

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL
DE LAS AMÉRICAS**

**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ECONOMÍA
CONTADURÍA PÚBLICA**

**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA
VIGENTE NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN
FINANCIERA 15 EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA
COMPAÑÍA RC ARQUITECTURA S.A., AL PERÍODO FISCAL
2020.**

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

AUTOR:

KATHERINE MARÍA VALVERDE CASTILLO

TUTOR:

FRANCISCO FALLAS SÁNCHEZ

SEDE ARANJUEZ

MAYO, 2022

Contenido

Declaración jurada.....	2
Resumen ejecutivo.....	10
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	12
Planteamiento del problema	12
Objetivos de la investigación.....	14
Objetivo general.....	14
Objetivos específicos	14
Alcance y limitaciones.....	15
Alcance	15
Limitaciones.....	15
Justificación de la investigación	15
Antecedentes de la investigación.....	18
Proyecciones de la investigación.....	31
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....	33
Organizaciones económicas	33
Organizaciones lucrativas	34
Organizaciones no lucrativas	37
Contabilidad.....	40
Tipos de contabilidad.....	41
Tipos de usuarios	44
Cuenta contable	47
Asiento de diario	48
Catálogo contable	50
Políticas contables	52
Procedimientos contables	54
Elementos de los estados financieros	55
Activos	57
Pasivos	61
Patrimonio.....	66
Ingresos	71
Costos.....	75

Gastos.....	76
Estados financieros	77
Estado de situación financiera	79
Estado de resultados integral	81
Estado de flujos de efectivo	83
Estado de cambios en el patrimonio	86
Notas a los estados financieros	88
Sistema de información contable.....	89
Control interno contable	90
Contrato mercantil	91
Contrato de servicios en actividades ordinarias.....	92
Obligaciones tributarias.....	93
Impuesto sobre la renta a las utilidades	94
Impuesto sobre el valor agregado	97
Impuesto a las personas jurídicas.....	100
Timbre de educación y cultura.....	100
Junta de Normas Internacionales de Contabilidad	101
Marco Conceptual para la Información Financiera	101
Normas Internacionales de Información Financiera	102
Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	104
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO	114
Referente.....	114
Sobre la compañía.....	114
Misión	114
Visión.....	114
Enfoque de la investigación.....	115
Método de la investigación.....	116
Fuentes de información	116
Fuente primaria	116
Fuente secundaria.....	117
Muestra de la investigación.....	117
Población.....	117

Muestra	117
VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN.....	118
Políticas y procesos contables.....	119
Registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.....	119
Efecto contable.....	120
Instrumentos utilizados en la investigación.....	121
Cuestionario	121
Entrevista	122
Guía de análisis del contenido	122
Proceso para la recolección y análisis de datos	122
Proceso para la recolección.....	122
Método de análisis de datos	123
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS	124
Análisis del cuestionario.....	124
Análisis de la entrevista.....	149
Análisis de los estados financieros	154
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	157
Conclusiones.....	157
Recomendaciones	160
CAPÍTULO VI: PROPUESTA.....	163
Política contable aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes ...	163
Manual de procedimientos contables vinculado con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes	166
Manual de control interno contable aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes	177
REFERENCIAS	179
APÉNDICES.....	183
Apéndice A. Revisión preliminar de contratos.....	183
Apéndice B. Obligaciones de desempeño y momento de transferencia al cliente	184
Apéndice C. Catálogo de cuentas	185
Apéndice D. Estado de situación financiera y estado de resultados.....	191
Apéndice E. Cuestionario	192
Apéndice F. Entrevista	198

Apéndice G. Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15)202

Tablas

Tabla 1. Variables de la investigación.....	120
Tabla 2. Estados Financiero acorde a Normas Internacionales de Información Financiera.....	124
Tabla 3. Existencia de un manual de procedimientos contable.....	126
Tabla 4. Existencia de un manual de políticas contables	128
Tabla 5. Elaboración de contratos a clientes	129
Tabla 6. Identificación de las obligaciones de desempeño en los contratos	131
Tabla 7. Identificación de honorarios en los contratos.....	133
Tabla 8. Aplicación de disminuciones a los honorarios del contrato	134
Tabla 9. Método para asignar el precio a cada obligación de desempeño acordado al cliente...	136
Tabla 10. Registro de ingresos conforme se satisfacen las obligaciones de desempeño.....	139
Tabla 11. Posibilidad de identificar el momento en que se transfiere la obligación.....	141
Tabla 12. Medición del progreso de obligaciones transferidas a lo largo del tiempo.....	143
Tabla 13. Registro contable de un activo de contrato	145
Tabla 14. Registro contable de un pasivo de contrato	146
Tabla 15. Revelación de información cualitativa y cuantitativa acerca de contratos en los estados financieros	148
Tabla 16. Identificación del contrato	168
Tabla 17. Adenda del contrato	169
Tabla 18. Resumen cuentas contables	170
Tabla 19. Registro del anticipo	171
Tabla 20. Registro del efectivo del anticipo	171
Tabla 21. Registro del ingreso ordinario	171
Tabla 22. Registro del activo de contrato e ingreso ordinario al satisfacer la obligación A.....	172
Tabla 23. Registro de la cuenta por cobrar e ingreso ordinario al satisfacer la obligación B.....	172
Tabla 24. Registro del efectivo correspondiente a la cancelación total de la contraprestación...	173
Tabla 25. Determinación de ingresos ordinarios reconocidos con el tiempo	173
Tabla 26. Validación de contraprestación total en relación al precio independiente.....	174

Imágenes

Imagen 1. Extracto de Balance de Situación Financiera RC Arquitectura S.A.	125
Imagen 2. Extracto de contrato de servicios RC Arquitectura S.A.....	132
Imagen 3. Extracto de contrato de servicios RC Arquitectura S.A.....	134
Imagen 4. Extracto de Balance de Situación Financiera RC Arquitectura S.A.....	147
Imagen 5. Vistas de proyecto (renders).....	151
Imagen 6. Planos arquitectónicos.	152
Imagen 7. Respaldo de inspecciones	153
Imagen 8. Balance de Situación Financiera RC Arquitectura S.A	154
Imagen 9. Estado de Resultados RC Arquitectura S.A.....	155
Imagen 10. Extracto de estado de situación financiera propuesto a RC Arquitectura S.A.	175
Imagen 11.Extracto de estado de resultados propuesto a RC Arquitectura S.A.....	176

Figuras

Figura 1. Tipos usuarios de la contabilidad.....	45
Figura 2. Cuentas contables y naturaleza de su saldo.....	48
Figura 3. Estructura de catálogo contable.....	52
Figura 4. Niveles del catálogo contable.	52
Figura 5. Elementos de los estados financieros.....	56
Figura 6. Activos corrientes.	60
Figura 7. Activos no corrientes.....	61
Figura 8. Pasivos corrientes.	64
Figura 9. Pasivos no corrientes.....	66
Figura 10. Estado de situación financiera.....	81
Figura 11. Estado de resultados.....	83
Figura 12. Estado de flujos de efectivo.....	85
Figura 13. Estado de cambios en el patrimonio.	87
Figura 14. Normas Internaciones de Información Financiera.....	103
Figura 15. Normas Internaciones de Contabilidad.....	104

Resumen ejecutivo

La presente investigación titulada “Análisis de la aplicación de la normativa vigente Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., al período fiscal 2020”, se fundamenta en el análisis de contenido de la Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15), que versa sobre el tratamiento contable, presentación e información a revelar referente a ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, y se complementa con los resultados más relevantes obtenidos mediante la aplicación de los diferentes instrumentos.

RC Arquitectura S.A., es una sociedad anónima constituida y existente de conformidad con las leyes de la República de Costa Rica, dedicada a una actividad lucrativa de carácter profesional que consiste en la organización, por cuenta propia, de los factores de producción, con la intención de obtener ganancias mediante la prestación de servicios de consultoría en áreas de la arquitectura, específicamente: diseño arquitectónico, elaboración de planos arquitectónicos e inspección de la obra y/o proyecto durante todo el proceso de desarrollo constructivo.

El objetivo general de la investigación es analizar la aplicación de la normativa vigente Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., al período fiscal 2020. Esta investigación se compone de seis capítulos principales y 7 apéndices de complemento, lacónicamente se exponen los capítulos:

En el primer capítulo se describen las generalidades, a saber: justificación, planteamiento del problema, antecedentes, proyecciones, el objetivo general y los objetivos específicos que se pretenden responder con el desarrollo de la investigación. Con el fin de brindar mayor comprensión al lector, en el capítulo segundo se definen términos técnicos y generales que se emplearon durante el desarrollo la investigación.

El tercer capítulo describe la base metodológica de la investigación, a saber: reseña de la compañía, enfoque, fuentes de información, la población y la muestra seleccionada, descripción de

las variables, instrumentos empleados para la obtención de datos y el proceso para la recolección y análisis.

En el cuarto capítulo se interpreta y analiza los resultados más relevantes obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos de la investigación, a saber: el cuestionario y la entrevista; estos permitieron recabar información esencial que permite analizar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A. al período fiscal 2020.

En el quinto capítulo se procede a detallar las conclusiones más relevantes dilucidadas del desarrollo de la presente investigación y el análisis de resultados; además, acorde a las conclusiones, se expone las principales recomendaciones. Finalmente, en el sexto capítulo se desarrolla a modo de propuesta las principales recomendaciones para RC Arquitectura S.A.

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema

La contabilidad permite a las organizaciones económicas expresar, de forma cuantitativa, las operaciones y/o transacciones mercantiles llevadas a cabo durante un determinado período de tiempo, facilitando el proceso de registro y revelación, con el propósito de suministrar información comprensible y relevante acerca de la situación financiera, la cual se presenta a los usuarios a través de estados financieros.

Actualmente, la contabilidad se ha convertido en un instrumento esencial para toda organización, pues permite a los usuarios tomar decisiones a través del análisis de contenido de la información cuantitativa que se presenta de manera lacónica en los estados financieros, en consecuencia, es imperativo realizar el ciclo contable de manera adecuada y en apego a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Información Financiera.

La presente investigación se efectúa con la intención de analizar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., sociedad constituida y existente de conformidad con las leyes de la República de Costa Rica, la cual se dedica a la organización, por cuenta propia, de los factores de producción con la intención de obtener ganancias mediante la prestación de servicios de consultoría en áreas de la arquitectura.

RC Arquitectura S.A., se encuentra debidamente inscrita ante la Dirección General de Tributación y el Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos de Costa Rica para desarrollar, como empresa nacional, la prestación de servicios de consultoría en esa materia; entre ellos: diseño arquitectónico, elaboración de planos arquitectónicos e inspección de la obra y/o proyecto durante todo el proceso de desarrollo constructivo.

Normalmente, las empresas dedicadas a la prestación habitual de servicios, elaboran un acuerdo formal y escrito en el cual estipulan las obligaciones y derechos vinculados con la

transferencia de los servicios que fueron acordados con los clientes; y, al tratarse de contratos de actividades ordinarias, estrictamente deben considerarse los aspectos que señala la Norma Internacional de Información Financiera 15, referente al registro y revelación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

La norma contable en mención dispone que los ingresos se deben reconocer con base en el principio de devengo cuando se satisfaga o a medida que se transfiera el servicio acordado con el cliente, sea en un solo momento o bien, a lo largo del tiempo, según corresponda. Para ello, es necesario analizar los cinco pasos que se describen a continuación: i) identificar la existencia del contrato, ii) identificar las obligaciones de desempeño acordadas, iii) determinar el precio del servicio, iv) asignar el precio de cada obligación de desempeño y v) reconocer los ingresos.

En el caso concreto de RC Arquitectura S.A., según una conversación previa que fue efectuada con la administración de la compañía, se pudo constatar que el área contable se encuentra a cargo de un tercero independiente, quién es Contador Público Autorizado; sin embargo, la administración manifiesta que la implementación de las normas contables en el ciclo contable no es óptima, a lo que se cuestiona la adecuada contabilización y revelación de los ingresos procedentes de contratos con clientes.

Considerando lo *ut supra*, esta investigación pretende efectuar una revisión de las políticas y procesos contables vinculados con el reconocimiento y la revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Asimismo, resulta imperativo efectuar un análisis del registro contable de estos ingresos, con el propósito de verificar el cumplimiento general de las disposiciones de la Norma Internacional de Información Financiera 15 e identificar los efectos contables que tiene su aplicación oportuna.

Esta investigación se fundamenta en el análisis de la información contenida en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A. para el período fiscal 2020, va del 1 de octubre de 2019 al 31 de diciembre de 2020, y en la demás información contable y financiera suministrada por la compañía, así como en el análisis de los datos que se pretenden recopilar por medio de la aplicación de los instrumentos, a saber: el cuestionario y la entrevista.

Además, también se base en la guía de análisis del contenido de la Norma Internacional de Información Financiera 15, norma contable que rige el registro contable e información a revelar con respecto a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Considerando los argumentos expuestos, se plantea la siguiente interrogante: ¿Qué impacto financiero causaría la correcta aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en la elaboración de los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., al período fiscal 2020 y por qué es necesaria su implementación?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar la aplicación de la normativa vigente Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., al período fiscal 2020.

Objetivos específicos

- Conocer las políticas y procesos contables vinculados con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.
- Revisar el registro contable y la revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes utilizando como referencia la Norma Internacional de Información Financiera 15.
- Señalar el efecto contable que conlleva la aplicación pertinente de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de RC Arquitectura S.A.
- Elaborar una propuesta para la correcta implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en la contabilidad de RC Arquitectura S.A.

Alcance y limitaciones

Alcance

La presente investigación pretende analizar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15, Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en los estados financieros de la sociedad RC Arquitectura S.A., para el período fiscal 2020, que va del 1 de octubre de 2019 al 31 de diciembre de 2020.

Para efectos de lo anterior, se pretende obtener información de fuentes primarias relacionadas con el registro contable y la revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Asimismo, se busca complementar el proyecto con el análisis de contenido basado en la Norma Internacional de Información Financiera 15.

Limitaciones

El desarrollo de la actual investigación se ve afectado por las limitaciones que se enlistan a continuación:

- Producto de confidencialidad en el manejo de información financiera de la compañía, llevó a que esta investigación reemplazara el nombre del contribuyente inscrito ante la Dirección General de Tributación.
- Las entrevistas a los individuos que fueron seleccionados como muestra no probabilística tienen contemplada una duración mínima de treinta minutos y una duración máxima de una hora por cada individuo.

Justificación de la investigación

En los últimos años el sector terciario de la economía ha sido muy influyente en la situación macroeconómica de Costa Rica, siendo un pilar clave en el desarrollo de la economía, se pueden

mencionar como inversiones en el sector de servicios las siguientes áreas: tecnología, servicios empresariales, servicios médicos, servicios de ingeniería y arquitectura, entre otros.

De acuerdo con el informe económico y comercial que fue elaborado por la Oficina Económica y Comercial de España en Panamá y publicado en la plataforma electrónica del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación del Gobierno de España, con fecha de mayo de 2021, “el sector servicios es el más importante de la economía costarricense. Según cifras del BCCR, en 2020 el sector aportó el 68,7%, a pesar de ser el sector más afectado por la pandemia” (Oficina Económica y Comercial de España en Panamá, 2021).

Aunado a lo anterior, es necesario mencionar que uno de los elementos esenciales en las organizaciones lucrativas que incursionan en el sector terciario es la calidad en la prestación de sus servicios, y en el caso concreto de las actividades de arquitectura, estas pretenden satisfacer necesidades básicas de la población, a saber, la convivencia en el espacio físico y diseñar tendencias acerca de cómo viven las personas, siendo una actividad generadora de ingresos para muchas sociedades costarricenses.

Este hecho se vuelve relevante, pues aquellas personas físicas o jurídicas que, por cuenta propia, se dedican a la organización de los factores de producción con la intención de obtener ganancias mediante la prestación de servicios de consultoría en áreas de la arquitectura, deben cumplir con las obligaciones jurídico-contables que esto implica, entre ellas, tener una contabilidad formal que permita registrar de manera oportuna las operaciones mercantiles, así como facilitar el cumplimiento de los deberes tributarios.

En este sentido, es prudente apearse a las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, incluso la misma legislación tributaria costarricense (Decreto Ejecutivo No. 43198-H, 2021) señala que el sistema de información contable de los contribuyentes debe cumplir con parámetros que garanticen la fiabilidad de la información, siendo prudente que se ajusten a las normas contables que sean adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos.

