte que fue ejecutada en el periodo, lo cual serían costos efectuados y gastos efectuados.

Para iniciar el análisis se solicitó al encargado de costeos la conciliación fiscal, el auxiliar utilizado para efectuar la conciliación fiscal del periodo 2018, se brinda el PDF estructurado de la siguiente manera:

Tabla 36. Auxiliar conciliación fiscal.

Descripción	Monto	Detalle
Código del proyecto:	P02025	Código asignado por la encargada de costeos.
Nombre del Proyecto:	Instalación UPS 10kva	Descripción del proyecto.
Activos/Costo Ventas:	\$ 23,000	Costos del proyecto en la cuenta de activos.

Costo Estimado del proyecto:	\$ 35,000	Esta información es facilitada al encargado de costeos por el asesor comercial.
Pasivos/Ingresos diferidos:	0	Ingresos facturados.
Monto según Orden de Venta/Contrato:	\$ 98,000	Corresponde al precio acordado con el cliente mediante un contrato.
% Avance del proyecto:	65,71%	El porcentaje se obtiene al dividir los costos estimados entre los reales.
Costos Conciliación fiscal:	\$ 23,000	Estos son los costos que se reconocerán en la conciliación fiscal.
Ingresos Conciliación Fiscal:	\$ 64,395.80	Se obtiene al multiplicar el % de avance por el monto respaldado por el contrato. Estos son los ingresos que se ajustan en la conciliación fiscal

Fuente: Elaboración propia.

Con lo anterior se confirma que actualmente la entidad utiliza el método de porcentaje de determinación en el cual se basa en costos incurridos en el periodo para reconocer ingresos y costos. Según lo indica el reglamento de ley del impuesto sobre la renta si la entidad ya usa este método y quisiera cambiarlo únicamente se puede efectuar previa autorización de hacienda.

La información detallada en la tabla anterior es elaborada manualmente para cada uno de los proyectos. Si bien la tabla detalla claramente la información no hay manera de reconstruir los datos a esta fecha, lo cual hace necesario guardar el respaldo de la información utilizada para determinar los costos reales del proyecto al cierre del periodo.

Los costos estimados del proyecto son tomados de un sistema diferente al sistema contable utilizado, por lo cual se considera el riesgo que este no sea congruente con lo registrado

en el periodo fiscal correspondiente, pues una factura no se registra en el mismo momento en ambos sistemas.

En la conciliación estas obras se presentan de la siguiente manera:

UTILIDAD DE OPERACION (FINANCIERA)		345,241,548
Reconocimiento de Ingresos Realizados por Proyectos		
Proyecto Reconocidos 2018		
Ingresos Reconocidos	(1,766,398,698)	417,829,888
Costos reconocidos	1,348,568,810	
Proyectos 2017		
Ingresos Reconocidos	- 0	- 0
Costos reconocidos	- 0	
UTILIDAD FISCAL		€ 763,071,436

Fuente: Información suministrada por la empresa.

Relacionado con las provisiones elaboradas del contrato Tipo B y los pasivos contingentes de las garantías de los contratos Tipo C, D y E la entidad deberá reconocer como costo lo correspondiente a los costos realmente incurridos a cada periodo fiscal en el caso de los contratos tipo B y como gasto deducible lo correspondiente a los contratos Tipo C, D y E.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los resultados obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos a los funcionarios y el análisis de datos de la compañía AAA, S.A. permiten llegar a conclusiones y puntos de mejora En relación con la aplicación de la NIIF 15.

Conclusiones de la investigación

Al concluir la investigación se puede determinar que a la empresa AAA, S.A. sí le es aplicable la NIIF 15 en sus registros contables y por ende en los estados financieros, para lo cual en el desarrollo de la investigación se analizó cada uno de los cinco pasos del modelo de aplicación de esta norma, con lo cual se llegó a las siguientes conclusiones:

En la compañía al iniciar un contrato las partes conocen las condiciones de pago, este tiene fundamento comercial y también se tiene seguridad de que se recaudará la contraprestación brindada. En relación con la identificación del contrato se puede concluir que la empresa lo puede identificar con claridad, se debe mencionar que cabe la posibilidad, aunque en un porcentaje muy bajo que el cliente decida no iniciar el contrato sin que la entidad pueda recibir ninguna contraprestación.

En los contratos con clientes tipo A, C, D y E se logra identificar claramente las obligaciones de desempeño, así como los bienes por transferir al cliente, la satisfacción de estas obligaciones basado en el análisis de registros contables se ejecuta correctamente. Se identificó que para las ventas que produce la compañía en los contratos que incluyen ventas de equipos con garantías por defectos de fábrica no se está efectuando ningún registro de provisión por estos costos.

En el caso de los contratos tipo B en el cual se encuentran dos obligaciones de desempeño, los registros contables correspondientes a la visita de mantenimiento preventivo se reconocen correctamente. Para lo correspondiente a la obligación de desempeño de atención de averías el ingreso correspondiente a esta obligación se está reconociendo basado en la visita de

mantenimiento preventivo y no cuando corresponde, lo cual es mensualmente, ya que el cliente consume el servicio de tener personal técnico disponible para, en caso de ocurrir una eventualidad con el equipo en contrato, este sea reparado sin ningún costo adicional a lo que paga periódicamente.

Existen confusiones de las obligaciones de desempeño al iniciar un proyecto debido a que el asesor comercial no entrega presupuesto, oferta de venta y contrato al ingeniero de proyectos y encargado de costeo, lo que provoca reprocesos por parte de estos colaboradores a buscar la información de diferentes fuentes.

El control de los proyectos en ejecución está en manos de tres personas en este caso asesores, ingenieros de proyecto y el encargado de costeos. En el desarrollo de la investigación se denota que los tres departamentos manejan información importante del proyecto, el asesor posee toda la información correspondiente a la venta, el ingeniero de proyectos controla el avance y cumplimiento de cada una de las obligaciones de desempeño, y el encargado de costeos lleva el registro de todos los costos incurridos en los contratos. La falta de políticas y procedimientos en la compañía en este caso del proceso de ejecución de los contratos provoca que no existan un flujo de la información en organización para que esta llegue a las personas interesadas.

Se identifica que en la empresa no existe un flujo de caja por proyecto que le permita saber si debe negociar condiciones de pago con clientes y proveedores. No existe una persona que controle las entradas y salidas de dinero de un proyecto y actualmente la negociación se da en el momento en que la compañía no tiene liquidez, trata de negociar con proveedores el aumento de días de crédito.

No existe un auxiliar de proyectos que permita respaldar el avance reportado de los proyectos en ejecución en la conciliación fiscal, el sistema utilizado no permite determinar el histórico acumulado de un proyecto. El no contar con este detalle puede provocar problemas fiscales ya que no se puede respaldar lo reportado en la declaración de renta.