Para el caso concreto de estudio, es evidente que la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 se convierte en una herramienta necesaria para contabilizar, de manera veraz, los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, lo que asegura una mayor transparencia en la información financiera de la organización y garantiza a los usuarios que los estados financieros reflejan los ingresos y costos reales vinculados con la prestación de servicios.

En efecto, la presente investigación pretende ejecutar una revisión de las políticas y procesos contables implementados en la entidad RC Arquitectura S.A., así como un análisis de las transacciones asociadas al registro de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, pues según lo esbozado por la administración de la compañía, las normas contables no se adoptan de manera óptima, alertando acerca de una posible problemática financiera, pues se cuestiona la veracidad de los ingresos y gastos asociados a la prestación de servicios en áreas de la arquitectura.

Asimismo, se hace necesario desarrollar la investigación de conformidad con las disposiciones estipuladas en la Norma Internacional de Información Financiera 15, la cual versa sobre el registro, medición y revelación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, así como determinar, por medio de entrevistas y cuestionarios, el conocimiento que poseen los usuarios de la compañía relacionados directamente con el proceso administrativo y operativo acerca de la norma contable en mención.

Como resultado de la investigación se pretenden obtener conclusiones que respondan a los objetivos planteados, y, principalmente, tener claridad acerca del efecto financiero que conlleva la aplicación de la normativa vigente Norma Internacional de Información Financiera 15 al momento de elaborar los estados financieros de RC Arquitectura S.A., siendo los distintos usuarios de la compañía los más beneficiados, pues la información financiera será más confiable y veraz, asegurando el costo real de los contratos que posee la compañía, y reflejando del mismo modo el ingreso ordinario de cada uno de ellos, evitando con ello sobrevalorar o infravalorar la información contenida en los estados financieros de la compañía.

Antecedentes de la investigación

La contabilidad se remonta hasta la época prehistórica, donde los primeros habitantes ingeniaron, de manera indirecta, elementos básicos capaces de cuantificar y controlar las transacciones mercantiles, a saber, marcas en objetos de la época como piedras o tablillas de barro; sin embargo, fue hasta 1494 que Fray Luca Pacioli, conocido como el padre de la contabilidad, sentó las bases de la contabilidad con el concepto de partida doble.

De acuerdo con Romero (2010, citado por Gómez, 2018), la contabilidad es un elemento esencial para medir el progreso o retroceso de la situación financiera de una compañía, al respecto expresa:

La contabilidad es un medio a través del cual se puede medir, evaluar y juzgar el progreso, el estancamiento o el retroceso en una situación financiera o en los resultados de las operaciones de las entidades, mediante la lectura de datos económicos y financieros de naturaleza cuantitativa. Estos son recolectados, transformados y resumidos en informes que se denominan estados financieros. (p.4).

Es evidente entonces que, la contabilidad es una herramienta básica y necesaria para toda organización, pues permite a los usuarios tomar decisiones a través del análisis de contenido de la información cuantitativa, que se presenta de manera lacónica en los estados financieros de un concreto período económico.

Considerando la importancia que representa la información financiera para los distintos usuarios, se volvió una necesidad desarrollar estándares que fueran comprensibles y adaptables a nivel mundial, por ello, en el 2001 se constituyó la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para suplantar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

El objetivo principal de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es elaborar estándares adaptables y comprensibles a nivel mundial que aseguren mayor transparencia en la información financiera de las organizaciones, para ello, creó el Marco Conceptual para la

Información Financiera y el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera, estas últimas están compuestas por un conjunto de estándares que comprenden tres grandes grupos: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las interpretaciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF y el Comité de Interpretaciones.

A nivel nacional, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica es la institución responsable de velar y promover el desarrollo de la contaduría en el territorio costarricense, así lo dispone la Ley N° 1038, Ley de Regulación de la Profesión de Contadores Públicos y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica; para tales fines y con la intención de fomentar la transparencia en la información contable, en el año 2001 adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, implementando de manera automática las actualizaciones o modificaciones que realice la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

En el caso concreto de la Norma Internacional de Información Financiera 15, Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, esta es la norma contable que establece el tratamiento que se debe aplicar para la contabilización de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, además determina la presentación e información financiera a revelar en los estados financieros de las compañías dedicadas a la prestación de servicios por medio de contratos, a excepción de lo establecido expresamente en la norma, como los contratos de seguros o arrendamientos.

Cabe mencionar que, pese a la adopción total de las Normas Internacionales de Información Financiera en nuestro país por medio de la sesión N° 27-2001 de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, la realidad en la práctica contable es distinta, pues muchas veces las organizaciones lucrativas no implementan lo establecido en las normas al momento de contabilizar sus transacciones mercantiles y elaborar los estados financieros, o bien es acogida de manera parcial.

Con la finalidad de obtener antecedentes o referencias que fuesen similares a los objetivos que se plantean en la presente investigación, se procedió a indagar en distintos trabajos de

graduación y/o tesis internacionales y nacionales, seguidamente se describen los objetivos y conclusiones de estas:

Como primera tesis internacional, se menciona la elaborada por Goyes (2021) en su trabajo para optar por el grado académico de Maestría en Contaduría y Auditoría, en la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, titulada “La NIIF 15 (Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes) y su incidencia en los Estados Financieros de las compañías constructoras”.

De esta investigación se desprenden los siguientes objetivos:

Objetivo general:

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

Objetivos específicos:

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

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

Informar sobre la incidencia en la estructura financiera de la empresa posterior a la aplicación de la NIIF 15, por ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. (pp.3-4).

La metodología empleada en el trabajo de investigación es mixta y, mediante el uso de la entrevista, análisis de datos y procedimientos de auditoría financiera como instrumentos de investigación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

La conclusión principal de esta tesis es que, la no implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en el ciclo contable, provoca no informar y/o presentar a través de los estados financieros la situación real de las compañías, por ende, se limita la toma de decisiones razonables, pues los usuarios no cuentan con la información financiera razonable del período.

Como recomendación, se sugiere efectuar revisiones periódicas de la información financiera para asegurar el cumplimiento oportuno de las normas contables, así como implementar los pasos que menciona la Norma Internacional de Información Financiera 15 para el reconocimiento y revelación de los ingresos procedentes de contratos con clientes. (Goyes, 2021).

Como segunda tesis internacional, se cita a Ochoa (2020) y su trabajo para optar por el grado académico de Ingeniero en Contaduría y Auditoría, en la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, titulada “La NIIF 15 Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes y su incidencia en los Estados Financieros”.

En su trabajo de investigación, Ochoa (2020) expone los siguientes objetivos:

Objetivo general:

Evaluar el reconocimiento de los ingresos ordinarios por contratos de construcción mediante la aplicación de la normativa NIIF 15.

Objetivos específicos:

Identificar los criterios de reconocimiento de la normativa NIIF 15 mediante la aplicación adecuada de las obligaciones de desempeño.

Determinar cuáles son los ratios financieros [sic] que varían a partir del reconocimiento de las obligaciones de desempeño en el Estado de Resultados Integral.

Establecer la presentación del Estado del Resultado Integral bajo los criterios de reconocimiento de la normativa NIIF 15. (pp.6-7).

Mediante el uso de la entrevista y el análisis de datos como instrumentos de investigación, el autor procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Como conclusión primordial de la segunda tesis, se indica que la no implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 al momento de elaborar los estados financieros se traduce como la falta de información financiera razonable para el debido análisis por parte de los usuarios. Para ello, recomienda a la administración de la compañía la adopción total de las disposiciones contenidas en la Norma Internacional de Información Financiera 15 y apegarse estrictamente a los pasos que menciona la norma para el reconocimiento y revelación de los ingresos. (Ochoa, 2020).

Se menciona como tercera tesis internacional el trabajo elaborado por Bustamante (2020) para optar por el grado académico de Magíster en Contabilidad, en la Universidad de Chile, titulada “Implementación y aplicación de IFR 15 - ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de clientes: propuesta metodológica de aplicación de la NIIF15 para una empresa proveedora de la industria minera y construcción”.

El trabajo de investigación enlista los siguientes objetivos:

Objetivo general:

Proponer una guía práctica para estudiantes, docentes y para los usuarios transversales en las empresas del grupo empresarial multinacional en estudio, compuesto por nueve entidades que para este efecto se mantiene anónima, estudiantes y docentes respecto de la implementación de NIIF 15 y ASC 606, desde la perspectiva de los efectos en la gestión operativo-comercial, contable-financiero y administrativo para los segmentos de negocio de equipamiento y servicios de mantenimiento para la industria minera y construcción. (pág.14).

Objetivos específicos:

Describir los aspectos relevantes del modelo de 5 pasos de la NIIF 15 y la ASC 606, y analizar las mismas para su proceso de diseño e implementación en las empresas. Detectar las áreas organizacionales dentro de la empresa diferentes de la función de contabilidad que tienen incidencia en el proceso de implementación de la NIIF 15. Proponer una guía práctica para cada uno de los 5 pasos requeridos por la NIIF 15. (pp.14-15).

La metodología que se emplea en la tesis es cualitativa y, mediante el uso de la entrevista y la encuesta como instrumentos de investigación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Como conclusión principal de esta tesis, el autor menciona que la Norma Internacional de Información Financiera 15 establece una serie de disposiciones que se deben considerar al momento de reconocer y revelar los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, siendo necesaria la capacitación del personal contable para asegurar la implementación adecuada de la norma en mención, así como elaborar procedimientos contables relacionados con el registro de los ingresos. Y como recomendación, alude implementar la Norma Internacional de Información Financiera 15 al momento de elaborar los estados financieros y realizar capacitaciones continuas para el personal del departamento contable. (Bustamante, 2020).

En la misma línea de inteligencia, se ha de traer a colación la tesis elaborada por Valencia (2018) para optar por el grado académico de Licenciatura en Contabilidad Pública y Auditoría, en la Universidad Tecnológica Israel, titulada “Diseño para la implementación de NIIF 15 en empresa de Telefonía ABC”.

Valencia (2018) en su trabajo de investigación utilizó los siguientes objetivos:

Objetivo general:

Diseñar un plan para la implementación de NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en la empresa Telefonía ABC en Ecuador.

Objetivos específicos:

Identificar las diferencias conceptuales en el modelo de reconocimiento de ingresos y de presentación de información financiera entre la NIC 11 y 18 y la NIIF 15.

Determinar las etapas y acciones del plan de implementación de la NIIF 15 en el área Financiero Contable de la empresa Telefonía ABC.

Proponer procedimientos de implementación de la NIIF 15 en las distintas áreas de la empresa Telefonía ABC (adicionalmente el área Financiero Contable), puesto que la empresa podría necesitar definir e implementar en áreas operacionales procedimientos adicionales a los existentes. (pp.1-2).

La metodología que se emplea es mixta y, mediante el uso de la entrevista y la encuesta como instrumentos de investigación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

La conclusión principal de la cuarta tesis internacional es que los índices o medidores financieros se ven afectados al implementar las disposiciones que contiene la Norma Internacional de Información Financiera 15, específicamente los indicadores relacionados con la utilidad. Como recomendación, el autor señala que la compañía debe capacitar a los colaboradores del departamento contable en temas de Normas Internacionales de Información Financiera para procurar mejores prácticas al momento de elaborar los estados financieros. (Valencia, 2018).

Como última tesis internacional, es imperativo mencionar el trabajo de Sarmiento y Valdivia (2018) para optar por el grado académico de Licenciatura en Contabilidad, en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicada, titulada “Evaluación del impacto financiero y tributario de la NII 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en el Sector de Servicios de Asesoramiento Técnico de Ingeniería, 2017”.

El trabajo de investigación contiene los siguientes objetivos:

Objetivo general:

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.

Objetivos específicos:

Determinar el impacto financiero de la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en el sector de servicios de asesoramiento técnico de ingeniería, 2017.

Determinar el impacto 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. (pp.103-104).

La metodología que se emplea en el trabajo de investigación es mixta y, mediante el uso de la entrevista como instrumento de investigación, procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Como conclusión principal expresan que el impacto financiero es negativo, ya que la Norma Internacional de Información Financiera 15 influye significativamente en los indicadores financieros, siendo una herramienta útil para generar información financiera razonable y facilitar la toma de decisiones de los distintos usuarios. En apego a lo expuesto, recomiendan analizar los contratos y el registro de los ingresos en función de las disposiciones que señala la Norma Internacional de Información Financiera 15. (Sarmiento y Valdivia, 2018).

Como primera tesis nacional, se cita a Chacón (2020) y su trabajo para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Universidad Internacional de las Américas, titulada “Evaluar la correcta aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF

15, sobre los Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes, en la empresa FR Inmobiliaria FEROSA S.A., para implementar en los Estados Financieros de los períodos fiscales 2018 -2019 y posteriores”.

El autor enlista los siguientes objetivos en el trabajo de investigación:

Objetivo general:

Analizar los efectos de la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, sobre los ingresos procedentes de contratos con clientes, en la empresa FR Inmobiliaria Ferosa, S.A., para la confección en los Estados Financieros de los períodos fiscales 2018 -2019 y posteriores.

Objetivos específicos:

Analizar lo que indica la teoría contable vigente en relación con el registro de los ingresos por medio de contratos con clientes.

Realizar un diagnóstico de aplicación en la empresa FR Inmobiliaria Ferosa, S.A. de la NIIF 15.

Determinar los efectos de la implementación de la NIIF 15 en la confección de los estados financieros de la empresa FR Inmobiliaria Ferosa, S.A. para el período fiscal 2018-2019.

Elaborar una propuesta para la correcta implementación y uso de la NIIF 15 en la contabilidad de la empresa FR Inmobiliaria Ferosa, S.A. para el período fiscal 2018-2019 y posteriores. (pp. 14-15).

La metodología que se emplea en el trabajo de tesis es cuantitativa y, mediante el uso de la entrevista, cuestionario, análisis y observación como instrumentos de investigación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

La principal conclusión que se obtiene del trabajo de investigación es que, no implementar la Norma Internacional de Información Financiera 15 de manera correcta genera una repercusión en las utilidades de la compañía, en efecto, no se refleja la verdadera realidad económica. Para ello, el autor recomienda procurar la implementación de la norma en cuestión y re expresar los estados financieros, así como contratar a un contador con amplio conocimiento de las normas contables. (Chacón, 2020).

Como segunda tesis nacional, se trae a colación el trabajo de investigación elaborado por Leitón (2019) para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Universidad Internacional de las Américas, titulada “Evaluación del impacto contable por la implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A. para los períodos fiscales 2018 y 2019”.

De esta investigación se desprenden los siguientes objetivos:

Objetivo general:

Evaluar los estados financieros de la empresa AAA, S.A. de los períodos 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 período fiscal 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 período 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. (pág. 5).

La metodología que se emplea en el trabajo de investigación es cuantitativa y, mediante el uso del cuestionario, la entrevista y el análisis de contenido como instrumentos de investigación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Como conclusión primordial, el autor señala que los contratos suscritos por la compañía sí están sujetos a las disposiciones que contiene la Norma Internacional de Información Financiera 15, siendo menester la aplicación de esta norma para el registro y revelación de los ingresos procedentes de contratos con clientes. Asimismo, el autor recomienda a la administración de la compañía mayor capacitación en temas de norma contable al departamento financiero, así como la creación de políticas y procedimientos contables referentes al registro de los ingresos procedentes de contratos con clientes. (Leitón, 2019).

En la misma línea, se ha de citar a Alvarado (2019) y su trabajo de investigación para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Universidad Internacional de las Américas, titulada “Evaluación del control interno de la compañía Desarrollos Zeta Costa Rica S.A. para el periodo fiscal 2019 y su apego a la NIIF 15”.

El autor enlista los siguientes objetivos en el trabajo de investigación:

Objetivo general:

Realizar un diagnóstico del control interno aplicado en la empresa Desarrollos Zeta Costa Rica S.A. para el período fiscal 2019 y valorar el efecto que este produce sobre la aplicación de la NIIF 15.

Objetivos específicos:

Identificar las políticas y procedimientos contables vigentes en la compañía.

Determinar el registro contable de cada uno de los controles internos que así lo requieran.

Elaborar una propuesta para la implementación de la NIIF 15 en los registros contables de la empresa.

Proponer la implementación de manuales de control interno y procedimientos acordados para la correcta ejecución de las actividades económicas de la compañía. (pág. 4).

La metodología que emplea en la tesis es cuantitativa y, mediante la observación, el uso del cuestionario, la entrevista, el análisis de contenido y el escalamiento de Likert como instrumentos de investigación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtiene como conclusión principal que la adecuada implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15, en la compañía, puede generar cambios en las utilidades, pues existen desembolsos que pueden ser considerados como parte de los costos del proyecto. El autor recomienda capacitar al personal contable, así como actualizar las políticas y procedimientos contables según las disposiciones que contiene la Norma Internacional de Información Financiera 15. (Alvarado, 2019).

Como cuarta tesis nacional, se menciona el trabajo elaborado por Gómez (2017) para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Universidad Internacional de las Américas, titulado “Análisis del tratamiento contable a los ingresos procedentes de contratos con clientes al 30 de septiembre de 2017, en la empresa D.T.I. Consultores de Costa Rica S.A.”

El trabajo de investigación contiene los siguientes objetivos:

Objetivo general:

Analizar el tratamiento contable a los ingresos procedentes de contratos con clientes al 30 de septiembre de 2017, en la empresa D.T.I. Consultores de Costa Rica S.A.

Objetivos específicos:

Revisar los registros de ingresos procedentes de contratos con clientes durante el período fiscal 2017.

Evaluar el control, registro y mediciones de los contratos con clientes.

Identificar las variables necesarias para la aplicación adecuada de precios a contratos con clientes.

Evaluar los requerimientos para la implementación de un procedimiento que establezca las obligaciones y responsabilidades en los contratos con clientes.

(pág.13).

La metodología utilizada en la investigación es cuantitativa y, mediante el uso del cuestionario, la entrevista y el análisis de contenido como instrumentos de investigación, procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Como conclusión principal, el autor alude que la compañía no tiene un departamento sólido de contabilidad y los administradores actuales carecen de conocimiento con respecto a la Norma Internacional de Información Financiera 15. Las recomendaciones apuntan a que la administración de la compañía debe capacitar al comité evaluador de proyectos, con la finalidad de implementar las disposiciones que señala la norma contable en cuestión. (Gómez, 2017).

Como última tesis nacional, se cita el trabajo de graduación de Castillo (2015) para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Universidad Internacional de las Américas, titulado “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”.

El autor menciona los siguientes objetivos en el trabajo de investigación:

Objetivo general:

Evaluar el sistema de registros contables de la empresa Constructora XYZ S.A. con el propósito de determinar si se cumple con 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, así como realizar las correcciones pertinentes para el periodo fiscal 2014.

Objetivos específicos:

Revisar los registros contables de la empresa Constructora XYZ S.A. en lo referente a la aplicación de la metodología establecida por la NIIF 15 Ingresos de Contratos con Clientes.

Ejecutar los posibles ajustes correspondientes a la contabilidad de la empresa Constructora XYZ S.A., con base en los criterios establecidos por la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Proponer un manual de procedimientos, en caso de ausencia, que sirva como guía para la ejecución de los contratos de construcción con base en 32 de los criterios establecidos por la NIIF15 aplicable al área de la construcción. (pág.13).

La conclusión principal que obtiene el autor es que la compañía no implementa adecuadamente el registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, por ende, la revelación de los ingresos no se ajusta a lo dispuesto en la Norma Internacional de Información Financiera 15. Como recomendación, se menciona que la compañía debe adoptar la Norma Internacional de Información Financiera 15 al momento de elaborar los estados financieros con la finalidad de reflejar la verdadera situación financiera del período a informar. (Castillo, 2015).

Proyecciones de la investigación

El desarrollo de la investigación permitirá realizar un análisis sobre la aplicación de la normativa vigente Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de

la compañía RC Arquitectura S.A. al cierre del período fiscal 2020, a partir de ello, se espera conseguir los siguientes resultados:

- Dar respuesta a la interrogante planteada en la problemática, la cual permitirá conocer el efecto contable que conlleva la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en el ciclo contable de la compañía.
- Identificar las políticas y procesos contables utilizados actualmente por la compañía, y con base en ellos, puntuar las debilidades o incumplimientos que llevan a registrar de manera incorrecta los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.
- Con base en el análisis de registro de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, se pretende identificar las mejoras que la compañía debe implementar para asegurar un certero registro contable de los ingresos ordinarios, así como de los costos asociados al cumplimiento de deberes establecidos en dichos contratos.
- Suministrar a la compañía una propuesta contable que verse sobre la correcta implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 durante todo el ciclo contable, incluyendo un modelo de políticas y procedimientos contables vinculados con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

Con el fin de brindar mayor comprensión al lector, en el presente capítulo se definen términos generales que se pretenden utilizar en el desarrollo de esta investigación.

Organizaciones económicas

Las organizaciones económicas son toda unidad legalmente constituida, principalmente dedicadas a la realización de actividades de carácter lucrativo; sin embargo, existen organizaciones que no necesariamente se constituyen con la finalidad de realizar una actividad lucrativa, como es el caso de las sociedades inactivas y las no lucrativas o sin fines de lucro.

Citando a Guajardo y Andrade (2018), el objetivo principal de las organizaciones económicas es satisfacer las necesidades de sus clientes, al respecto mencionan:

Una organización económica tiene como objetivo servir a sus clientes, a segmentos importantes de la sociedad o a la sociedad en su conjunto. En la medida en que satisfaga las necesidades de su clientela, dicha entidad maximizará su valor.

Es preciso aclarar que el objetivo principal de los administradores de una organización económica no es solo maximizar el valor del patrimonio de esta, sino sobre todo satisfacer a sus clientes, que es una condición necesaria para el logro de otros objetivos. Por lo regular, las organizaciones económicas especifican este tipo de definiciones cuando formalizan su misión y la acompañan con alguna declaración de principios que guía y sustenta las actividades de todo el personal. (p.7).

En cuanto a las organizaciones lucrativas, se pueden mencionar tres tipos, a saber: empresas dedicadas a la prestación de servicios, empresas de comercialización y/o dedicadas a la venta de bienes y las empresas de carácter manufacturero, todas estas deben ser existentes y constituidas de conformidad con las leyes propias de la jurisdicción donde se encuentren domiciliadas.

Organizaciones lucrativas

A sabiendas de que una organización económica es toda unidad legalmente constituida y dedicada a la realización de actividades de carácter lucrativo, resulta imperativo mencionar que una actividad lucrativa se caracteriza por organizar los factores de producción con la única finalidad de obtener utilidades a través de la venta de bienes o la prestación de servicios (Decreto Ejecutivo No. 43198-H, 2021).

Guajardo y Andrade (2018) aluden que un elemento medular en las organizaciones lucrativas es devengar ganancias mediante la satisfacción de necesidades de sus clientes, en este sentido, concluyen que el “objetivo es la prestación de servicios o la manufactura y/o comercialización de mercancías a sus clientes, actividad que les proporciona un beneficio conocido como utilidad. Estas organizaciones económicas son muy conocidas porque son las más numerosas” (p.7).

En efecto, una actividad lucrativa de carácter empresarial y/o profesional, será la que implique, por cuenta propia, la ordenación de factores de producción con la intención de obtener ganancias y/o utilidades, siendo estos factores recursos humanos, monetarios o tierra. Las organizaciones lucrativas pueden clasificarse en distintos tipos, siendo los más relevantes las empresas dedicadas a la prestación de servicios, empresas de comercialización de bienes y empresas manufactureras.

Empresas de servicios.

Una empresa de servicios tiene por función transferir al cliente un determinado servicio mediante el cumplimiento de obligaciones previamente acordadas de manera verbal o escrita mediante un contrato comercial, siendo este último la documentación fehaciente de los compromisos pactados. En palabras sencillas, un servicio ha de entenderse como toda transacción que no tenga la consideración de transferir un bien.

Citando a Guajardo y Andrade (2018), las empresas de servicios son toda organización económica que no se dedican de manera habitual a la fabricación y o venta de bienes, en este sentido, textualmente expresa:

Las empresas de servicios tienen como objetivo desarrollar alguna actividad intangible, es decir, despliegan funciones relacionadas con labores no productoras o transformadoras de bienes materiales.

Algunos ejemplos de servicios son los que brindan ciertos profesionales u ofrecen las organizaciones que se dedican a la limpieza de ropa o autos, a la estética de personas, animales u objetos, o a aspectos tan diversos como seguridad, transporte, electricidad, plomería, entretenimiento y otros. Ejemplos de negocios de servicios son los despachos de profesionales (abogados, arquitectos, contadores, etc.), las tintorerías, salas de belleza, escuelas, hospitales, parques de diversiones, agencias de viajes, entre otros. (p.9).

Nótese que, es preciso colegir que las empresas de servicios son una organización económica dedicada de manera habitual al desarrollo de una actividad lucrativa, de carácter empresarial y/o profesional, a través de la cual se adquiere el compromiso con los clientes de transferir un servicio previamente acordado de manera verbal o escrita.

Por la naturaleza de su actividad, en la contabilidad de estas empresas no suelen existir cuentas de costo; sin embargo, la prudencia aconseja que, al momento de elaborar el catálogo contable, se contemplen factores que, a futuro, puedan requerir de dichas cuentas, como caso típico se puede mencionar la incursión a nuevos sectores del mercado.

Empresas de comercialización de bienes.

Este tipo de empresas se caracterizan por adquirir bienes, sean productos terminados o materias primas, con la intención de posteriormente venderlos a sus clientes en la misma presentación, es decir, por ninguna razón se involucran en el proceso de transformación o

fabricación de los bienes, tampoco se dedican a transferir un determinado servicio mediante el cumplimiento de obligaciones previamente acordadas.

De acuerdo con Guajardo y Andrade (2018), las empresas dedicadas a la comercialización de bienes se caracterizan por tener un inventario de producto para la venta y costos asociados a la mercadería enajenada, en esta inteligencia aluden:

Este tipo de compañías se dedica a la compra de bienes o mercancías para su posterior venta. Algunos ejemplos representativos de empresas que se dedican a este giro son supermercados, librerías, papelerías, mueblerías, agencias de comercialización de automóviles, joyerías, etc. A diferencia de las empresas de servicios, estas organizaciones deben determinar el costo de la mercancía vendida. Asimismo, utilizan el concepto de inventarios o mercaderías que representa la mercancía que comercializa el negocio. (p.9).

Considerando lo expuesto, es claro que las empresas de comercialización de bienes son una organización económica dedicada, de manera habitual, a la compra y venta de productos terminados o materias primas, no dedicadas a la elaboración de los bienes que enajenan ni a transferir servicios; no obstante, estas empresas, eventualmente, podrían incursionar en nuevos sectores del mercado y así diversificar sus ingresos.

Empresas manufactureras.

De semejante manera, pero a contrario sensu, las empresas manufactureras son toda organización económica legalmente constituida y dedicada a la fabricación y/o producción de bienes, es decir, habitualmente se ocupan de transformar la materia prima en un producto terminado que posteriormente será adquirido por una empresa de comercialización de bienes para venderlo a los clientes como producto de consumo.

Al respecto, Guajardo y Andrade (2018) disponen que las empresas manufactureras se dedican exclusivamente a la transformación de materia prima a producto terminado con la intención de enajenarlo:

Este tipo de empresas se dedica a la compra de materias primas para que, mediante la utilización de mano de obra y tecnología, sean transformadas en un producto terminado para su posterior venta. Las implicaciones contables de este tipo de organización son mayores dado que se debe realizar un control del inventario de materias primas, de productos en proceso y terminados, así como de costear la mercancía vendida y determinar el costo de producción. Algunos ejemplos típicos de esta forma de organización son las plantas ensambladoras de automóviles, las empresas acereras, constructoras, maquiladoras y muchas otras. (pp.9-10).

Por consiguiente, este tipo de empresas se enfocan exclusivamente a la fabricación y/o elaboración de productos de consumo a través de la transformación de materias primas a productos finales, los cuales serán adquiridos por empresas dedicadas habitualmente a la comercialización de bienes con la intención de hacerlos llegar al cliente final. Estas empresas se pueden clasificar según el tipo de bien que maquilan, un ejemplo de esto son las empresas manufactureras de textiles, elaboración de bebidas o alimentos.

Organizaciones no lucrativas

Las organizaciones no lucrativas se entienden como aquella unidad legalmente constituida que no realiza una actividad de índole empresarial y/o lucrativa, es decir, no se dedica, por cuenta propia, a la ordenación de los factores de producción con la intención de obtener ganancias y/o utilidades, como es el caso de las sociedades pasivas y las fundaciones o asociaciones sin fines de lucro.

Las organizaciones sin fines de lucro tienen por función la mejora o apoyo a una causa de interés social, a saber: defensa del medio ambiente, erradicación del hambre, protección de

derechos humanos, entre ellas, destacan las organizaciones no gubernamentales u *ONG*, por sus siglas en español, así como fundaciones de bien social o asociaciones de desarrollo.

En este sentido, Guajardo y Andrade (2018) concluyen que las organizaciones sin fines de lucro, como las citadas en el párrafo que antecede, se caracterizan por no devengar utilidades para beneficio propio sino para apoyar otras causas sociales:

Su característica principal es que no persiguen beneficios económicos. En este punto es necesario aclarar que ello no significa que, como resultado de sus operaciones, no puedan obtener utilidades; sin embargo, a diferencia de las organizaciones lucrativas, las utilidades que logran no son destinadas al provecho personal de los socios, sino que se reinvierten a fin de seguir cumpliendo con el objetivo para el cual fueron diseñadas, ya sea la prestación de un servicio o la comercialización de un bien. Por lo regular, este tipo de organizaciones se relacionan con las industrias de la salud, educación, beneficencia y otras. (p.8).

En el caso de las sociedades pasivas, se caracterizan por ser organizaciones que no desarrollan una actividad de índole empresarial y/o lucrativa, la diferencia medular entre estas entidades y las organizaciones sin fines de lucro, es que las sociedades pasivas sí perciben ingresos para beneficio propio, pero son generados producto de la tenencia de bienes o derechos y no necesariamente por la ordenación de los factores de producción, los ingresos devengados por las sociedades pasivas comúnmente se denominan rentas de capital.

Con el objetivo de definir con claridad el término en cuestión y las condiciones básicas de las rentas de capital, se debe integrar lo dispuesto en la rama tributaria costarricense. En este sentido, según lo estipulado en el artículo 33 del Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, estas rentas se clasifican en tres grupos: rentas del capital mobiliario, rentas del capital inmobiliario y ganancias o pérdidas de capital (Decreto Ejecutivo No. 43198-H, 2021).

El mismo Decreto Ejecutivo No. 43198-H, Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2021), establece que el término rentas de capital ha de entenderse de la siguiente manera:

(a) Rentas de capital. Corresponde a la totalidad de las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, que provengan, directa o indirectamente de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

En todo caso, tendrán la consideración de rentas del capital las provenientes del capital inmobiliario, mobiliario y, en general, los restantes bienes o derechos de los cuales sea titular el contribuyente.

b) Ganancias y pérdidas de capital. Corresponde a las variaciones positivas o negativas en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Se excluyen de este concepto las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales del contribuyente que se encuentren afectos a su actividad lucrativa, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Utilidades. (art.33).

Cabe aclarar que, el concepto de sociedades inactivas no debe confundirse con la explicación de organización no lucrativa que se ha esbozado, ya que las sociedades inactivas son personas jurídicas cuyo plazo social se encuentra vigente en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, pero: i) no desarrollan una actividad lucrativa, ii) no devengan ingresos producto de la tenencia de bienes o derechos, iii) sí son tenedoras de activos que no generan ningún tipo de utilidad y/o ingreso. Un ejemplo de las sociedades inactivas son las sociedades dueñas de casas habitacionales de uso personal.

Considerando los argumentos expuestos, se concluye que las organizaciones no lucrativas se caracterizan por no desarrollar una actividad de índole empresarial y/o lucrativa, es decir, no ordenan por cuenta propia los factores de producción con la intención de obtener ganancias y/o utilidades. Entre las organizaciones no lucrativas más usuales se encuentran las organizaciones sin fines de lucro y las sociedades pasivas.

Contabilidad

La contabilidad se remonta desde la época prehistórica, donde los primeros habitantes ingeniaron de manera indirecta, elementos básicos capaces de cuantificar y controlar las transacciones mercantiles, a saber, marcas en objetos de la época como piedras o tablillas de barro; sin embargo, fue hasta 1494 que Fray Luca Pacioli, conocido como el padre de la contabilidad, sentó las bases de la contabilidad con el concepto de partida doble.