Los movimientos ejecutados a las cuentas de obras en proceso que maneja la entidad no cuentan con una trazabilidad adecuada, los asientos contables no poseen referencias detalladas que permitan al analista financiero validar si lo que se encuentra en estas cuentas es lo adecuado con lo cual se imposibilita dar un adecuado control a las cuentas.

Los estados financieros internos de la compañía del periodo 2018 y el parcial a junio 2019 poseen notas sobre las cuentas de ingresos ordinarios por contratos con clientes; sin embargo, estas no revelan la información suficiente de estas cuentas, en ambos estados únicamente se indican que corresponden a proyectos en ejecución. Uno de los objetivos de la norma es brindar información útil a los usuarios de la información, lo cual actualmente se está incumpliendo.

Recomendaciones de la investigación

Para lograr una adecuada implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A. se presentan a continuación una serie de puntos de mejora que se concluye que pueden ayudar a lograr el objetivo de la investigación.

Se recomienda a la entidad capacitar al personal contable sobre la normativa vigente, para el alcance de esta investigación en la NIIF 15. Se considera de vital importancia que los colaboradores del departamento financiero posean el criterio para analizar correctamente la información recibida de las transacciones.

Para los contratos con el sector privado se considera importante agregar pautas que permitan implementar la norma entre las cuales se contemplan las penalidades que se pueden generar si alguna de las partes decide terminar el contrato sin que este se inicie. Esta pauta permitirá identificar la existencia del contrato.

Se considera necesario de desarrollen políticas y procedimientos para mejorar el flujo de la información entre los departamentos, pues durante la investigación se identificaron reprocesos importantes. La participación del asesor comercial es vital al iniciar un proyecto, ya que este podría entregar la información completa de la venta producida esto podría lograrse entregando el alcance detallado de la obra, ofertas consideradas y contratos firmados con el cliente.

Se recomienda al departamento financiero establecer un flujo de caja basado en un monto máximo de financiamiento, lo cual permita al departamento comercial tomar medidas preventivas antes de decidir participar en un proyecto o bien considerar costos adicionales por financiamiento con alguna entidad bancaria.

El control de las entradas y salidas de dinero de un proyecto se recomienda establecer una figura de control que vele porque este sea el acordado en la negociación, tanto en monto como en

tiempo, lo cual facilitará el identificar el cumplimiento de las obligaciones de desempeño entre las partes, en este caso compañía y cliente.

Al analizar el tratamiento contable la compañía actualmente elabora tres asientos, el primero al efectuar la venta registra el ingreso y costo según corresponda, a final de mes si el contrato se encuentra en ejecución lo envía a las cuentas de balance y en el momento que este se finaliza se traslada de balance a las cuentas de resultados. Se recomienda que toda factura y costo de un contrato se registre directamente a las cuentas de balance y al final de mes únicamente se traslade a resultados los proyectos que fueron finalizados.

Las notas en los estados financieros de las cuentas de balance, en la cual se encuentran los contratos en proceso, se recomienda apegarse a la NIIF 15, la cual solicita se detalle la fecha de inicio y final de un contrato, así como la naturaleza de estas cuentas.

En las notas a los estados financieros se aconseja adicionar las fechas de inicio y final, las principales variaciones que sufrieron estas cuentas al inicio y final del periodo. Los juicios que utiliza la empresa para determinar el momento en el cual reconoce sus ingresos y costos es de gran importancia para los usuarios de la información.

CAPÍTULO VI. PROPUESTA

En esta sección de la investigación se expone la propuesta de solución planteada a la compañía AAA, S.A. basado en el conocimiento obtenido de la investigación desarrollada. Con el fin de que la compañía implemente correctamente la NIIF 15 en sus registros contables.

Descripción:

Este capítulo tiene como fin brindar a la compañía AAA, S.A. las políticas y procedimientos que le permitan aplicar correctamente la NIIF 15 a los registros contables y presentación de los estados financieros. Actualmente la compañía no posee procedimientos y políticas que le permitan implementar correctamente esta norma.

En el proceso de la investigación se encontraron reprocesos importantes en la ejecución de los proyectos ejecutados en la compañía, lo cual imposibilita el debido control de los avances de los proyectos, así como el correcto registro contable de las transacciones. La identificación de las obligaciones de desempeño no se encuentra clara, lo que imposibilita determinar el tiempo en el cual se debe efectuar el reconocimiento de los ingresos.

La presentación y la revelación de las cuentas de activos y pasivos provenientes de estos contratos no dejan claridad a los usuarios de esta información la naturaleza de las cuentas. No es posible identificar la fecha en la cual las cuentas de balance en los estados financieros se convertirán en cuentas de resultados.

Con el fin de lograr solventar las carencias encontradas se desarrollan las políticas y procedimientos desarrollados en este capítulo para lograr una correcta implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A.

Objetivo general

Aplicar la Norma Internacional de Información Financiera 15 mediante la elaboración de una política y procedimiento para la compañía AAA, S.A.

Alcance

La propuesta comprende la realización de políticas y procedimiento del registro y presentación de las transacciones generadas por los contratos con clientes de la compañía AAA, S.A. Para lo anterior se abarcarán los siguientes pasos:

- Identificación del contrato.
- Identificación de las obligaciones de desempeño.
- Determinación del precio de la transacción.
- Asignación del precio de la transacción.
- Reconocimiento de Ingresos.

Perspectiva teórica o glosario


Con el fin de lograr una correcta comprensión de la propuesta se considera necesario comprender claramente los siguientes términos:

Contrato: Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

Activo del contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes y servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al lapso del tiempo.

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

Obligación de desempeño: un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle un bien o servicio o una serie de bienes y servicios que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

	Nombre: POLÍTICA DE REGISTRO DE INGRESOS Y COSTOS DE CONTRATOS CON CLIENTES.	Código: POLFI-01	
Aprobado por: <hr style="width: 50%; margin: auto;"/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 4
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

Propósito

Establecer la correcta aplicación y registro de los ingresos por contratos de acuerdo con la NIIF 15 de la compañía AAA, S.A.


1. Alcance

Esta política aplica para las transacciones que se generen debido a la existencia de un contrato con un cliente.

2. Responsabilidad

Es responsabilidad del departamento de ventas:

- La solicitud de orden de compra o contrato firmado al cliente antes de formalizar una venta.
- La entrega del contrato, presupuesto y condiciones de pago al encargado de costeos e ingeniero de proyecto cuando el monto de la venta supere los \$ 200,000.00
- Entregar el formulario de Obligaciones de desempeño completo.
- Solicitar a la encargada de costeos un código de proyecto.