Según Guajardo y Andrade (2018), el concepto de partida doble instituye que las operaciones mercantiles afectan de manera doble la contabilidad de una compañía, en este sentido, establece que:

El concepto de partida doble o dual, [sic] basa su lógica en la premisa de que las transacciones económicas afectan doblemente la situación financiera de las organizaciones: por un lado, cuando se registra el incremento de bienes o derechos o la disminución de obligaciones y, por el otro, cuando se registra la fuente de recursos para realizar esos asientos. (p.5).

Es así como la contabilidad se volvió una ciencia que permite expresar de forma cuantitativa las operaciones y/o transacciones mercantiles llevadas a cabo por una persona física o jurídica durante un determinado período de tiempo. A través de esta es posible ordenar, separar y registrar dichas transacciones, de manera tal que se logre obtener información veraz y relevante acerca de la situación financiera, la cual se presenta a los usuarios en informes y es utilizada estratégicamente en la toma de decisiones.

De acuerdo con Gómez (2018, citando a Romero, 2010), la contabilidad es un elemento esencial para medir el progreso o retroceso de la situación financiera de una compañía, al respecto expresa:

La contabilidad es un medio a través del cual se puede medir, evaluar y juzgar el progreso, el estancamiento o el retroceso en una situación financiera o en los resultados de las operaciones de las entidades, mediante la lectura de datos

económicos y financieros de naturaleza cuantitativa. Estos son recolectados, transformados y resumidos en informes que se denominan estados financieros. (p.4).

Es evidente entonces que, la contabilidad es una herramienta básica y necesaria para toda organización, pues permite a los usuarios tomar decisiones a través del análisis de contenido de la información cuantitativa que se presenta de manera lacónica en los estados financieros de un concreto período económico.

Tipos de contabilidad

A sabiendas de que el propósito de la contabilidad es proporcionar información relevante acerca de la situación financiera de una organización, la cual se convierte un instrumento esencial para la toma de decisiones de los diversos usuarios, es menester puntuar que existen distintos tipos de contabilidad.

Al respecto, Guajardo y Andrade (2018) expresan “que con base en las diferentes necesidades de información de los diversos segmentos de usuarios se clasifican en tres grandes categorías” (p.20). Los tres tipos y/o categorías en que se divide la contabilidad son: financiera, fiscal y administrativa. Por consiguiente, es claro que la intención de cada uno de los tipos de contabilidad es precisamente suplir de información útil y pertinente a los diversos usuarios.

Contabilidad financiera.

En la contabilidad financiera se establecen las disposiciones conexas con políticas contables y procedimientos sistemáticos de ordenar, separar y registrar las operaciones y/o transacciones mercantiles, con la intención de optimizar el ciclo contable de una compañía y así lograr la recopilación de información financiera relevante, lo que resulta de gran interés para los usuarios internos y externos, entre ellos: inversionistas, entidades financieras y colaboradores.

Guajardo y Andrade (2018a) consideran que este tipo de contabilidad está “conformado por una serie de elementos tales como normas de registro, criterios de contabilización, formas de

presentación” (p.20). Asimismo, (Guajardo y Andrade 2018b) expresan que ha de entenderse “*contabilidad financiera* porque expresa en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que una entidad realiza y determinados acontecimientos económicos que la afectan” (p.20).

Aunado a lo anterior, Gómez (2018) aclara que el objetivo de la contabilidad financiera es “acumular datos cuantitativos de las transacciones financieras, económicas e históricas para la preparación de los estados financieros” (p.5).

Considerando los argumentos expuestos, es claro que la contabilidad financiera busca trazar las políticas y procedimientos contables que una organización debe implementar con la finalidad de expresar en términos monetarios los registros de las operaciones y/o transacciones que constituyen los estados financieros que son analizados por los usuarios externos e internos.

Contabilidad fiscal.

La contabilidad fiscal permite a una compañía obtener información que facilite el cumplimiento oportuno de los deberes tributarios en cada período económico, es decir, el objetivo primordial de este tipo de contabilidad es facilitar el cumplimiento al deber formal inherente de los contribuyentes ante el organismo público que se ocupa de la recaudación de impuestos.

De acuerdo con Guajardo y Andrade (2018), ha de entenderse esta categoría como:

Un sistema de información diseñado para cumplir con las obligaciones tributarias de las organizaciones respecto de un usuario específico: el fisco. Como sabemos, a las autoridades gubernamentales les interesa contar con información financiera de las diferentes organizaciones económicas para cuantificar el monto de la utilidad que hayan obtenido como producto de sus actividades y así poder determinar la cantidad de impuestos que les corresponde pagar según las leyes fiscales en vigor. (p.20).

Para Gómez (2018), la contabilidad fiscal es fundamental para efectos de cumplir con las obligaciones fiscales:

Este tipo de registro es similar a la financiera en cuanto a la revelación y registro, sin embargo, se realiza para cumplir con el deber formal ante la Administración Tributaria; se rige por los conceptos enmarcados en la Ley de Impuesto sobre la Renta de Costa Rica (Ley 7092). (p.6).

De acuerdo con lo indicado anteriormente, se desprende, que la contabilidad fiscal permite que los resultados financieros procedentes del registro de las operaciones y/o transacciones mercantiles sean conciliados de conformidad con la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 a efectos de determinar las diferencias entre la base contable y la base fiscal, generando diferencias temporales y permanentes, estos ajustes de índole tributario afectan la base imponible de los distintos impuestos que debe enterar una compañía al fisco, lo que resulta de gran interés para este último usuario.

Contabilidad administrativa.

En cuanto a la contabilidad administrativa, se puede considerar como información de interés para los usuarios internos de una compañía, entre ellos: directores, gerentes o jefes de departamentos, pues según el giro de negocio, facilita la elaboración de informes específicos que favorecen la toma de decisiones en las diferentes labores administrativas y operativas. Por ejemplo, se pueden mencionar los reportes de ventas y presupuestos.

Guajardo y Andrade (2018) expresan que la “información administrativa se agrupan [sic] en la *contabilidad administrativa*, un sistema de información al servicio de las necesidades internas de la entidad, cuyo objetivo es facilitar las funciones administrativas de planeación y control, así como la toma de decisiones” (p.20).

En concordancia con lo antedicho, Gómez (2018) concluye que este tipo de contabilidad no difiere de los dos anteriores; sin embargo, incorpora “una serie de reportes intrínsecos obligatorios

para la utilización interna de cada una de las entidades económicas, necesarios para la adecuada toma de decisiones en aquellas empresas que, por su naturaleza, requieren informes detallados de sus transacciones” (p.5).

Así las cosas, es claro que la característica principal de la contabilidad administrativa es suplir, además de los estados financieros, reportes más específicos acerca de información asociada con el área operativa y administrativa de una compañía, con la finalidad de medir el desempeño interno de esta.

Tipos de usuarios

La información que proporciona la contabilidad acerca de la situación financiera de una organización, la cual es presentada a través de informes denominados estados financieros, tiene como objetivo satisfacer las necesidades de los distintos usuarios, específicamente apoyar y/o facilitar la toma de diversas decisiones.

Guajardo y Andrade (2018) aluden que “para conocer los usos que los diferentes usuarios le dan a la información financiera es importante identificar los distintos segmentos de usuarios a quienes pretende servir la contabilidad” (p.17). Estos usuarios se clasifican en dos grupos generales, a saber: externos e internos.

Es así como los diferentes tipos de contabilidad pretenden suministrar información relevante para cada uno de estos grupos de usuarios, quienes están interesados en conocer aspectos financieros, administrativos o fiscales de la organización, según las necesidades que cada uno pretenda satisfacer.

En la siguiente figura se pueden visualizar los diferentes usuarios de los estados financieros de una compañía:

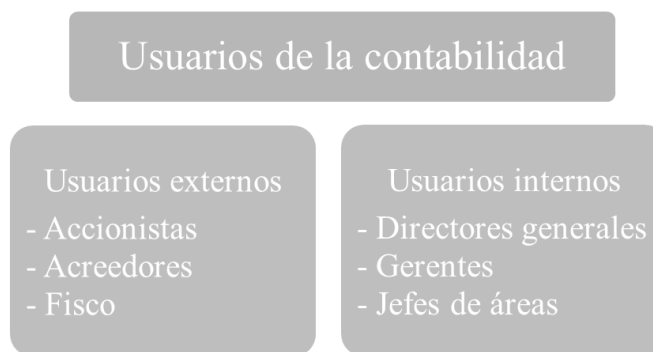


Figura 1. Tipos usuarios de la contabilidad.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Usuarios externos.

En referencia a los usuarios externos de la información contable, el elemento distintivo de este grupo es que no pertenecen de forma directa a la organización, pero requieren los estados financieros para analizar la situación económica y validar otros factores como la solvencia económica, los resultados de un período fiscal o tomar la decisión de invertir en ella.

Aunado a lo anterior, Guajardo y Andrade (2018) explican los principales usuarios que conforman este grupo, al respecto señalan:

La información financiera dirigida a usuarios externos pretende satisfacer las necesidades de información de grupos diversos de usuarios, principalmente los siguientes:

- Inversionistas presentes (accionistas).
- Acreedores.
- Usuarios del gobierno corporativo.
- Órganos internos o externos de revisión.
- Analistas e intermediarios financieros.
- Organismos públicos de supervisión financiera.
- Autoridades gubernamentales.
- Inversionistas potenciales.

- Proveedores y otros acreedores comerciales.
- Clientes.
- Público en general. (p.17).

De acuerdo con el razonamiento expuesto, los usuarios externos requieren el conjunto de estados financieros de una organización para analizar a fondo la situación financiera de esta y considerar aspectos referentes a decisiones de inversión, medición de la capacidad de pago y determinación de los impuestos a pagar, entre otros.

Usuarios internos.

El propósito de la información contable que se dirige a los usuarios internos, además de mostrar mediante los estados financieros la situación económica de la compañía, permite obtener datos más específicos acerca del área administrativa y operativa como reportes de ventas, presupuestos, evaluaciones, entre otros. En este grupo de usuarios se pueden mencionar a los directores generales, gerentes y jefes de áreas.

En este orden de ideas, Guajardo y Andrade (2018) disponen que estos usuarios, principalmente, se basan en analizar el desempeño de organización, al respecto expresan:

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 como directores generales, directores funcionales, gerentes de área, jefes de departamento, etc., tienen necesidad de monitorear el desempeño de la entidad y el resultado de su propio trabajo. Por su naturaleza, dicha información es de mucho mayor detalle que aquella que se suministra a los usuarios externos.

Por lo mismo, la generación de este tipo de información, a la que se denomina *administrativa*, no se rige por leyes ni otro tipo de disposiciones sino

exclusivamente por la necesidad de la información y la creatividad de quienes la elaboran. (p.19).

Nótese que un elemento característico de los usuarios internos, es la vinculación directa a la compañía, quienes analizan o revisan de manera minuciosa el conjunto de estados financieros, así como otros reportes más específicos de información asociada al área operativa y administrativa, con la finalidad de medir el desempeño interno de la organización.

Cuenta contable

La cuenta contable es un instrumento esencial en la contabilidad, pues facilita el registro de los incrementos y las disminuciones vinculadas con las operaciones y/o transacciones mercantiles llevadas a cabo por una compañía durante un determinado período de tiempo, lo que permite que estos registros se agrupen según su naturaleza.

Guajardo y Andrade (2018) manifiestan que la cuenta contable es una herramienta fundamental para el registro de las operaciones. En este sentido, aluden que “es donde se registran los aumentos o las disminuciones de cada concepto contable afectado por una transacción comercial. Por lo anterior, cada sistema contable tiene una cuenta específica para cada clase de activo, pasivo, capital, ingreso y gasto” (p.76).

Cabe mencionar que, el registro de los incrementos y las disminuciones de cada operación mercantil, se efectúa en un sistema de información contable mediante la creación de asientos de diario donde es posible visualizar los cargos o abonos efectuados a cada cuenta contable, además, depende de la naturaleza de la cuenta, el lado que se utilice para registrar los aumentos y las disminuciones, será deudor o acreedor, según corresponda.

Para una mejor comprensión de lo que antecede, en la siguiente figura es posible visualizar las cuentas contables, el efecto de los cargos y disminuciones, así como la naturaleza de su saldo:

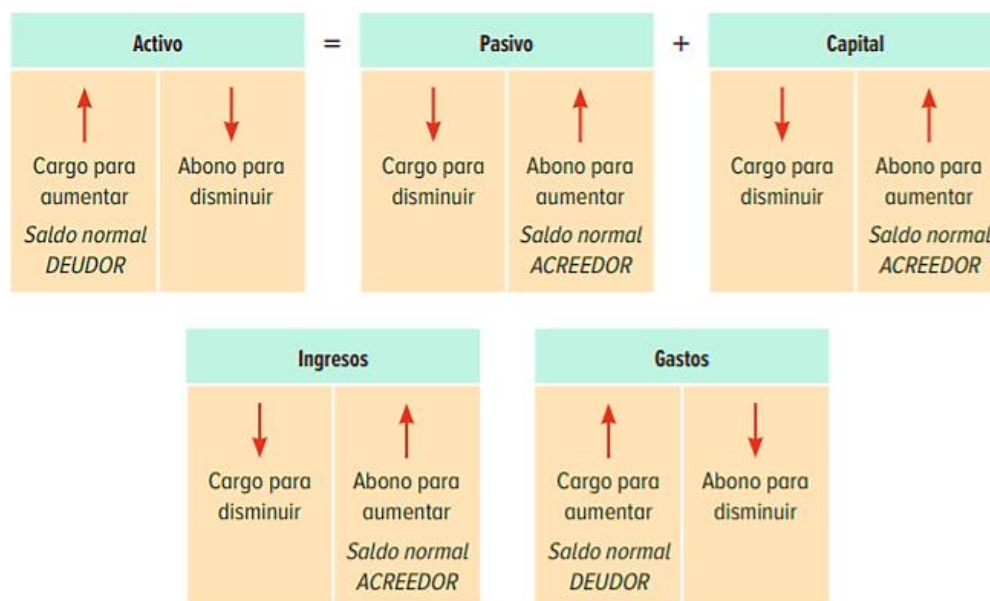


Figura 2. Cuentas contables y naturaleza de su saldo.

Fuente: Guajardo, G y Andrade, N. (2018). *Contabilidad financiera*. México: McGraw-Hill.

La aplicación de los cargos y abonos efectuados en cada cuenta contable se representa para efectos didácticos en la cuenta T, en el lado derecho se anotan los cargos y/o débitos y en el lado izquierdo los abonos y/o créditos, tal como se aprecia en la figura 2.

Asiento de diario

El asiento de diario permite registrar los incrementos y las disminuciones de cada una de las cuentas contables, por lo que resulta menester traer a colación el concepto de partida doble introducido por Fray Luca Pacioli, pues los asientos de diario se basan en el mecanismo del cargo y el abono, esto quiere decir que la suma de los cargos y/o débitos debe ser equivalente a la suma de los abonos y/o créditos de todos los asientos.

En línea con lo expuesto, Gómez (2018a) hace énfasis en que “el registro de diario es uno de los compendios básicos en el desarrollo de cualquier contabilidad, pues comprende la contabilización y la clasificación de cada transacción mediante el asiento” (p.48). Asimismo, (Gómez, 2018b) establece que ha de entenderse asiento de diario como un “registro contable donde

se anotan las transacciones contables y se clasifican en activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto” (p.48).

De acuerdo con Guajardo y Andrade (2018), estos se deben preparar “de manera clara y exacta, y siempre debe recordarse que después de determinado tiempo, tanto quien efectúa el asiento como otras personas tendrán necesidad de leerlo y entenderlo; por tanto, es necesario que las empresas utilicen un formato estándar” (p.80).

Es importante mencionar que, al momento de registrar un asiento de diario, las compañías deben asegurarse de incluir como mínimo los siguientes elementos:

- Fecha de la transacción
- Nombre de la cuenta contable a debitar o cargar
- Nombre de la cuenta a acreditar o abonar
- Importe por debitar
- Importe por acreditar
- Detalle o explicación acerca del origen de la transacción
- Referencia

Débito.

El débito y/o cargo representa un incremento en las cuentas de activo y gasto, por el contrario, en las cuentas de pasivo, capital e ingreso es una disminución. En la figura 2 es posible visualizar el efecto descrito en las cuentas contables.

Guajardo y Andrade (2018), lo describen como “un aumento en las cuentas de activo y gasto, y una disminución en las cuentas de pasivo, capital e ingreso. Este tipo de movimientos contables se registra del lado izquierdo de la cuenta” (p.79).