	Página: 2 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-01
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

Es responsabilidad del ingeniero de proyectos:

- La validación de la coherencia en el formulario de las obligaciones de desempeño con la orden de compra o contrato recibido para los proyectos mayores a \$ 200,000.
- El control del porcentaje de avance de cada una de las obligaciones de desempeño.
- La notificación a la encargada de costos y el asesor comercial de la finalización de cada una de las obligaciones de desempeño de un proyecto.
- La revisión con la encargada de costos que la utilidad estimada sea la real.

Es responsabilidad del encargado de costos:

- La validación de la coherencia en el formulario de las obligaciones de desempeño con la orden de compra o contrato recibido para los proyectos menores a \$ 200,000.
- El control del porcentaje de avance de cada una de las obligaciones de desempeño.
- La notificación al asesor comercial de la finalización de las obligaciones de desempeño del proyecto basada en costos.
- La confirmación de que se haya recibido la contraprestación pactada en el contrato.
- Las reclasificaciones necesarias para que los proyectos finalizados se encuentren en el estado de resultados.
- La generación del estado de resultados por proyecto y confirmación de que la utilidad estimada sea la real.
- Informar al analista financiero variaciones relevantes de los proyectos con lo estimado.

	Página: 3 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-01
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

Es responsabilidad del analista financiero:


- El análisis de las variaciones relevantes de los proyectos finalizados en el mes.
- La generación de provisiones de las garantías de los proyectos.
- La generación de las notas a los estados financieros.

3. Contenido

Políticas de control y registro de ingresos provenientes de contratos.

La empresa AAA, S.A. tiene por política:


- Iniciar un proyecto únicamente si se tiene una orden de compra o un contrato firmado por parte del cliente.
- Identificar las obligaciones de desempeño, tiempo de satisfacción y condiciones de pago de las ventas producidas.
- No efectuar ninguna compra o venta si no se es asignado un número de proyecto a la venta ejecutada.
- Asignar el control de la ejecución de los proyectos mayores a \$ 200,000 a los ingenieros de proyectos y los proyectos menores a la encargada de costos.
- Registrar todas las transacciones de los proyectos en ejecución a las cuentas de activos y pasivos de un contrato.
- Reclassificar las cuentas de activos del contrato y pasivos del contrato a resultados únicamente si se completaron las obligaciones de desempeño.
- Revelar en los estados financieros información suficiente para que los usuarios puedan comprender la naturaleza, importe, calendario, así como flujo de efectivo de los contratos con clientes.

	Página: 4 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-01
---	-------------------	----------------------	----------------------------

4. Documentos relacionados

Código	Nombre
PROFI-01	Procedimiento de apertura de un proyecto.
PROFI-02	Procedimiento de registro de ingresos y costos de contratos en proceso con clientes.
PROFI-03	Procedimiento de control de avance de las obligaciones de desempeño.
PROFI-04	Procedimiento de reconocimiento de ingresos y costos de contratos con clientes.
POLFI-01	Política de registro de ingresos y costos de contratos con clientes.
POLFI-02	Política para la presentación y revelación de los contratos con clientes en los estados financieros.
POLFI-03	Política para la confección de la conciliación fiscal de proyectos en ejecución.

5. Anexos

	Nombre: PROCEDIMIENTO DE APERTURA DE UN PROYECTO	Código: PROFI-01	
Aprobado por: <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 4
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

1. Propósito

Establecer los pasos necesarios para efectuar la apertura de un proyecto con la información requerida para la correcta aplicación de la NIIF 15.

2. Alcance


Este procedimiento aplica para todas las ventas en las cuales se dé la existencia de un contrato con el cliente.

3. Responsabilidad

Es responsabilidad del departamento comercial entregar la información completa al encargado de costeos e ingeniero de proyectos. El encargado de costeos tiene la responsabilidad de ingresar la información completa al sistema contable.

4. Definiciones básicas

- Contrato: Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
- Obligación de desempeño: un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle un bien o servicio o una serie de bienes y servicios que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

	Página: <p style="text-align: center;">2 de 4</p>	Versión: <p style="text-align: center;"><u>1</u></p>	Código: <p style="text-align: center;">PROFI-01</p>
---	--	---	---

- Código de proyecto: número asignado por el encargado de costos a cada uno de los contratos

5. Contenido

Política de apertura de un proyecto


La empresa AAA, S.A. tiene por política:

- Iniciar un proyecto únicamente si se tiene una orden de compra o un contrato firmado por parte del cliente.
- Identificar las obligaciones de desempeño, tiempo de satisfacción y condiciones de pago de las ventas producidas.
- No efectuar ninguna compra o venta si no se es asignado un número de proyecto a la venta ejecutada.
- Asignar el control de la ejecución de los proyectos mayores a \$ 200,000 a los ingenieros de proyectos y los proyectos menores a la encargada de costos.

Nota: Ver Política POLFI-01.

Proceso


- **Formalización de la venta**
 - Se envía una oferta al cliente donde se detalla los bienes y servicios a transferir y las condiciones de pago de cada una de las líneas de la oferta.
 - Se recibe el contrato firmado orden de compra o visto bueno para compras menores de \$ 5,000.00, previa autorización de la gerencia comercial.
 - Se completa el formulario de obligaciones de desempeño.

	Página: 3 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-01
---	-------------------	----------------------	----------------------------

- Se prepara la solicitud de apertura al encargado de costeos del código de proyecto entregando: contrato, oferta, presupuesto y formulario de obligaciones de desempeño.
- **Apertura del código de proyecto**
 - Se valida el formulario de obligaciones de desempeño con el contrato recibido.
 - Se completa la información del proyecto en el sistema contable, la información a completar es la siguiente:

Columna	Detalle
Código de Proyecto	Número consecutivo asignado por el encargado de costeos.
Nombre del proyecto	Cliente/Provincia
Inicio del proyecto	Fecha indicada por el asesor en el formulario de obligaciones de desempeño.
Fin del proyecto	Fecha indicada por el asesor en el formulario de obligaciones de desempeño.
Descripción del proyecto	Equipo vendido.
Monto de la Venta	Monto estipulado en el contrato o la orden de compra.
Monto presupuestado	Monto estipulado en el presupuesto.
Asesor comercial	Funcionario que realizó la venta del proyecto.
Ingeniero de proyectos	Asignado para proyectos mayores a \$ 200,000

- Se guarda digitalmente en una carpeta por código de proyecto los documentos de respaldo de la apertura a los cuales tendrá acceso el encargado de costeos, ingeniero de proyectos y el analista financiero.

	Página: 4 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-01
---	-------------------	----------------------	----------------------------

- El analista financiero procede a realizar la clasificación del reconocimiento de ingresos en la tabla del proyecto. (A lo largo del tiempo o momento determinado).
- Se notifica al asesor comercial, ingeniero de proyectos y encargado de compras la apertura del proyecto.

6. Anexos

7. Flujo Grama del Proceso

Apéndice D: Flujo Grama de Apertura de Proyecto.

	Nombre: PROCEDIMIENTO DE REGISTRO DE INGRESOS Y COSTOS DE CONTRATOS EN PROCESO CON CLIENTES	Código: PROFI-02	
Aprobado por: <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 4
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

1. Propósito

Establecer los pasos necesarios para el registro contable de los ingresos y costos de los proyectos en ejecución provenientes de contratos con clientes.

2. Alcance


Este procedimiento aplica para todas las transacciones en las cuales se identifique la existencia de un contrato con el cliente.

3. Responsabilidad

Es responsabilidad del departamento financiero asignar a todas las transacciones un código de proyecto y validar que todos los ingresos y costos de proyectos en ejecución se encuentren en las cuentas de activos y pasivos según corresponda.

4. Definiciones básicas

- Activo del contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes y servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al lapso del tiempo.
- Pasivo del contrato: La obligación de una entidad a transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.

	Página: 2 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-02
---	-------------------	----------------------	----------------------------

5. Contenido

Política de registro de Ingresos y costos

La empresa AAA, S.A. tiene por política:

- Registrar todas las transacciones de los proyectos en ejecución a las cuentas de activos y pasivos de un contrato.


Nota: Ver Política POLFI-01.

Proceso

5.1 Registro de Costos de contratos con clientes.

5.1.1 Solicitud de orden de compra:

- Para proyectos mayores a \$ 200,000.00 el ingeniero de proyectos solicita mediante correo electrónico al encargado de compras la confección de una orden de compra en la que debe indicar el proyecto al cual debe cargarse la compra.
- Para proyectos menores a \$ 200,000 el asesor solicita mediante correo electrónico al encargado de compras la confección de una orden de compra en la que debe indicar el proyecto al cual debe cargarse la compra.
- El encargado de compras procede a realizar la confección de la orden de compra y enviarla al proveedor.
- Una vez recibida la orden de compra y entregados los servicios el proveedor procede a confeccionar la factura y enviarla a trámite.

	Página: 3 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-02
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

- El encargado de compras procede a validar que la factura coincida en monto y forma con la orden de compra y procede a enviarla al encargado de registro.

5.1.2. Registro de costos de proyectos en ejecución.

- El encargado de registro procede con el ingreso de la factura al sistema contable y valida que se cargue al proyecto indicado en la orden de compra.
- Todos los costos de los proyectos en ejecución deben ser registrados a la cuenta 10-02-02-02-01 Activos No Corrientes Construcciones en Proceso.
- Una vez registradas las facturas de proyectos se le entregan a la encargada de costeos para que proceda con la aprobación del registro en el sistema contable.


5.1.3. Aprobación del registro en el sistema contable.

El encargado de costeos procede con la revisión de las facturas en el sistema contable, en esta valida:

- Código de proyecto.
- Cuenta contable.
- Relación de la compra con la venta realizada.

5.2 Registro de ingresos de contratos con clientes.

5.2.1 Orden de venta

	Nombre: PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE AVANCE DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	Código: PROFI-03	
Aprobado por: <hr/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 2
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

Una vez formalizada la venta y recibida la orden de compra el asesor comercial procede a generar la orden de venta en el sistema contable. Para crear este documento es requisito indispensable que esta se encuentre con el código de proyecto.


La orden de venta debe contener:

- Cliente.
- Código de proyecto.
- Líneas de cada uno de los artículos y servicios a entregar.
- Detalle de la garantía de los equipos vendidos.
- Orden de compra o contrato anexo.

5.2.2 Facturación:

La facturación es solicitada por el ingeniero de proyectos en caso de los proyectos de más de \$ 200,000 y para proyectos menores es el asesor comercial quien solicita la facturación. El proceso de solicitud de facturación consiste en:

- El asesor comercial o el ingeniero de proyecto procede con la solicitud de factura al departamento de facturación.
- La factura se genera a partir de una orden de venta la cual contiene el código de proyecto al cual debe relacionarse.

	Nombre: PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE AVANCE DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	Código: PROFI-03	
Aprobado por: <hr/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 2
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	


- Toda factura relacionada a un proyecto en ejecución se carga automáticamente a la cuenta 20-01-05-01-01 Pasivos Corrientes Ingresos Diferidos.
- La factura será tramitada y confeccionada por el departamento de facturación.
- El encargado de costeos procederá con la revisión de la factura y validación.

6. Anexos

7. Flujo Grama del Proceso

Apéndice E: Flujo Grama de Registro de Costos.

Apéndice F: Flujo Grama de Registro de Ingresos.

	Nombre: PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE AVANCE DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	Código: PROFI-03	
Aprobado por: <hr/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 2
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

1. Propósito

Establecer los pasos necesarios para el adecuado control del avance de las obligaciones de desempeño de un contrato con un cliente.

2. Alcance


Este procedimiento es para aplicación de los compromisos transferibles adquiridos por la entidad con un cliente.

3. Responsabilidad

Es responsabilidad del encargado de costos para proyectos menores a \$ 200,00 y del ingeniero de proyectos para los mayores a \$ 200,000 el llevar el adecuado control del avance de las obligaciones de desempeño de los contratos con clientes.

4. Definiciones básicas

- Contrato: Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
- Obligación de desempeño: un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle un bien o servicio o una serie de bienes y servicios que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

	Página: <p style="text-align: center;">2 de 2</p>	Versión: <p style="text-align: center;"><u>1</u></p>	Código: <p style="text-align: center;">PROFI-03</p>
---	--	---	---

5. Contenido

Política de control de avance de las obligaciones de desempeño.

La empresa AAA, S.A. tiene por política:

- Asignar el control de la ejecución de los proyectos mayores a \$ 200,000 a los ingenieros de proyectos y los proyectos menores a la encargada de costeos.

Nota: Ver Política POLFI-01.


Proceso

Para lograr el adecuado control del avance de las obligaciones de desempeño el encargado de costeos y el ingeniero de proyectos deben seguir los siguientes pasos:

- Se recibe el formulario de las obligaciones de desempeño. Apéndice G: Formulario de Obligaciones de Desempeño.
- Con base en el formulario de las obligaciones de desempeño y el presupuesto de venta se determinan las compras que se van a efectuar para el cumplimiento de las obligaciones, así como los pagos acordados con el cliente.
- Según la fecha de finalización de la obligación de desempeño se valida que a la fecha determinada esta se cumpla en su totalidad según lo acordado (ingresos y costos) y se valida con el asesor para los proyectos menores a \$ 200,000 que la transferencia del bien o servicio se haya generado. Para proyectos mayores a \$ 200,000 se valida la información con el ingeniero de proyectos.
- Mediante el sistema contable se puede determinar en relación con el costo e ingreso esperado y real a la fecha el porcentaje de avance.