Es claro entonces que, el débito, también conocido como cargo, es equivalente a un aumento para las cuentas con saldo deudor y una disminución en las cuentas con saldo acreedor, cuyo efecto

se representa del lado izquierdo de la cuenta contable al momento de registrar el asiento de diario de cada transacción comercial de una compañía.

Crédito.

El crédito y/o abono representa un incremento en las cuentas de pasivo, capital e ingreso y en las cuentas activo y gasto es una disminución. En la figura 2 es posible visualizar este efecto en las cuentas contables.

Al respecto, Guajardo y Andrade (2018) reiteran que este concepto es “una disminución en las cuentas de activo y gasto, y un aumento en las de pasivo, capital e ingreso. Este tipo de movimientos contables se registra del lado derecho de la cuenta.” (p.79).

En el orden de los argumentos que anteceden, es claro que el crédito, también conocido como abono, representa un aumento para las cuentas con saldo acreedor y en las cuentas con saldo acreedor es una disminución, cuyo efecto se puede observar del lado derecho de la cuenta contable al momento de registrar el asiento de diario de cada operación.

Catálogo contable

El catálogo contable, también denominado catálogo de cuentas contables, es un listado que contiene el código y nombre de todas las cuentas contables que existen en una compañía, en cuanto a su estructura, la prudencia aconseja que sea mínimo de cinco niveles, con la intención de predecir cambios futuros que puedan afectar el giro económica de la organización y, por ende, implicar la creación de nuevas cuentas contables. Como caso típico, se puede incursionar en nuevos sectores del mercado.

Según Guajardo y Andrade (2018), el catálogo es un elemento esencial en el sistema de información contable, pues contiene información acerca de las cuentas que se utilizan en una compañía, al respecto, textualmente expresan:

El catálogo de cuentas contables es la estructura del sistema contable. Este catálogo es una lista que contiene el número y el nombre de cada cuenta que se usa en el sistema de contabilidad de una entidad económica. Dicha lista debe relacionar los números y los nombres o títulos de las cuentas y éstas deben colocarse en el orden de las cinco clasificaciones básicas: activo, pasivo, capital, ingreso y gasto. Por lo general, en este catálogo los números de las cuentas de activo comienzan con el uno, las cuentas de pasivo con el dos, las de capital con el tres, las de ingreso con un cuatro y las de gasto con un cinco. (p.78).

En este orden de ideas se puede citar a Gómez (2018), quien reitera que el catálogo de cuentas contables es un listado de las posibles cuentas que debe actualizarse según las necesidades de una organización, en lo que interesa señala:

En la práctica contable se utilizan los planes de cuentas o catálogos de cuentas, que son una lista ordenada de las posibles cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos que se manejarán para el registro y control de las transacciones de una entidad.

El catálogo de cuentas se debe ir actualizando conforme a las necesidades de la organización.

Este se acompaña siempre de un manual, el cual es una guía contable para orientar a los usuarios sobre cuándo realizar cargos o abonos a las cuentas dependiendo de la transacción. En Costa Rica, por lo general en empresas comerciales, algunos catálogos de cuentas clasifican las cuentas de cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos del 1 al 5 en el orden respectivo. (pp.12-13).

Considerando lo expuesto, es claro que el catálogo contable incluye tanto el número como el nombre de todas y cada una de las distintas cuentas contables que integran la contabilidad de una compañía. Su orden se asocia con las cinco cuentas básicas, a saber: activo, pasivo, patrimonio,

ingresos y gastos; en cuanto al diseño, se pueden utilizar distintos niveles, lo prudente es elaborarlo de mínimo 5 niveles.

Seguidamente, se muestra una figura que contempla la estructura de un catálogo contable diseñado a cinco niveles:

Código	Descripción cuenta
1	ACTIVO
1-1	ACTIVO CORRIENTE
1-1-1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES
1-1-1-01	CAJA
1-1-1-01-001	CAJA GENERAL
1-1-1-01-002	CAJA CHICA

Figura 3. Estructura de catálogo contable.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

En concordancia con lo que antecede, se procede a describir el nombre de cada uno de los niveles que se pueden visualizar en la estructura de catálogo contable de la figura 4:

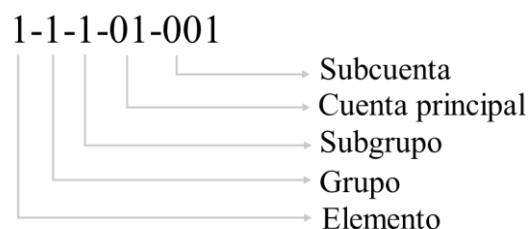


Figura 4. Niveles del catálogo contable.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Políticas contables

Las políticas contables son lineamientos que una organización debe implementar y seguir, de manera oportuna, para asegurar un mayor control y neutralidad en los registros de asientos de diario, vinculados con las transacciones mercantiles, la prudencia aconseja elaborarlas de manera uniforme, para que sean aplicables a las diferentes operaciones que puedan ocurrir durante un período económico.

Según lo *ut supra*, resulta imperativo traer a colación lo estipulado en la Norma Internacional de Contabilidad 8, la cual versa sobre la aplicación y selección de las políticas contables, en este sentido establece que han de entenderse como “los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros” (párr. 5).

Respecto a la selección y aplicación de las políticas contables, la misma norma contable en cuestión, reitera que una organización debe aplicar las políticas de manera uniforme, textualmente expresa:

Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme [Referencia: Marco Conceptual párrafos 2.24 a 2.29] para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. [Referencia: Por ejemplo, el párrafo 29 de la NIC 16 para las distintas clases de propiedades, planta y equipo y el párrafo 72 de la NIC 38 para activos intangibles.] Si una NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría. (párr. 13).

En concordancia con lo expuesto, Gómez (2018a) menciona que “la política contable instituye una base razonable para la contabilización de las cuentas que integran el estado de situación financiera” (p.32).

Asimismo, (Gómez, 2018b) dispone que éstas son un instrumento que ayuda a entender cómo una organización ha diseñado el registro de las transacciones, a lo que señala que la política contable:

Indica la forma en que la empresa ha desarrollado el análisis y el registro de las transacciones y cómo fueron interpretadas para su presentación los estados financieros. Para lo cual, se debe considerar cada una de las Normas Internacionales de Información Financiera, valorar cómo se interpretan dentro de la organización, cuáles son los efectos de registro y de la revelación de la información contable. Estas

políticas son aprobadas por un comité de norma o por la junta directiva de la empresa para ponerlas en práctica. (p.32).

De lo anterior, se colige que, las políticas contables son una herramienta que permite a una organización seleccionar y aplicar los lineamientos de índole financiero que el departamento de contabilidad debe implementar para asegurar control y neutralidad en los registros contables.

Procedimientos contables

En cuanto a los procedimientos contables, ha de entenderse como los pasos secuenciales y/o indicaciones que una compañía debe cumplir para asegurar el registro adecuado y oportuno de todo el ciclo contable, generalmente, se establecen por cada uno de los grupos de cuentas contables, a saber: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.

Estos procedimientos se elaboran en un manual de procedimientos contables, el cual debe ser de conocimiento y aplicable por los colaboradores del departamento de contabilidad de una organización. Además, al momento de elaborar el manual, la prudencia aconseja que los procedimientos se adecuen al tipo de actividad económica de la organización.

De acuerdo con Guajardo y Andrade (2018), “la contabilidad trata de asegurar que los supuestos en los que se basa y los procedimientos que sigue para cuantificar las operaciones de una organización económica generen estados financieros de calidad” (p.45). Nótese que, a través de la implementación de los procedimientos contables, una organización busca asegurar el registro correcto de todas las operaciones, con la finalidad de generar información viable y veraz acerca de la situación financiera.

Cabe agregar que, al momento de elaborar el manual de procedimientos contables, se deben tomar en cuenta las siguientes recomendaciones:

- Analizar de manera minuciosa el proceso de elaboración del ciclo contable.
- Describir todos los procedimientos incurridos durante el ciclo contable.

- Incluir en orden cronológico y de manera detallada todos los pasos necesarios para registrar las transacciones.
- Indicar quiénes son los responsables de realizar cada proceso.
- Señalar la documentación que debe analizarse.

Elementos de los estados financieros

Los elementos de los estados financieros constituyen la base de la contabilidad, pues están vinculados con el rendimiento y la situación financiera de una organización, dado que permite analizar de manera conjunta los recursos controlados por la entidad, los derechos de los acreedores y las variaciones en los resultados.

Al respecto, el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), dispone que los estados financieros se definen por los cinco elementos subsecuentes: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos. En esta misma inteligencia, aclara que los primeros tres elementos se relacionan con la situación financiera de la entidad, mientras que los ingresos y gastos se asocian directamente con el rendimiento económico.

Para ilustrar lo expuesto, en la siguiente figura se puede apreciar de manera lacónica los cinco elementos de los estados financieros:

Aspecto tratado en el Capítulo 1	Elemento	Definición o descripción
Recursos económicos	Activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
Derechos de los acreedores	Pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
	Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que reflejan el rendimiento financiero	Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
	Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Otros cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	–	aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos.
	–	Intercambios de activos de activos o pasivos que no dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio.

Figura 5. Elementos de los estados financieros.

Fuente: *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. 2020. International Financial Reporting Standards.

En esta misma inteligencia, Guajardo y Andrade (2018) esbozan que los elementos de los estados financieros son una estructura simple, existiendo “varios conceptos básicos que rigen los elementos de un sistema contable y la forma en que se relacionan entre sí. El conocimiento de dichos conceptos es esencial para comprender cómo opera en la práctica un sistema de contabilidad” (p.46).

Por consiguiente, el objetivo de los elementos de los estados financieros es posibilitar el registro de las transacciones mercantiles vinculadas con el rendimiento y la situación financiera de una entidad, de manera tal que se logre obtener información veraz y relevante acerca de esta, la cual se presenta a los usuarios en informes y es utilizada estratégicamente en la toma de decisiones.

Activos

Los activos son todos derechos, tangibles e intangibles, que una compañía controla con la intención de obtener beneficios económicos en el futuro. Las cuentas de activo tienen saldo de origen deudor, es decir, en el asiento de diario aumenta al débito y/o cargo y disminuye al crédito y/o abono; empero, hay cuentas de activo con saldo inverso debido a la naturaleza de estas, un ejemplo de esto es el registro de la depreciación acumulada o las estimaciones.

En relación con lo expuesto, Guajardo y Andrade (2018) disponen que un activo es el conjunto de recursos pertenecientes a una entidad, con los que se espera devengar beneficios económicos en el futuro, textualmente expresan:

Un activo es un recurso económico propiedad de una entidad, que se espera rinda beneficios en el futuro; su valor 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 según la naturaleza de la empresa: un negocio pequeño de servicios puede tener solo un equipo de transporte de materiales y una oficina en la casa del dueño, mientras una gran tienda puede tener edificios, mobiliario, máquinas y equipo.

Algunos ejemplos de activos son el efectivo que una entidad tiene en su poder o depositado en alguna institución bancaria; las inversiones; las cuentas por cobrar pendientes de sus clientes o empleados; los productos o las mercancías disponibles para su manufactura o comercialización; las instalaciones físicas, como almacenes, oficinas y plantas productivas; el terreno donde están construidas dichas instalaciones; el equipo para transportar las mercancías o al personal de la entidad; el mobiliario de las oficinas administrativas, de ventas y productividad; el equipamiento de las oficinas administrativas, la maquinaria y las herramientas del área de producción; una marca registrada, una patente, una franquicia. (p.46)

En este sentido, el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), establece tres criterios fundamentales que deben cumplirse para llevar a cabo el reconocimiento de un activo, en lo que interesa expone:

Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. [Referencia: párrafos FC4.24 a FC4.27, Fundamentos de las Conclusiones]

Esta sección analiza tres aspectos de dichas definiciones:

- (a) derechos (véanse los párrafos 4.6 a 4.13);
- (b) potencial de producir beneficios económicos (véanse los párrafos 4.14 a 4.18); y
- (c) control (véanse los párrafos 4.19 a 4.25). (párr. 4.3-4.5).

Aunado a lo anterior, Gómez (2018) agrega que “los activos se visualizan como recursos que la empresa tiene o posee, pueden ser económicos, los cuales utiliza para producir sus bienes y servicios, se clasifican en activos corrientes y no corrientes” (p.23). En virtud de lo precitado, se puede colegir que:

- Son activos aquellos derechos tangibles o intangibles controlados por una organización.
- Para reconocer un activo es necesario que cumpla tres criterios: i) ser un derecho, ii) tener potencial para generar beneficios económicos para la compañía y iii) emplear el activo de la forma en que se desee, es decir, se tiene la capacidad de control sobre el derecho.
- Las cuentas de activo tienen saldo de origen deudor, pero hay cuentas de activo con saldo inverso debido a la naturaleza de estas, como la depreciación acumulada o las estimaciones.
- Los activos se agrupan en dos grandes categorías, a saber: activos corrientes y activos no corrientes.

Activos corrientes.

Esta categoría de activos se caracteriza por ser derechos que una entidad logra convertir en efectivo en un plazo corto de tiempo, a efectos de lo anterior, ha de entenderse corto plazo como doce meses o menos. Entre los activos corrientes más comunes se puede mencionar: efectivo y sus equivalentes, inversiones a la vista, cuentas por cobrar e inventarios, nótese que los activos corrientes son todos aquellos derechos necesarios para llevar a cabo las actividades habituales que son propias del giro de negocio de una compañía.

De acuerdo con Gómez (2018), una característica esencial de los activos corrientes es que pueden hacerse líquido (convertirse en efectivo) en un plazo corto de tiempo:

Se consideran activos corrientes el efectivo y todos aquellos bienes con que cuenta la empresa y que se convertirán en efectivo, o bien que serán consumidos en un plazo inferior a doce meses. Dentro de los activos corrientes están: el efectivo, las inversiones transitorias, las cuentas por cobrar, los inventarios y los gastos pagados por adelantado, ya sea en seguros o alquileres, incrementan al debe o con saldo deudor. (p.23).

La Norma Internacional de Contabilidad 1 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), que versa sobre la presentación de los estados financieros, dispone los criterios a considerar para llevar a cabo el reconocimiento de un activo corriente, al respecto expresa:

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o

(d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa. (p.A326).

Por consiguiente, se puede concluir que los activos corrientes son derechos que una entidad logra convertir en efectivo en un plazo corto de tiempo y, normalmente, son aquellos que se consideran necesarios para llevar a cabo las actividades diarias de una compañía. Para ilustrar lo antedicho, en la siguiente figura se muestra un resumen de las cuentas principales de activos corrientes que existen en el catálogo contable de una compañía:

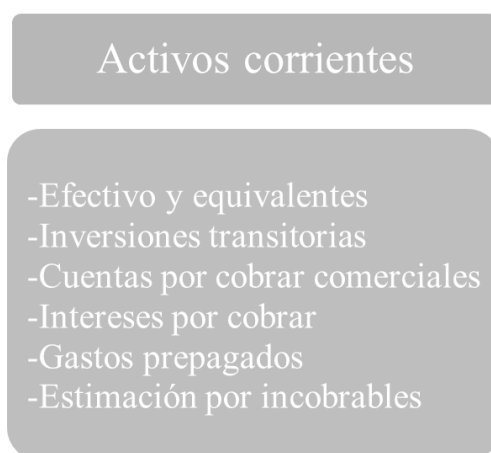


Figura 6. Activos corrientes.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Activos no corrientes.

Los activos no corrientes son derechos que una compañía mantiene por más de un período económico, en principio, con la tenencia y disfrute de estos se pretende generar beneficios económicos, siendo característica esencial de este grupo la dificultad para convertirlos en efectivo en el corto plazo. Dentro de los derechos usuales que conforman este grupo de activos se puede enlistar: inversiones en el capital accionario de otras compañías, propiedad, planta y equipo, activos por derecho de uso e intangibles.

Respecto a la clasificación de los activos no corrientes, Gómez (2018) alude que aquellos derechos que no cumplen la definición de activo corriente serán no corrientes:

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes, por ejemplo: el mobiliario y equipo de oficina, los vehículos, los edificios, los terrenos, las patentes de licores, el equipo de cómputo, entre otros. Su registro dependerá del análisis de cada transacción, estos se colocan normalmente al debe o con saldo deudor. (p.25).

En contraste con los activos corrientes, esta clasificación de activos son derechos que una entidad no puede convertir en efectivo en un plazo corto de tiempo y, usualmente, son mantenidos por más de un período económico. En la figura 7 se pueden observar las cuentas de activos no corrientes que normalmente contiene el catálogo contable de una compañía:

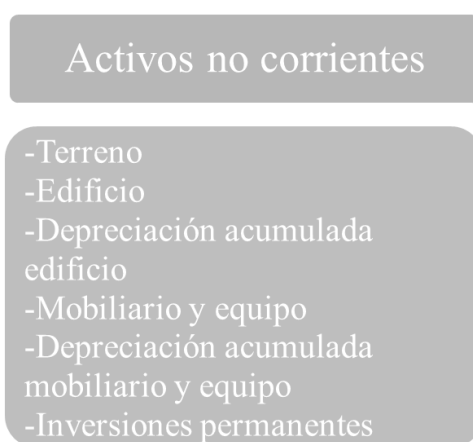


Figura 7. Activos no corrientes.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Pasivos

Los pasivos son las obligaciones y deudas por pagar que una compañía adquiere producto del giro normal de su operación, las cuales se cancelan con los recursos económicos que posee la entidad. Las cuentas de pasivo tienen saldo de origen acreedor, es decir, en el asiento de diario aumenta crédito y/o abono y disminuye al débito y/o cargo. Al igual que los activos, los pasivos se agrupan en dos categorías que se denominan pasivos corrientes y pasivos no corrientes.

En este sentido, Guajardo y Andrade (2018) acotan que un pasivo es lo que una organización adeuda a los acreedores:

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 debe pagarse primero a los trabajadores; en segundo lugar [sic] a los acreedores y el gobierno, y el último remanente queda para los dueños.

Ejemplos de pasivos son las cuentas por pagar a los proveedores provenientes de compras efectuadas a crédito, los sueldos o salarios pendientes de pago a empleados de la entidad, los impuestos por pagar y los préstamos bancarios a corto y largo plazos solicitados para la compra de activos. (p.47).

Respecto al reconocimiento de un pasivo, el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), establece que deben cumplirse tres criterios, puntualmente expresa:

Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

- (a) la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos 4.28 a 4.35);
- (b) la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos 4.36 a 4.41); y
- (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos 4.42 a 4.47). (párr. 4.26-4.27).

En esta misma inteligencia, Gómez (2018) menciona que “se interpretan los pasivos como los pasivos como las obligaciones con terceros, lo que hay que pagar a los proveedores o empresas que brindan los servicios” (p.26). Nótese que de la redacción de lo transcrito, se desprende con absoluta claridad que:

- Son pasivos todas las obligaciones y obligaciones por pagar que ha contraído una organización para financiarse.
- Para reconocer un pasivo es necesario que ocurran tres condiciones: i) existe una obligación, ii) obligación implica transferir un recurso monetario y iii) es una deuda que se genera por obligaciones del pasado.
- Las cuentas de pasivo tienen saldo de origen acreedor.
- Los pasivos se agrupan en dos grandes categorías, a saber: pasivos corrientes y pasivos no corrientes.

Pasivos corrientes.

Los pasivos corrientes se caracterizan por ser obligaciones a corto plazo que han sido adquiridas dentro del giro normal de una compañía. Este grupo de pasivos también se conoce como deudas exigibles a corto plazo, pues deben liquidarse en un término no mayor a doce meses. Entre los pasivos corrientes más usuales se pueden citar: cuentas por pagar comerciales, salarios por pagar, impuestos pagar, porción a corto plazo de financiamientos.

Sobre la clasificación de este grupo, la Norma Internacional de Contabilidad 1 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), establece las disposiciones a considerar para llevar a cabo el reconocimiento de un pasivo corriente, en este sentido, expresa:

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

(a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación;

[Referencia: párrafo 70]

(b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;

[Referencia: párrafo 71]

(c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa; o

[Referencia: párrafos 71 a 76]

(d) no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 73). Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no afectan a su clasificación. (párr.69).

Considerado lo antedicho, puede concluirse que el pasivo corriente son obligaciones y/o deudas que adquiere una compañía dentro del giro normal de su actividad económica, mismas que deben ser canceladas en un plazo no superior a un año. A continuación, en la figura 8 se citan las cuentas más usuales de pasivos corrientes:

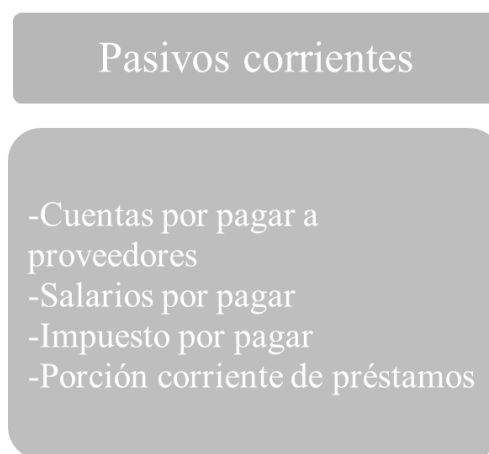


Figura 8. Pasivos corrientes.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Pasivos no corrientes.

Esta categoría de pasivos son todas aquellas obligaciones que una compañía contrae por más de un período económico, en principio, con la adquisición de estas se pretende invertir en capital de trabajo, incluyendo compra de propiedad, planta y equipo. Dentro de los pasivos no

corrientes que conforman este grupo de pasivos se pueden mencionar: pasivo por impuesto diferido, porción a largo plazo de los préstamos, otras cuentas por pagar a largo plazo.

Citando a Gómez (2018), “una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes, dentro de los cuales se encuentran las obligaciones que mantenga la empresa a largo plazo (a más de un año), como préstamos y documentos por pagar” (p.27).

Al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad 1 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), establece como condición medular para reconocer un pasivo no corriente, que el vencimiento de las obligaciones sea mayor a un año. Así lo dispone el párrafo 75 de la norma en cuestión, en este sentido, señala:

Una entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar la infracción y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato. (párr.75).

Así las cosas, resulta evidente que los pasivos no corrientes son deudas que una compañía contrae por más de un período económico, con la finalidad de utilizar el capital para financiar la operación lucrativa y habitual de la empresa, a saber, adquisición de activos no corrientes, cancelación de pasivos corrientes, entre otras cosas. Para mayor entendimiento, en la siguiente figura se detallan las cuentas principales de pasivos no corrientes que existen en el catálogo contable de una compañía:

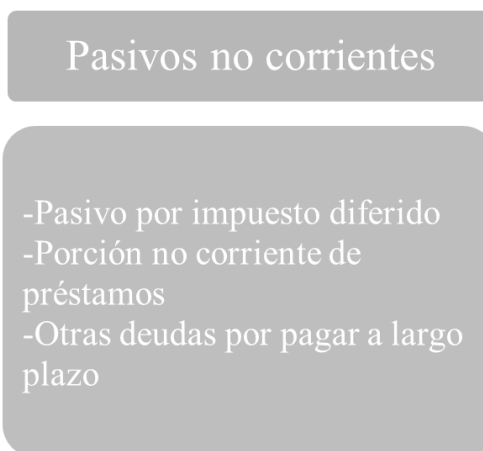


Figura 9. Pasivos no corrientes.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Patrimonio

El patrimonio se puede definir como el resultado de disminuir a los derechos controlados por una organización el total de las obligaciones y/o deudas que esta ha contraído para financiarse, dicho de otra forma y para efectos estrictamente financieros, es la diferencia de activos menos pasivos. Las cuentas de patrimonio tienen saldo de origen acreedor, es decir, en el asiento de diario aumenta al crédito y/o abono y disminuye al débito y/o cargo.

Según Guajardo y Andrade (2018), el patrimonio, también conocido como capital contable, representa los derechos de propiedad de los accionistas de una entidad, en lo que interesa, textualmente expresan:

El **capital** representa la parte de los activos que es propiedad de los dueños del negocio. Está conformado por las aportaciones de los propietarios, conocidos como *accionistas*, y las ganancias generadas por el negocio que son reinvertidas en él. En otras palabras, el capital es el derecho que tienen los dueños sobre los activos de la empresa, y 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. (p.47).

Siguiendo el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020) y a sabiendas de que el patrimonio ha de entenderse como la parte residual de activos menos pasivos, dispone que este puede conformarse por diversas clases de derechos, al respecto señala:

Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Los derechos sobre el patrimonio son derechos sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. En otras palabras, son derechos frente a la entidad que no cumplen la definición de pasivo. Estos derechos pueden establecerse mediante contrato, legislación o instrumentos similares, e incluyen (en la medida en que no cumplen la definición de pasivo):

- (a) acciones de varios tipos, emitidas por la entidad; y
- (b) algunas obligaciones para la entidad de emitir otros derechos sobre el patrimonio.

Diferentes clases de derechos sobre el patrimonio, tales como acciones ordinarias y acciones preferentes, pueden conceder a sus tenedores derechos distintos, por ejemplo, derechos a recibir algunos o todos de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) dividendos, si la entidad decide pagar dividendos a tenedores que cumplan ciertas condiciones;
- (b) el producto de satisfacer los derechos sobre el patrimonio, bien en su totalidad, en el momento de la liquidación, o en parte en otros momentos; o
- (c) otros derechos sobre el patrimonio. (párr.4.63-4.65).

Aunado a lo anterior, Gómez (2018) nombra que “el patrimonio se ve afectado por los aportes de los socios y el aumento o disminución de las utilidades o pérdidas adquiridas durante un periodo contable” (p.28). En virtud de lo expuesto, se puede colegir que:

- Se entenderá como patrimonio la diferencia entre el total de activos menos pasivos de una organización.
- Las cuentas de pasivo tienen saldo de origen acreedor.
- El patrimonio y/o capital contable se compone de distintas subcuentas, entre ellas: utilidades acumuladas, utilidad del período y capital social o accionario.

Utilidades acumuladas.

Las utilidades acumuladas se caracterizan por ser resultados netos que han sido devengados a través de los diversos períodos económicos de una compañía, pero no han sido distribuidas en calidad de dividendos a sus accionistas.

A tenor de lo antedicho, Guajardo y Andrade (2018a) aluden que las utilidades acumuladas “representan las utilidades generadas por el negocio y reinvertidas en este” (p.73). Asimismo, (Guajardo y Andrade, 2018b) determinan que esta categoría del patrimonio la integra “las *utilidades de periodos anteriores no repartidas* más la *utilidad del periodo actual*, disminuidas por los **dividendos**, es decir, por la porción de las utilidades que se distribuyeron entre los accionistas” (p.73).

En síntesis, las utilidades acumuladas y/o utilidades no repartidas, hacen referencia a los resultados netos de una compañía, el cual se conforma de la suma de: i) las utilidades de períodos anteriores más ii) los resultados económicos del período económico a informar.

Utilidades del período.

En cuando a las utilidades del período, como su nombre lo indica, ha de entenderse como la utilidad neta que fue obtenida por una compañía durante el desarrollo del período económico actual y/o a informar.

Guajardo y Andrade (2018) define que “la utilidad del periodo actual está integrada por los ingresos menos los gastos” (p.73). En este sentido, es preciso mencionar que, la utilidad del período actual es un importe que se puede dilucidar fácilmente del Estado de Resultados, el cual precisamente determina la rentabilidad del período.

Resulta importante mencionar que, si una organización obtiene pérdida como resultado del período a informar, esta se debe registrar en una cuenta separada e independiente a la cuenta de utilidades, puesto que, por disposición expresa de la Ley 7092, Ley de Impuesto Sobre la Renta, tendrá la posibilidad de deducir las pérdidas originadas en virtud del desarrollo de actividades empresariales en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida.

A efectos de lo anterior, la pérdida debe estar debidamente reconocida como una partida de patrimonio bajo una cuenta detallada y separada que permita identificar el año en que fue obtenida, asimismo, se debe reconocer el activo por impuesto de renta diferido que dispone la Norma Internacional de Contabilidad 12 y claramente debe ser contabilizada en el período en que realmente fue originada.

Capital social.

El capital social, sinónimo de capital en acciones, corresponde a la participación que poseen los socios en una organización a través de títulos representativos de capital social y/o acciones comunes o preferentes. El saldo de esta cuenta es de origen acreedor, por ende, cada vez que un socio adquiera acciones, el aumento se va a reflejar en la parte del crédito y/o abono del asiento de diario.

De conformidad con Guajardo y Andrade (2018), el capital social resulta evidencia fehaciente de la participación de los socios en una compañía, en este sentido, señalan:

El **capital social** está representado por acciones o partes sociales emitidas a favor de los accionistas o socios como evidencia de su participación en la entidad. En

atención a sus derechos y limitaciones, las acciones pueden ser ordinarias o preferentes. Para fines analíticos, las ordinarias son las acciones *usuales o normales* de la compañía, mientras que los propietarios de las preferentes deben recibir dividendos antes de que estos se paguen a los poseedores de acciones ordinarias (...).

Los instrumentos financieros de capital que integran el capital social pueden ser, de acuerdo con el tipo de sociedad emisora, acciones, partes sociales o títulos equivalentes.

El importe recibido por la entidad por las acciones suscritas y pagadas representa el capital social.

Una acción ordinaria o común es un instrumento financiero de capital cuyo derecho de recibir dividendos o a su reembolso está subordinado a todas las otras clases de acciones.

Las acciones ordinarias participan en las utilidades solo después de que han sido satisfechos todos los otros tipos de instrumentos de capital. Es posible que una entidad tenga más de una clase de acciones ordinarias. Los títulos de la misma clase tienen los mismos derechos de recibir dividendos o de ser reembolsados. (p.484).

Citando a Gómez (2018), “el capital social está compuesto por las aportaciones de los socios, normalmente se establece al principio de la puesta en marcha de un ente económico, debido a que es la base necesaria para tener actividad” (p.28).

En virtud de lo anterior, es claro que el capital social corresponde a la participación accionaria de los socios en una organización, la cual puede darse a través de títulos representativos de capital social y/o acciones comunes o preferentes. El capital social otorga beneficios a los accionistas, entre ellos, gozar de los dividendos que decreta una sociedad y participar en la asamblea de accionistas.

Ingresos

Los ingresos son aquellos beneficios monetarios que una compañía obtiene a cambio de la transferencia de un bien o servicio. Las cuentas que integran esta partida tienen saldo de origen acreedor, es decir, en el asiento de diario aumenta al crédito y/o abono y disminuye al débito y/o cargo. Los ingresos se agrupan en dos categorías, a saber: ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

El Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), define en el párrafo 4.68 que los “ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (párr.4.68).

En este mismo sentido, Guajardo y Andrade (2018) puntúan que los ingresos ha de entenderse como recursos económicos que percibe una entidad por la prestación de un servicio o la venta de un bien, textualmente expresan:

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 que 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, aunque a veces estos hechos no coincidan con el momento en el que se recibe el efectivo (...).

Los ingresos aumentan el capital del negocio. Algunos ejemplos de ingresos son las ventas, es decir, los ingresos percibidos por la venta de un producto a un cliente y los ingresos por servicios, o sea, los honorarios percibidos a cambio de proporcionar servicios de limpieza, seguridad, hospitalarios, etcétera. (pp.47-48)

Para reconocer los ingresos una entidad debe considerar la base de acumulación y/o devengo, principio que dispone registrar las operaciones y/o transacciones mercantiles en el momento en que realmente nace. Al respecto, conviene transcribir, lo expresado por Gómez (2018a):

Esta es una de las bases fundamentales del proceso de contabilización de las transacciones, debido a que los bienes y servicios se reconocen cuando se recibe la documentación de hechos generadores y no en el momento de ser cancelados, es decir, en el caso que se realice el pago o haya una salida de efectivos.

El proceso es acumulativo, los ingresos y gastos generados días tras día crean un saldo, el cual es arrastrado todos los meses y se va incrementando hasta el último día del periodo fiscal, momento en el que es necesario dejarlo en cero nuevamente para iniciar un nuevo periodo con saldos de ingresos y gastos en cero. (p.33).

Además, (Gómez, 2018b) enfatiza que “los ingresos provienen de las ventas o servicios realizados por una entidad económica” (p.21). Considerando los argumentos que anteceden, se puede concluir que:

- Los ingresos son beneficios monetarios que una compañía obtiene a cambio de la transferencia de un bien o servicio.
- Una compañía puede registrar ingresos por distintas actividades comerciales, entre ellas, las ventas de productos o la prestación de servicios profesionales.
- Las cuentas de ingresos tienen saldo de origen acreedor y se deben registrar conforme a la base de devengo.
- Existen dos grupos de ingresos, a saber: ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

Ingresos ordinarios.