6. Anexos

7. Flujo Grama del Proceso

	Nombre: PROCEDIMIENTO DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS DE CONTRATOS CON CLIENTES	Código: PROFI-04	
Aprobado por: <hr/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 4
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

1. Propósito

Establecer los pasos necesarios para el debido reconocimiento de ingresos y costos de contratos con clientes.


2. Alcance

Es de aplicación para todos los ingresos y costos correspondientes a obligaciones de desempeño satisfechas provenientes de contratos con clientes.

3. Responsabilidad

Es responsabilidad del analista financiero el determinar el tiempo en el cual la obligación de desempeño es satisfecha.

Es responsabilidad del encargado de costeos efectuar el reconocimiento de los ingresos y costos cuando la obligación de desempeño sea satisfecha en el tiempo indicado por el analista.

	Página: 2 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-04
---	-------------------	----------------------	----------------------------


4. Definiciones básicas

- Activo del contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes y servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al lapso del tiempo.
- Pasivo del contrato: La obligación de una entidad a transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.
- Contrato: Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
- Obligación de desempeño: un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle un bien o servicio o una serie de bienes y servicios que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

5. Contenido

Política de control de reconocimiento de ingresos y costos

- Las reclasificaciones necesarias para que los proyectos finalizados se encuentren en el estado de resultados.
- La generación del estado de resultados por proyecto y confirmación de que la utilidad estimada sea la real.

	Página: 3 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-04
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

- Informar al analista financiero variaciones relevantes de los proyectos con lo estimado.

Nota: Ver Política POLFI-01.


Proceso

5.1.1 Tiempo de reconocimiento de una obligación satisfecha

- Basado en el estudio preliminar desarrollado por el analista financiero se tiene en el sistema contable el tiempo en el cual se debe reconocer el ingreso, ya sea en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

5.2.1 Reconocimiento de ingresos y costos

- Se valida que las obligaciones de desempeño se encuentren satisfechas.
- En caso de que la garantía del bien vendido se considere una obligación de desempeño, el encargado de costos dejará el monto correspondiente a esta transacción en las cuentas de balance que correspondan hasta que la garantía finalice, para estas garantías el encargado de costos crea un proyecto de post-cierre.
- Se procede a enviar al estado de resultados los costos e ingresos correspondientes a las obligaciones de desempeño satisfechas mediante un asiento contable por proyecto finalizado.

	Página: 4 de 4	Versión: <u>1</u>	Código: PROFI-04
---	-------------------	----------------------	----------------------------


Ejemplo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Proyecto
17/05/2019	Pasivo Ingresos diferidos	\$ 12,500		P03567
	Ingresos venta de equipos		\$ 12,500	P03567
	Costos venta de equipos	\$ 6,000		P03567
	Activo no corriente construcciones en proceso		\$ 6,000	P03567
	Traslados de proyectos cerrados			

- Se procede a generar en el sistema contable el estado de resultados por proyecto y se valida que la utilidad estimada sea la real.
- Si la variación supera un 2% se deberá justificar al analista financiero.
- Una vez finalizado el proyecto el analista procederá a efectuar las provisiones de garantía en caso de que esta no incluya un servicio al cliente.
- Una vez finalizada la garantía el analista procederá a liquidar la provisión en caso de que esta no haya sido consumida.

8. Anexos

9. Flujo Grama del Proceso

	Nombre: POLÍTICA PARA LA PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DE LOS CONTRATOS CON CLIENTES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	Código: POLFI-02	
Aprobado por: <hr/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 5
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

1. Propósito

Establecer la guía para la correcta presentación y revelación de los contratos con clientes en los estados financieros.

2. Alcance


Es de aplicación para los estados financieros de la compañía AAA, S.A.

3. Responsabilidad

Es responsabilidad del analista financiero la elaboración de las notas a los estados financieros que brinden la información suficiente a los usuarios de la información.

4. Definiciones básicas

- Activo del contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes y servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al lapso del tiempo.
- Pasivo del contrato: La obligación de una entidad a transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.


	Página: 2 de 5	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-02
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

- Contrato: Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
- Obligación de desempeño: un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle un bien o servicio o una serie de bienes y servicios que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
- Método de producto: es un método de reconocimiento de ingresos para obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo, el cual se basa en la medición directa del valor para el cliente de los bienes y servicios transferidos a la fecha en relación con los bienes y servicios comprometidos en el contrato.
- Método de recursos utilizados: es un método de reconocimiento de ingresos para obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo el cual se basa sobre los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación.
- Pérdida por deterioro de valor: se da si el importe en libros reconocido por los costos supera el importe de la contraprestación que la entidad espera recibir menos costos relacionados directamente con la provisión de los bienes o servicios.


5. Contenido

Política de presentación y revelación


- Cuando las obligaciones de desempeño no se encuentren satisfechas se presentarán los ingresos y costos del contrato en el estado de situación financiera.

	Página: 3 de 5	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-02
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

- Si la entidad genera costos con la transferencia de bienes y servicios antes que el cliente pague la contraprestación o esta sea exigible, estos serán presentados en el estado de situación financiera como un activo de construcción en proceso en la cuenta 10-02-02-02-01.
- Si se tiene el pago del cliente por la contraprestación o se tiene derecho incondicional a recibir la contraprestación, es decir, la facturación anticipada sin que se haya transferido el bien o servicio esta transacción se presentará como un pasivo de ingreso diferido en la cuenta 20-01-05-01-01.
- En los estados financieros se revelará información suficiente para que los usuarios puedan comprender la naturaleza, importe, calendario, así como flujo de efectivo de los contratos con clientes.
- Se revelará por separado los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, así como las cuentas por cobrar.
- Los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes se segregarán en si son clientes del gobierno o no son del gobierno y a su vez si la duración del contrato fue a corto o largo plazo.
- Se considera que un contrato es a corto plazo si se finaliza a menos de un año y largo plazo si cubren un plazo mayor a un año.
- Se revelará mediante una nota la información de saldos del contrato: los ingresos reconocidos en el periodo los cuales al iniciar el periodo se encontraban como un pasivo e ingresos procedentes de obligaciones de desempeño satisfechas o parcialmente satisfechas en periodos anteriores que se vean afectadas en el periodo de presentación, por ejemplo, cambios en el precio de la transacción.
- Se explicarán los cambios significativos de los saldos de los activos y pasivos de un contrato durante el periodo de presentación.
- Se deberá revelar información de las obligaciones de desempeño entre las cuales se encuentran:

	Página: <p style="text-align: center;">4 de 5</p>	Versión: <p style="text-align: center;"><u>1</u></p>	Código: <p style="text-align: center;">POLFI-02</p>
---	--	---	---


- Cuando se satisfacen habitualmente: a medida que se presta o a medida que se completa el servicio.
 - Términos de pago: cuando se exige habitualmente el pago.
 - Obligaciones: si se presentan devoluciones o reembolsos.
 - Tipos de garantía y las obligaciones que se tienen en esta.
- Para los contratos que tengan una duración mayor a un año y sobre estos no se tenga el derecho a la contraprestación del cliente por el importe del desempeño se revelará la siguiente información:
 - El precio de las transacciones no satisfechas al final del periodo de presentación.
 - El tiempo en el cual se espera reconocer como ingresos estas transacciones utilizando rango de tiempo o bien información cualitativa.
- Se revelarán los juicios significativos en la aplicación de la norma entre los cuales se encuentran:
 - El calendario de la satisfacción de las obligaciones de desempeño: en este se debe detallar el método utilizado para el reconocimiento de ingresos y la explicación del porqué el método utilizado proporciona una representación fiel.
- Se revelará la información sobre los métodos utilizados para la determinación de los precios de las transacciones y los importes asignados a las obligaciones de desempeño.
- En relación con los activos procedentes de los costos para cumplir un contrato con un cliente se revelarán:
- Los juicios para determinar el importe de los costos para cumplir con el contrato.
- Los saldos del cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para cumplir el contrato, así como el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor.

	Página: 5 de 5	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-02
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------

6. Documentos relacionados

Código	Nombre
PROFI-01	Procedimiento de apertura de un proyecto.
PROFI-02	Procedimiento de registro de ingresos y costos de contratos en proceso con clientes.
PROFI-03	Procedimiento de control de avance de las obligaciones de desempeño.
PROFI-04	Procedimiento de reconocimiento de ingresos y costos de contratos con clientes.
POLFI-01	Política de registro de ingresos y costos de contratos con clientes.
POLFI-03	Política para la confección de la conciliación fiscal de proyectos en ejecución.

7. Anexos

	Nombre: POLÍTICA PARA LA CONFECCIÓN DE LA CONCILIACIÓN FISCAL DE PROYECTOS EN EJECUCIÓN	Código: POLFI-03	
Aprobado por: <hr/> Gerencia Financiera		Versión: 1	# Página: 1 de 3
		Rige a partir de: 01-09-2019	
		Fecha de última revisión: 01-09-2019	

1. Propósito

Establecer la guía para la correcta confección de la conciliación fiscal de los proyectos en ejecución.

2. Alcance

Es de aplicación para los proyectos que al cierre fiscal no se hayan completado sus obligaciones de desempeño por lo cual se mantienen en las cuentas de activos y pasivos.


3. Responsabilidad

Es responsabilidad del analista financiero y el encargado de costos la elaboración de la conciliación de los proyectos al cierre del periodo fiscal.

4. Definiciones básicas

Conciliación fiscal: Es el ajuste que se efectúa al finalizar el periodo fiscal para las diferencias entre la normativa contable y la normativa tributaria.

- Activo del contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes y servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al lapso del tiempo.

	Página: 2 de 3	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-03
---	-----------------------	--------------------------	--------------------------------


- Pasivo del contrato: La obligación de una entidad a transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.
- Contrato: Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
- Obligación de desempeño: un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle un bien o servicio o una serie de bienes y servicios que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

5. Contenido

Política de confección:

La entidad basada en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta tiene por política elaborar su conciliación fiscal basada en el inciso b, la cual consiste en asignar a cada periodo fiscal el total de la obra menos lo realmente ejecutado en el periodo.

- a. El encargado de costeos genera un reporte de los costos por proyectos al corte del cierre fiscal, así como los costos estimados del total de la obra.
- b. El porcentaje que se obtenga de dividir el total de costos reales por los estimados será el porcentaje que se deba reconocer de costos e ingresos del proyecto.
- c. La aplicación de este método es de uso para todos los contratos que al finalizar el periodo se encuentren pendientes de finalizar.

	Página: 3 de 3	Versión: <u>1</u>	Código: POLFI-03
---	-------------------	----------------------	----------------------------

8. Documentos relacionados

Código	Nombre
PROFI-01	Procedimiento de apertura de un proyecto.
PROFI-02	Procedimiento de registro de ingresos y costos de contratos en proceso con clientes.
PROFI-03	Procedimiento de control de avance de las obligaciones de desempeño.
PROFI-04	Procedimiento de reconocimiento de ingresos y costos de contratos con clientes.
POLFI-01	Política de registro de ingresos y costos de contratos con clientes.
POLFI-02	Política para la presentación y revelación de los contratos con clientes en los estados financieros.

REFERENCIAS

- Alarcón, J y Martínez, L. (2015). Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Estándares de Contabilidad y Auditoría en la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Colombia. Recuperado de: <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2518/Análisis%20del%20tratamiento%20contable%20de%20los%20ingresos%20bajo%20NIIF%2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Artavia, M. (24 de enero de 2016). Por qué su empresa debe optar por las NIIF. El Financiero. Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/gerencia/por-que-su-empresa-debe-adoptar-las-niif/EWIUU6KA4BGABC6YYKARDXIUSQ/story/>
- Baltodano, A. (2018). No es solo cambio de Formato. Revista El Contador al día (83) 14. Recuperado de: <http://www.contadores.cr/jadecr/ed83/files/assets/common/downloads/publication.pdf>
- Burgos, M. y Anchundia, F. (2017). Transición de NIC 11 Y NIC 18 a la NIIF 15 en la Constructora Licosá, Tesis previa a la obtención del título en Contaduría Pública en la Universidad de Guayaquil, Ecuador Recuperada de: <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/22992/1/TESIS%20FINAL%20BURGOS%20ANCHUNDIA.pdf>
- Castillo, H. (2015). Evaluación del sistema de registros contables de la empresa Constructora XYZ S.A. sobre la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF 15 Ingresos de Contratos con Clientes y NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, para el periodo fiscal 2014. Tesis para la obtención de la Licenciatura en Contaduría Pública en la Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.

Chacón, S. (2014). Desarrollo y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad 11, 18 y 38 en la empresa Los Profesionales, S.A. para el periodo fiscal 2013-2014. Tesis para optar por el grado de Licenciada en Contaduría Pública en la Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.