Los ingresos ordinarios son todos aquellos que devenga una compañía producto de las actividades desarrolladas en el giro diario de su operación, en otras palabras, es todo beneficio

económico que surge en virtud de ejecutar las actividades habituales para las cuales fue constituida la sociedad, mismas que se encuentran debidamente inscritas ante el organismo público ocupado de la recaudación de impuestos.

Dicho lo anterior, resulta imperativo analizar lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), denominada Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, acerca del reconocimiento de estos ingresos:

(...) una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. [Referencia: párrafos FC12, FC19 a FC21 y FC25 a FC27, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota: el párrafo IN7 de la Introducción que acompaña la emisión de la NIIF 15 en mayo de 2014 resumía los cinco pasos que aplicará una entidad para reconocer ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el principio básico de la Norma. Los pasos son:

Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

Paso 3: Determinar el precio de la transacción.

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

Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.] (párr.2).

A tenor de lo dispuesto en el párrafo 35 la misma Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), el punto medular para el

reconocimiento de ingresos procedentes de actividades ordinarias es que se cumplan los siguientes criterios:

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. (párr. 35).

De las anteriores disposiciones se concluye que, los ingresos ordinarios son todos aquellos que devenga una compañía producto de las actividades desarrolladas en el giro habitual de su operación, debiendo reconocerse con base en el principio de devengo cuando se satisfaga o a medida que se transfiera el bien o servicio acordado con el cliente, sea en un solo momento o bien, a lo largo del tiempo, según corresponda.

Ingresos extraordinarios.

De semejante manera, pero a contrario sensu, los ingresos extraordinarios acontecen producto de sucesos que no competen al giro habitual y ordinario de la operación de una entidad, siendo entonces, beneficios económicos devengados de forma eventual.

Citando la definición técnica de la página web Economipedia.com publicada por Sánchez (2021), ha de entenderse ingresos extraordinarios como “una modalidad de ingreso que se caracteriza por ser imprevisible, independiente y no periódico” (párr.1).

Considerando lo expuesto, es claro que un ejemplo de lo anterior es: ingresos devengados por la enajenación de activos depreciables, subvenciones, indemnizaciones, entre otros ingresos que pueda devengar una ordinación de manera esporádica y sin estar relacionados al desarrollo de una actividad habitual.

Costos

Los costos son todos aquellos desembolsos inherentes a la fabricación de un producto o prestación de servicios, siendo entonces todos los costos en que incurra una organización de manera directa para llevar a cabo la actividad económica que devenga ingresos ordinarios, sea procedentes de contratos con clientes o producto de la venta de bienes.

En el caso concreto de los costos vinculados con ingresos originados en virtud de contratos con clientes, la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), dispone ejemplos de cuándo se consideran costos asociados de manera directa a la generación de ingresos. Al respecto, menciona:

Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

- (a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
- (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);
- (c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
- (d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas). (párr.97).

En definitiva, los costos son los desembolsos en que incurre una compañía con la intención de obtener un beneficio económico. Cabe acotar que, las cuentas de costo tienen saldo de origen acreedor, esto es que, en el asiento de diario aumenta al débito y/o cargo y disminuye al crédito y/o abono.

Gastos

Todas aquellas erogaciones útiles y necesarias para asegurar el desarrollo de la actividad económica, siempre y cuando sean distintas a lo descrito en el apartado de costos, ha de entenderse como un gasto. El saldo de las cuentas que conforman los gastos es de origen deudor, es decir, al registrar un asiento de diario todas las partidas de gasto aumentan o se cargan al débito y/o cargo y disminuye al crédito y/o abono.

En este mismo sentido, Guajardo y Andrade (2018) disponen que son gastos los beneficios consumidos por una entidad con la intención de generar ingresos, sobre esto señalan:

Los gastos son activos que se han usado o consumido en el negocio para obtener ingresos y que disminuyen el capital de la empresa. Algunos tipos de gastos son los sueldos y salarios pagados a los empleados, las primas de seguro pagadas para protegerse de ciertos riesgos, la renta del edificio, 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.

Como consecuencia de comparar los ingresos con los gastos se genera una utilidad o una pérdida. (p.48).

Para Gómez (2018), “los gastos están relacionados con los insumos que el ente económico necesita para operar o realizar su actividad, tales como la electricidad, el agua, el pago de impuestos, los peajes, los parqueos, los salarios” (p.22). En la misma inteligencia, la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), cita ejemplos de gastos asociados con ingresos procedente de contratos con cliente, textualmente expresa:

Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- (a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
- (b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- (c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y
- (d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas). (párr.98).

Nótese que, dentro de los gastos más habituales que pueden existir en el catálogo contable de una organización, se pueden mencionar: gastos operativos, gastos administrativos, gastos financieros, entre otras erogaciones diferentes a los costos, pero de la misma forma asociadas con la generación de ingresos.

Estados financieros

Para definir los estados financieros, debe recordarse que, a través de la contabilidad se expresa de forma cuantitativa las operaciones y/o transacciones mercantiles llevadas a cabo por una persona física o jurídica durante un determinado período de tiempo. Siendo entonces, una herramienta básica y necesaria para toda organización, pues permite a los usuarios tomar decisiones a través del análisis de contenido de la información cuantitativa que se presenta en los estados financieros.

De conformidad con Guajardo y Andrade (2018), la información financiera que contienen los estados financieros es la base esencial para la toma de decisiones. En este sentido, expresan:

El producto final del proceso contable es la información financiera, elemento imprescindible para que los diversos usuarios puedan tomar decisiones. La información financiera que dichos usuarios requieren se centra sobre todo en la evaluación de la situación financiera, rentabilidad y liquidez. (p.50).

Aunado a lo antedicho, Gómez (2018) alude que toda compañía debe elaborar los estados financieros conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que su implementación es la base para asegurar un registro adecuado de las transacciones, en lo que enuncia a estados financieros, dispone:

Estos constituyen los informes finales que genera una entidad y muestran datos específicos conforme el estado que se trata; además, se elaboran bajo los principios de contabilidad, generalmente aceptados, y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); su correcta aplicabilidad y consistencia son la base para la presentación adecuada.

El balance de comprobación o balanza de prueba no se considera un estado financiero; sin embargo, es muy importante, pues la comprobación de sus saldos es la base esencial para la elaboración de los estados financieros.

Un conjunto de estados financieros completo es de la siguiente manera:

- ✓ Estado de resultados, de ingresos y gastos o de ganancias y pérdidas
- ✓ Estado de situación financiera, balance de situación o balance general
- ✓ Estado de cambios en el patrimonio
- ✓ Estado de flujo de efectivo
- ✓ Notas a los estados financieros. (pp.19-20).

Cabe mencionar que, según lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), suministrar información útil

para la toma de decisiones de los distintos usuarios es el objetivo principal de los estados financieros, en esta inteligencia, refiere:

El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 1.3). (párr.3.2).

Véase que, los estados financieros son un conjunto de informes que contienen, de manera lacónica y cualitativa, toda la información financiera de una organización correspondiente a un determinado período económico. Además, la prudencia aconseja que tanto el ciclo contable como los estados financieros, se elaboren con base en las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, a fin de presentar información razonable. Resulta importante acotar que, los estados financieros incluyen un encabezado que muestra: nombre de entidad, nombre del informe y fecha de corte del período a informar.

Estado de situación financiera

El estado de situación financiera es un informe que contiene toda la información referente a los activos, pasivos y patrimonio de una organización, permitiendo analizar la relación existente entre los derechos que posee una compañía con la intención de obtener beneficios económicos en el futuro con las obligaciones y/o deudas que ha contraído para financiarse.

La Norma Internacional de Contabilidad 1 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), establece las partidas más usuales que suele contener el estado de situación financiera, al respecto puntúa:

El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) propiedades de inversión;
- (c) activos intangibles;
- (d) activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i));
- (da) grupos de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son activos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;
- (e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- (f) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura;
- (g) inventarios;
- (h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- (i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- (j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta [Referencia: párrafos 6 a 14 de la NIIF 5] y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas;
- (k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (l) provisiones;
- (m) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (l)];
- (ma) grupos de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son pasivos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;
- (n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias; E8
- (o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12; [Referencia: nota al pie del párrafo 54(n)]
- (p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- (q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y

(r) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora. (párr.54).

Citando a Guajardo y Andrade (2018), “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 financiamiento” (p.53).

En efecto, el estado de situación financiera facilita a los usuarios evaluar la relación existente entre los derechos y las obligaciones de período concreto, permitiendo visualizar el total de activos corrientes y no corrientes, pasivos corrientes y no corrientes, así como el patrimonio de la entidad, facilitando la toma de decisiones de financiamiento e inversión. La estructura de contenido de este estado financiero se muestra en la siguiente figura:

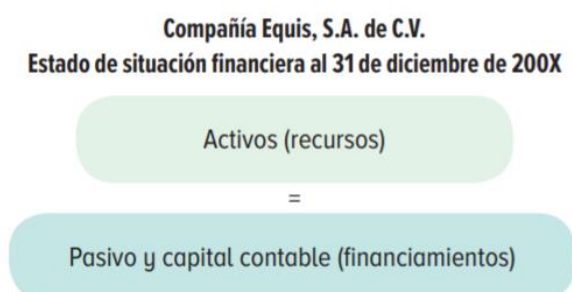


Figura 10. Estado de situación financiera.

Fuente: Guajardo, G y Andrade, N. (2018). *Contabilidad financiera*. México: McGraw-Hill.

Estado de resultados integral

El estado de resultados, también conocido como estado de pérdidas y ganancias, está constituido por todas las cuentas de ingresos devengados y gastos incurridos por una organización a un determinado período, este informe puede ser con corte mensual, trimestral o anual. La diferencia entre la suma de ingresos y gastos proporcionará como resultado la utilidad o pérdida del período a informar.

De conformidad con Guajardo y Andrade (2018), el estado de resultados, como su nombre lo indica, pretende identificar la diferencia entre los ingresos y los gastos de una compañía, al respecto aluden:

El primero de los estados financieros básicos es el estado de resultados, que pretende determinar la diferencia entre los ingresos contables y los gastos contables [sic]. Al remanente se le llama resultado, que puede ser positivo o negativo. En el primer caso se le conoce como utilidad, y en el segundo se le denomina pérdida (figura 2.7).

Las últimas dos clasificaciones de los conceptos básicos —ingresos y gastos— se encuentran en dicho estado financiero, el cual resume los resultados de las operaciones de la compañía durante un periodo. La diferencia entre ingresos y gastos, es decir, la utilidad o pérdida, se determina en este estado financiero y se refleja posteriormente en la sección de capital dentro del balance general.

Esta combinación genera un aumento o una disminución en la cuenta de capital: si los ingresos son mayores que los gastos, la diferencia se llama utilidad neta, que aumenta el capital; sin embargo, si los gastos son mayores que los ingresos, la compañía habría incurrido en una pérdida neta, con la consecuente disminución de capital. (pp.50-51).

Cabe señalar que, el estado de resultados permite analizar el desempeño económico que ha tenido el negocio, permite medir la relación entre las erogaciones y la tendencia de ventas o ingresos devengados, lo que facilita cotejar el resultado del período contra resultados históricos. El contenido de este estado financiero se dilucida en la siguiente figura:

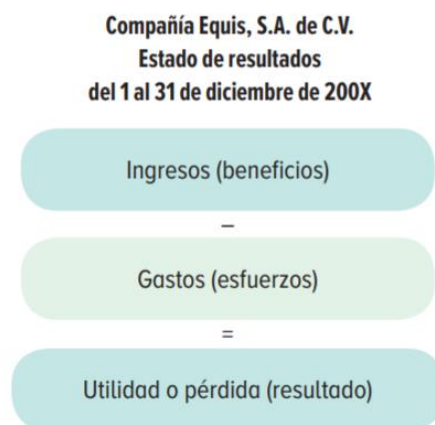


Figura 11. Estado de resultados.

Fuente: Guajardo, G y Andrade, N. (2018).

Contabilidad financiera. México: McGraw-Hill.

Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo, como su nombre lo indica, contiene información acerca de las entradas y salidas de efectivo de una organización, siendo un informe relevante para efectos de analizar la liquidez y solvencia de un período determinado. Este informe segrega las actividades que dieron origen al aumento o disminución del flujo de efectivo, a saber: actividades de inversión, actividades operativas y actividades financieras.

La Norma Internacional de Contabilidad 1 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), recalca que el estado de flujos de efectivo es un instrumento que proporciona a los distintos usuarios “una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo” (párr.111).

Respecto a la presentación de información que debe contener este informe, es imperativo analizar lo estipulado en la Norma Internacional de Contabilidad 7 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), referente al estado de flujos de efectivo, en lo que interesa concluye:

El estado de flujos de efectivo informará acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.

Cada entidad presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades. La clasificación de los flujos según las actividades citadas suministra información que permite a los usuarios [Referencia: Marco Conceptual párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36] evaluar el impacto de las mismas [sic] en la posición financiera de la entidad, así como sobre el importe final de su efectivo y demás equivalentes al efectivo. Esta información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre tales actividades.

Una transacción puede contener flujos de efectivo pertenecientes a las diferentes categorías. Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como actividades de operación, mientras que la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación. (párr.10-12).

Acotado a lo *ut supra*, la misma Norma Internacional de Contabilidad 7 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), señala dos métodos que se pueden utilizar para elaborar el estado de flujos de efectivo:

La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

(a) método directo, [Referencia: párrafo 19 y ejemplo A, Ejemplos Ilustrativos] según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o

(b) método indirecto, [Referencia: párrafo 20 y ejemplo A, Ejemplos Ilustrativos] según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra

que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación. (párr.18).

En línea con lo expuesto, Guajardo y Andrade (2018) aluden que a efectos de “evaluar la operación de un negocio es necesario analizar conjuntamente los aspectos de rentabilidad (utilidad o pérdida) y liquidez (excedente o faltante de efectivo), por lo que es indispensable elaborar los estados de resultados y de flujo de efectivo” (p.55).

En síntesis, el estado de flujos de efectivo muestra los aumentos y disminuciones vinculados con la partida de efectivo, siendo relevante para analizar la eficiencia operativa del negocio en cuanto a la administración de los recursos monetarios. Para lo anterior, se puede emplear el método directo o indirecto. En la siguiente figura es posible visualizar el contenido de este estado financiero:

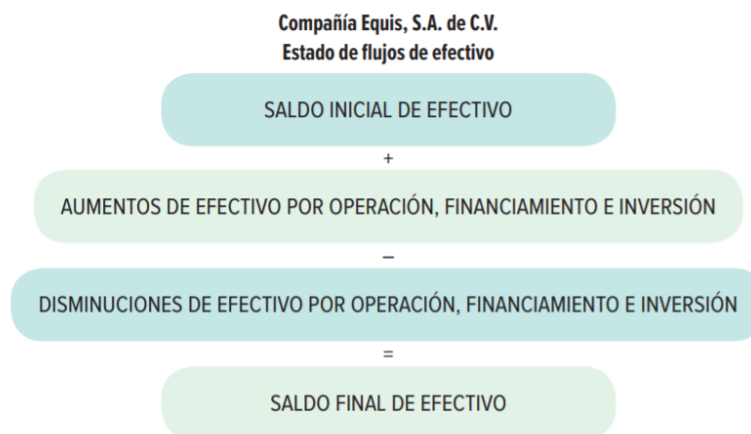


Figura 12. Estado de flujos de efectivo.

Fuente: Guajardo, G y Andrade, N. (2018).

Contabilidad financiera. México: McGraw-Hill.

Estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio permite a los usuarios de una compañía analizar las variaciones que experimentan la cuentas que integran la partida de patrimonio, a saber: las utilidades acumuladas, utilidad o pérdida del período, capital social y dividendos decretados.

Al respecto, es preciso citar el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), específicamente en lo referente a las partidas más usuales que suele contener el estado de cambios en el patrimonio:

Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10. El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:

- (a) el resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;
- (b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva [Referencia: párrafos 14 a 27 y 50 a 53, NIC 8] o la reexpresión [sic] retroactiva [Referencia: párrafos 41 a 48 y 50 a 53, NIC 8] reconocidos según la NIC 8; [Referencia: párrafo FC74, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (c) [eliminado]
- (d) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:
 - (i) el resultado del periodo;
 - (ii) otro resultado integral; y
 - (iii) transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den

lugar a una pérdida de control. [Referencia adicional: párrafos B97 a B99, NIIF 10]. (párr.106).