Chilcho, R y Huidobro, F. (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 construcción. Para optar por el título Profesional de Licenciado en contabilidad para la Universidad de Ciencias aplicadas, Perú. Recuperado de: https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624499/Chilcho_dr.pdf?sequence=9&isAllowed=y

Deloitte. (2014). NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes. Recuperado de: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf

Deloitte. (2016). NIIF 15 Perspectivas para la Construcción y Sector Mobiliario. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/cl/es/pages/real-estate/articles/cl-niif15-perspectivas.html>

Deloitte. (2018). Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes, Una guía para la NIIF 15. Recuperado de: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20(2018).pdf)

Guajardo, G. y Andrade, N. (2014). Contabilidad financiera (06^a ed.). México, D.F.: McGraw-Hill.

Guerrero, C. (2016). Los procesos contables de los ingresos procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros. Tesis para optar por el título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría-CPA en La Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Ecuador. Recuperada de:

<http://repositorio.ulvr.edu.ec/bitstream/44000/1333/1/T-ULVR-1211.pdf>

Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2014). Metodología de la investigación. México: McGraw-Hill

Normas Internacionales de Contabilidad (1993) NIC 11. Contratos de Construcción.

Normas Internacionales de Contabilidad (1998) NIC 12. Contratos de Construcción.

Normas Internacionales de Contabilidad (1993) NIC 18. Ingresos de actividades ordinarias.

Normas Internacionales de Contabilidad (1993) NIC 37. Pasivos, Pasivos Contingentes y Activos contingentes.

Normas Internacionales de Información Financiera (2014) NIIF 15. Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con clientes.

República de Costa Rica (1988). Ley del Impuesto sobre la Renta, ley 7092. Costa Rica

Sarmiento, S y Valdivia, A. (2018). Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en el Sector de Servicios de asesoramiento Técnico de Ingeniería, 2017. Tesis para optar por el título de Licenciado en Contabilidad en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicada, Perú. Recuperado de:

https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625047/SarmientoQ_S.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Zárate, Y. (2017). La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 y su incidencia en los estados financieros de la Empresa Inmobiliaria Construye S.A. en el año 2018. Tesis para optar por el título de profesional de Contaduría Pública en la Universidad Ricardo Palma, Perú. Recuperada de: <https://docplayer.es/138608733-Universidad-ricardo-palma.html>

APÉNDICES

Apéndice A: Control y Negociación.

Universidad Internacional de las Américas

Carrera de Contaduría

Alumna: Katherine Leitón Rojas

Proyecto: Evaluación del impacto contable por la implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A. para los periodos 2018 y 2019.

Objetivo general

Determinar si la entidad cumple con los cinco criterios de la identificación del contrato e identificar las obligaciones de desempeño que tiene la compañía.

Por favor, complete el siguiente cuestionario, lea cada uno de los enunciados mostrados y con base en su conocimiento en la empresa seleccione la opción que represente a la operación de la empresa. Las respuestas que se brinden son tratadas de manera confidencial.

1. ¿Una venta se formaliza con un cliente hasta que se tenga un compromiso claro de obligaciones entre las partes mediante un contrato?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

2. ¿Al realizar la venta se tiene claridad de los derechos que tiene cada una de las partes en relación con los bienes y servicios a transferir?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

3. ¿Existen condiciones de pago acordadas con el cliente por los bienes o servicios a transferir?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

4. Cuando se formaliza el contrato, ¿la empresa adquiere riesgos de calendario o liquidez como resultado del contrato?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

5. ¿La AAA, S.A. realiza un estudio de la capacidad de pago que tienen sus clientes antes de formalizar un contrato?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

6. ¿Si al cliente no se le ha transferido ningún bien o servicio y la entidad no ha recibido ninguna contraprestación cualquiera de las partes puede terminar el contrato sin compensar a la otra?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

7. ¿Al iniciar un contrato se tienen identificadas las obligaciones de desempeño que se deben transferir al cliente?

Nunca Muy pocas veces Algunas veces Casi siempre Siempre

Gracias por su colaboración

Apéndice B: Medición y Control

Universidad Internacional de las Américas

Carrera de Contaduría

Alumna: Katherine Leitón Rojas

Proyecto: Evaluación del impacto contable por la implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A. para los periodos 2018 y 2019.

Objetivo general

Determinar si la entidad tiene claro el precio de cada transacción y es posible controlar los avances en la ejecución.

Por favor, complete el siguiente cuestionario, lea cada uno de los enunciados mostrados y con base en su conocimiento en la empresa seleccione la opción que represente a la operación de la empresa. Las respuestas que se brinden son tratadas de manera confidencial.

1. ¿Al iniciar un proyecto le es entregado un documento que respalde la venta? (Contrato firmado, orden de compra, compromiso verbal)

Sí

No

2. ¿Al realizar la venta se tiene claridad de los derechos que tiene cada una de las partes en relación con los bienes y servicios?

Sí

No

3. ¿Se tienen identificados los costos e ingresos de un proyecto antes de iniciar?

Sí

No

4. ¿Puede identificar con facilidad el momento en que se factura un proyecto?

Sí

No

5. ¿Puede controlar los costos cargados a un proyecto en relación con lo presupuestado?

Sí

No

6. ¿Conoce con claridad el momento en el cual las obligaciones de un proyecto se completan en su totalidad?

Sí

No

7. ¿Los proyectos se cierran en el momento que se terminan las obligaciones de ambas partes?

Sí

No

8. ¿Puede determinar con claridad una vez finalizado un proyecto cuánto tardan en reconocer los ingresos y costos?

Sí No

Apéndice C: Registro, Presentación y Revelación

Universidad Internacional de las Américas

Carrera de Contaduría

Alumna: Katherine Leitón Rojas

Proyecto: Evaluación del impacto contable por la implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A. para los periodos 2018 y 2019.

Objetivo general

Conocer el tratamiento contable que se da en la compañía de los ingresos y costos procedentes de contratos.

Por favor, complete el siguiente cuestionario, lea cada uno de los enunciados mostrados y con base en su conocimiento en la empresa y contable seleccione la opción que represente a la operación de la empresa. Las respuestas que se brinden son tratadas de manera confidencial.

1. ¿Los estados financieros son realizados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera?

Sí

No

2. ¿Conoce la NIIF 15 y el impacto en las empresas que deben implementarla?

Sí

No

3. ¿Puede identificar con claridad el avance de un proyecto a una fecha determinada?

Sí

No

4. ¿Conoce el proceso de cierre de un proyecto y el personal involucrado en este?

Sí

No

5. ¿Conoce con claridad los proyectos que se encuentran a la fecha en ejecución y el tratamiento contable que se les da a estos?

Sí

No

6. ¿Considera que la información actualmente en las cuentas de activos y pasivos se encuentran debidamente justificadas?

Sí

No

7. ¿La relación entre ingresos y salidas de dinero de un proyecto se encuentran monitoreadas?

Sí

No

8. ¿Existe alguna directriz por parte del departamento financiero al área comercial de las condiciones de pago que se deben negociar con el cliente? (Monto máximo de financiamiento)

Sí

No

Apéndice D: Flujo Grama de Apertura de Proyecto.

1. Contenido y diagrama de flujo					
Nomenclatura					
Definición				Definición	Simbología
Inicio o Fin de actividad				Conector entre páginas	
Actividad				Conector Interpaginal	
Decisión				Documento registro	
ACTIVIDADES	Nomenclatura			OBSERVACIONES	
	Asesor comercial	Encargado de costo de proyectos	Analista Financiero		
1 Inicio					
2 Solicita la creación del proyecto				Entrega: contrato, oferta, presupuesto y formulario de obligaciones de desempeño.	
3 Recibe solicitud de creación vía correo electrónico					
4 Revisa datos para la creación					
5 Existen dudas?					
6 Solicita retroalimentación	NO				
7 Ingresar datos a la tabla de proyectos				Específicamente: Código de proyecto, nombre del proyecto, inicio del proyecto, fin del proyecto, descripción del proyecto, monto de la venta, monto presupuestado, asesor comercial e ingeniero del proyecto.	
8 Guarda digitalmente los archivos de respaldo en una carpeta compartida.					
9 Notifica al analista que la información se encuentra en la carpeta compartida para que proceda con la asignación del tiempo de reconocimiento.					
9 Asigna la clasificación del tiempo del reconocimiento de los ingresos.					
10 Notifica al encargado de costos, la asignación.					
11 Envía correo a los interesados con el código de proyecto.					
12 Fin					
6. Control de registros					
Código y Nombre de registro			Modo de archivar	Tiempo de conservación	
Detalle de Proyectos			Físico y Digital	3 años	

Apéndice E: Flujo Grama de Registro de Costos.

		Nomenclatura							
Definición		Simbología						Definición	
Inicio o Fin de actividad								Conector entre páginas	
Actividad								Conector Interpaginal	
Decisión								Documento registro	
ACTIVIDADES		RESPONSABLES						OBSERVACIONES	
		Ingeniero de proyecto	Asesor comercial	Encargado de Compras	Proveedor	Encargado control y registro	Encargado de costo de proyectos		
1	Inicio								
2	Solicitud de Orden de compra.								Si el proyecto es mayor a \$ 200,000.00 es el ingeniero de proyectos quien solicita la compra, si el monto es inferior será el asesor comercial. Se debe indicar el código del proyecto.
3	Confección de la orden de compra.								Se confecciona la OC la cuenta a utilizar será 10-02-02-02-01 Activos No Corrientes Construcciones en Proceso.
4	Envío de la orden de compra								Se envía la orden de compra al proveedor.
5	Tramite de la factura proveedor.								El proveedor tramita la factura al correo de facturas@aaasa.com
6	Validación de factura.								Se valida que la factura coincida en monto y forma con la orden de compra.
7	Envío de factura al encargado de registro.								Se debe subir a SAP el gasto indicando el # Subproyecto - Proyecto y alguna de las clasificaciones (campo usuario por línea): Viáticos, Materiales, Administrativo.
8	Registro de Facturas								Se ingresa la factura al sistema contable a la cuenta 10-02-02-02-01 Activos No Corrientes Construcciones en Proceso
9	Entrega de la factura al encargado de costeos								
10	Validación del proyecto en el registro.								Se válida código de proyecto, cuenta contable y relación de la compra con la venta realizada.
12	Fin								
6. Control de registros									
Código y Nombre de registro		Responsable de su archivo				Modo de archivar		Tiempo de conservación	
Detalle de Proyectos						Físico y Digital		3 años	

Apéndice F: Flujo Grama de Registro de Ingresos.

Nomenclatura						
Definición	Símbología				Definición	Símbología
Inicio o Fin de actividad					Conector entre páginas	
Actividad					Conector Interpaginal	
Decisión					Documento registro	
ACTIVIDADES	RESPONSABLES				OBSERVACIONES	
	Asesor comercial	Ingeniero de proyecto	Encargado de facturación	Encargado de costeo de proyectos		
1 Inicio						
2 El asesor comercial procede a crear una orden de venta en SAP.						
3 Solicitud de factura.					Si el proyecto es mayor a \$ 200,000.00 es el ingeniero de proyectos quien solicita la factura, si el monto es inferior será el asesor comercial.	
4 Confección de factura.					La factura confeccionada debe de realizarse cargada a un proyecto y cargada a la cuenta 20-01-05-01-01 Pasivos Corrientes Ingresos Diferidos.	
5 Tramite de la factura.						
6 Validación de factura.					Se valida que la factura esté cargada al proyecto correcto.	
7 Fin						
6. Control de registros						
Código y Nombre de registro		Responsable de su archivo		Modo de archivar	Tiempo de conservación	
Detalle de Proyectos				Físico y Digital	3 años	

Apéndice G: Formulario de Obligaciones de Desempeño.



Empresa AAA, S.A. Formulario de Obligaciones de desempeño

Este formulario tiene como fin identificar las obligaciones, así como el tratamiento contable que se le dará a los ingresos y costos provenientes de contratos con clientes.

1. De las opciones a continuación favor seleccione la que corresponda al tipo de venta realizada.

Tipo de Contrato	Descripción	Selección
Contrato A	Contratos de Mantenimiento preventivo no se incluye repuestos.	
Contrato B	Contrato de mantenimiento preventivo y correctivo (incluye repuestos)	
Contrato C	Venta de equipo sin instalación	
Contrato D	Venta de equipo con instalación con duración menor a un año	
Contrato E	Venta de equipo con instalación con duración mayor a un año	
Contrato F	Venta no se ajusta a ninguna de las anteriores	

2. Si su opción fue del Contrato B proceda a completar lo siguiente:

Monto total de la venta anual	\$
Porcentaje asignado del total de ingresos a las visitas de mantenimiento preventivo	%
Porcentaje asignado del total de ingresos al servicio correctivo de los equipos	%

2. Si su selección fue alguno de los Contratos D-E proceda a completar lo siguiente:

Monto total de la venta anual	\$
Suministro e instalación de equipos	%

3. Si su selección es el Contrato F completar los siguientes enunciados con el analista financiero.

Obligación de desempeño	Satisfacción de las obligaciones de desempeño	Medición del progreso	Precio asignado a la obligación	Duración del proyecto

4. Adjuntar a este formulario.

- a. Orden de compra o contrato firmado con el cliente.
- b. Presupuesto y oferta de la venta.