Gómez (2018) expresa que este “informe financiero en el cual se conceptualiza la situación patrimonial de la empresa y se compara con la del año anterior, con el propósito de determinar los aumentos o disminuciones durante un periodo” (p.162).

Considerando los argumentos anteriores, resulta evidente que, el estado de cambios en el patrimonio muestra las variaciones en el patrimonio de una organización, permitiendo analizar los aumentos y disminuciones en las cuentas de las utilidades acumuladas, utilidad o pérdida del período, capital social y dividendos decretados de un período concreto. En la siguiente figura se ilustra el contenido del estado de cambios en el patrimonio:

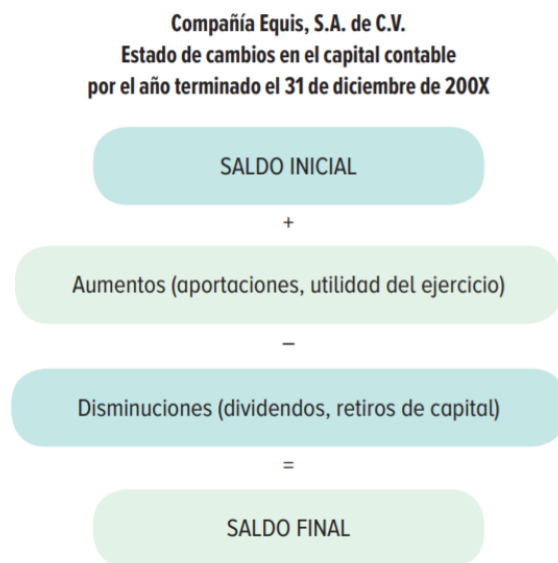


Figura 13. Estado de cambios en el patrimonio.

Fuente: Guajardo, G y Andrade, N. (2018). *Contabilidad financiera*. México: McGraw-Hill.

Notas a los estados financieros

Es imperativo reiterar que las notas forman parte integral de los estados financieros, y estas han de entenderse como aclaraciones que se deben efectuar a las cuentas contables para brindar mayor comprensión a los distintos usuarios que analizan la información contable de una compañía, estas notas incluyen aspectos sobre: bases utilizadas para la elaboración de estados financieros, políticas contables y cualquier otra información relevante.

De acuerdo con Gómez (2018), “las notas a los estados financieros constituyen información sobre cómo se compone cada uno de los saldos representados y que deben ser ampliados para los usuarios” (p.162). En esta misma inteligencia, se debe mencionar la estructura a considerar al momento de elaborar las notas a los estados financieros, para ello, el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), señala:

Las notas:

- (a) presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 117 a 124;
- (b) revelarán la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y
- (c) proporcionarán información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Para la determinación de una forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad hará referencia cruzada de cada partida incluida en los estados de situación financiera y del resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta) y en los estados de cambios en el patrimonio y de

flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas. (párr.112-113).

Nótese que, las notas a los estados financieros siempre deben iniciar con aclaraciones más generales y seguir con explicaciones detalladas acerca de hechos relevantes que hayan ocurrido en el período a informar, siendo así como estas forman parte integral de los estados financieros de una organización.

Sistema de información contable

Un sistema de información contable es una herramienta que facilita el manejo de grandes volúmenes de transacciones y permite llevar los registros contables de manera más precisa; los cuales permiten generar los estados financieros para facilitar la toma de decisiones a los usuarios externos o internos de una organización.

Los sistemas de información contable deben cumplir con parámetros que garanticen la fiabilidad de la información, en este sentido, es prudente apegarse a las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, incluso la misma legislación tributaria costarricense señala que estos sistemas deben ajustarse a las normas contables que sean adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos (Decreto Ejecutivo No. 43198-H, 2021).

Gómez (2018) expresa que los sistemas de información contable deben contener auxiliares y/o módulos vinculados con el detalle de las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inventarios, facturación, cuentas bancarias, propiedad planta y equipo, entre otros, textualmente expresa:

Un sistema contable incluye como mínimo los siguientes módulos: inventario (compras), facturación (ventas), cuentas por cobrar (clientes) y cuentas por pagar (proveedores). Estos módulos se encuentran vinculados entre sí, conforman un control cruzado entre los saldos de las cuentas y los estados financieros.

Los diarios especiales, los mayores auxiliares y los diferentes auxiliares que mantiene una empresa se revisan y se cotejan contra la información contable generada por los encargados del registro y del análisis de las transacciones, para verificar que las cifras obtenidas en los diferentes auxiliares sean iguales a las presentadas en los saldos de los estados financieros. Si hay diferencias, se revisa minuciosamente el auxiliar con el propósito de identificar la irregularidad. (p.270).

Ahora bien, cuando las operaciones y/o transacciones mercantiles se realizan en monedas extranjeras es preciso utilizar un sistema de información contable bimonetario, el cual permita llevar la contabilidad en más de una moneda, en el caso concreto de las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, todas las operaciones que realicen e ingresos que perciban en dichas monedas se deben convertir al colón costarricense a efectos de cumplir de manera adecuada con las obligaciones fiscales.

Para ello, el sistema de información debe ser capaz de actualizar diariamente el tipo de cambio de referencia para la venta que disponga el Banco Central de Costa Rica en su página web, y al momento de registrar las transacciones en el sistema, el asiento de diario debe expresar el importe en moneda extranjera y en moneda nacional, siendo necesario aplicar las reglas de conversión que dispone la Norma Internacional de Contabilidad 21, referente a los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

Control interno contable

El control interno permite a una organización lograr una pauta de calidad en cuanto a la fiabilidad y autenticidad con la que se elaboran y emiten los estados financieros, pues durante el proceso de control se pueden prever irregularidades y corregir deficiencias concernientes al registro de la información financiera, siendo este un mecanismo para asegurar el cumplimiento oportuno de las diferentes normativas vigentes y aplicables a la materia contable.

La Norma Internacional de Auditoría 315, referente al entendimiento de la entidad y su entorno y la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, define lo que ha de entenderse control interno, al respecto señala:

El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativa la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

El control interno, según se discute en esta NIA, consiste de [sic] los siguientes componentes:

- (a) El ambiente de control.
- (b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
- (c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación.
- (d) Actividades de control.
- (e) Monitoreo de controles. (párr. 42-43).

Considerando el contenido de los párrafos transcritos, se desprende con absoluta claridad que el control interno contable consiste en un plan organizacional que incluye todas las medidas adoptadas por una entidad para salvaguardar los activos, obtener exactitud en la contabilidad, promover la eficacia en el desarrollo de las operaciones, comunicar las políticas y evaluar el cumplimiento oportuno de estas.

Contrato mercantil

Un contrato mercantil es un acuerdo formal y escrito en el cual se estipula con claridad todas aquellas obligaciones y derechos inherentes a todos los actos comerciales vinculados con el acto de transferir bienes o servicios a los clientes. El elemento esencial que distingue a los contratos

mercantiles de otra clase de acuerdo es que son onerosos y se regulan según las disposiciones que establece el Código de Comercio de la jurisdicción en la cual se suscriben.

Con el objetivo de ampliar el término en cuestión, es prudente traer a colación la definición técnica de la página web Economipedia.com, publicada por Trujillo (2020), la cual alude que ha de entenderse contrato mercantil como “un acto por el cual varias personas se obligan entre ellas para dar, hacer o no hacer. Este pacto genera derechos y obligaciones a las partes y tiene como objeto actos de comercio” (párr.1).

En este caso en concreto, considerando el objetivo y alcance de la presente investigación, es menester citar la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), la cual establece que “es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles” (ap. A).

Por lo tanto, un contrato mercantil es un acuerdo formal y escrito en el cual se estipulan las obligaciones y derechos inherentes a todos los actos comerciales vinculados con el acto de transferir bienes o servicios a los clientes; y en el caso concreto de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, una organización estrictamente debe considerar los aspectos que señala la Norma Internacional de Información Financiera 15.

Contrato de servicios en actividades ordinarias

Respecto a los contratos de servicios en actividades ordinarias, se mantiene la misma definición expresada en el título que antecede, es decir, un acuerdo formal y escrito en el cual se estipulan las obligaciones y derechos inherentes a todos los actos comerciales vinculados con el hecho de transferir bienes o servicios a los clientes; sin embargo, al tratarse de contratos en actividades ordinarias, una organización estrictamente debe considerar los aspectos que señala la Norma Internacional de Información Financiera 15.

Siguiendo esta línea de inteligencia, la misma Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), señala que una

organización, previo a reconocer los ingresos ordinarios devengados por contratos con cliente, debe analizar minuciosamente los siguientes pasos:

Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

Paso 3: Determinar el precio de la transacción.

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

Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.] (párr.2).

Por consiguiente, las organizaciones que deban suscribir contratos con clientes como respaldo de las actividades ordinarias, a excepción de las estipulaciones contenidas expresamente en la norma en cita, rigurosamente deben analizar los pasos para reconocimientos de ingresos, así como la información a revelar que menciona la Norma Internacional de Información Financiera 15.

Obligaciones tributarias

Toda organización económica legalmente constituida en territorio costarricense, dedicada de manera habitual al desarrollo de una actividad lucrativa o no lucrativa, así como las personas físicas o profesionales liberales que desarrollan actividades de forma independiente, se encuentran en la obligación de inscribirse ante la Dirección General de Tributación como contribuyentes, en efecto, deben cumplir los deberes formales y materiales que esto implica.

Estos deberes formales y materiales es lo que se conoce comúnmente como obligaciones tributarias, los primeros hacen referencia al deber inscribirse y comunicar cualquier cambio en temas de domicilio fiscal, representante legal, incursión a nuevas actividades, así como al deber de mantener al día los debidos libros contables, en formato físico o mediante sistemas de información contable, generar facturas y presentar las declaraciones de impuestos.

Los deberes materiales están relacionados con el pago de los impuestos en tiempo y forma, según el plazo legal establecido, entre ellos, se puede mencionar: el impuesto sobre la renta a las utilidades, pagos parciales de renta, impuesto sobre el valor agregado, impuesto a las personas jurídicas y el timbre de educación y cultura.

Cabe destacar que, si eventualmente un contribuyente incumple en alguno de estos deberes formales y materiales, estaría ante una contingencia fiscal, en consecuencia, se verá expuesto al pago de las sanciones administrativas e intereses que dispone el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755.

Impuesto sobre la renta a las utilidades

El impuesto sobre la renta a las utilidades es una obligación tributaria que recae sobre todos los contribuyentes dedicados a la realización de actividades de carácter lucrativo, sean personas físicas o jurídicas, este impuesto es directo ya que grava toda ganancia y/o ingresos de fuente costarricense que sean devengados durante el período fiscal a informar. Exceptuando aquellas exenciones o no sujeciones establecidas expresamente por el legislador.

Para efectos del párrafo anterior, ha de entenderse fuente de renta costarricense, a todo aquel ingreso generado en virtud de bienes, capitales o servicios prestados y/o utilizados dentro del territorio costarricense. A contrario sensu, aquellas rentas que sean percibidas por capitales, servicios o bienes utilizados y/o prestados fuera de Costa Rica, se han de considerar como no sujetos a este impuesto, ya que el sistema impositivo de nuestro país se base en el principio de territorialidad.

Respecto a la forma de cálculo de este impuesto, se debe integrar lo dispuesto en la rama tributaria costarricense. En este sentido, es imperativo analizar lo estipulado en el artículo 100 del Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, textualmente expresa:

“Artículo 100.- 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 período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período 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. (Decreto Ejecutivo No. 43198-H, 2021).

Nótese que, de la redacción del artículo transcrito, se desprende con absoluta claridad que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta a las utilidades, los contribuyentes deben proceder con la elaboración de la conciliación fiscal, la cual consiste en adicionar a la utilidad contable antes de impuesto los gastos no deducibles y disminuir los ingresos no gravables. En cuanto a la tarifa del impuesto, esta se aplica por tramos si no excede el tramo máximo, y son actualizados de manera anual. (Ley No.7092, 2021).

Ingresos gravables y no gravables.

Considerando que el sistema impositivo de nuestro país se base en el principio de territorialidad, es decir, grava aquellas rentas que sean percibidas por capitales, servicios o bienes utilizados y/o prestados dentro de Costa Rica, se ha de entender como ingresos gravables precisamente todas las rentas que cumplan con esa consideración, es decir, sean de fuente costarricense.

Por el contrario, toda renta y/o ingreso devengado producto de capitales, servicios o bienes utilizados y/o prestados fuera de territorio nacional son considerados como rentas extraterritoriales, por ende, son considerados como no gravables a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta a las utilidades.

Otro ejemplo típico de ingresos no gravables, son los rendimientos percibidos producto de inversiones a la vista o instrumentos financieros localizadas en territorio nacional que ya tengan

aplicada la retención única y definitiva del impuesto de renta, como certificados de depósitos a plazo. Asimismo, se puede citar a los dividendos y cualquier otra participación asimilable a dividendos. (Ley No.7092, 2021).

Gastos deducibles y no deducibles.

Para que un gasto sea deducible necesariamente debe cumplir, en conjunto, con tres requisitos medulares que dispone la legislación tributaria, a saber: i) que sean erogaciones necesarias para generar ingresos gravables, ii) estén respaldados por comprobantes electrónicos debidamente autorizados y iii) se haya cumplido con la obligación de retener cualquier otro impuesto.

Considerando lo expuesto, se puede mencionar como casos típicos de gastos deducibles a los salarios debidamente reportados ante la Caja Costarricense de Seguro Social y a los cuales se les haya aplicado la retención de impuesto al salario, en caso de aplicar; también los costos directos relacionados con la fabricación de productos y aquellos gastos vinculados con la prestación de servicios, el Timbre de Educación y Cultura, los servicios profesionales realizados por terceros independientes a la compañía y las depreciaciones o amortizaciones de propiedad, planta y equipo siempre y cuando se utilicen los años de vida útil que dispone la normativa fiscal.

Los gastos no deducibles serán aquellos que no cumplan con los requisitos básicos que se citaron anteriormente, asimismo, existen erogaciones que por disposición expresa del legislador se deben considerar como no deducibles, entre ellos: las deudas o intereses generados sobre cualquier tributo, el impuesto sobre remesas al exterior y otros impuestos de renta, el impuesto a las personas jurídicas y las provisiones o estimaciones.

Cabe destacar que, los únicos gastos deducibles para efectos del cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta a las utilidades serán aquellos relacionados directamente con los ingresos gravables, por ende, en caso de existir ingresos no gravables, el contribuyente deberá determinar de los gastos no deducibles proporcionales a eso ingresos no gravables, para ello, se puede multiplicar el total de gastos -excluyendo las partidas identificadas como no deducibles antes

de proporcionalidad- por la relación de los ingresos no gravables con los ingresos totales, o bien determinar por asociación directa las erogaciones vinculadas con los ingresos no gravables.

Es importante indicar que la compañía debe estar en capacidad de soportar con documentación (emails, controles de tiempo, entre otros) la asignación de gastos determinada para el manejo de las inversiones, así como asegurarse que esta metodología de cálculo cumpla con los requisitos de razonabilidad, proporcionalidad y capacidad económica. (Ley No.7092, 2021).

Pagos a cuenta del impuesto.

La legislación tributaria costarricense, dispone que los contribuyentes pueden deducir del cálculo de impuesto sobre la renta, los pagos parciales, retenciones por ventas a entidades gubernamentales, así como las retenciones aplicadas por empresas procesadoras de pagos por medio de tarjetas de crédito o débito, siempre que correspondan con el período fiscal a informar. (Ley No.7092, 2021).

Impuesto sobre el valor agregado

El objeto del Impuesto sobre el Valor Agregado es la transferencia de servicios y bienes que se realicen o consuman dentro de territorio costarricense, independientemente del medio por el cual sean suministrados, este impuesto recae específicamente sobre el consumo y no sobre la utilidad devengada, por ende, se considera un impuesto indirecto. Exceptuando los supuestos de exención y no sujeción que enlista expresamente la legislación tributaria.

A efectos de este impuesto, se entenderán realizadas o consumidas en Costa Rica las siguientes operaciones: venta local de bienes y servicios, importación de bienes tangibles, importación de bienes intangibles e importación de servicios (siempre que sean consumidos en el territorio costarricense y el destinatario sea un contribuyente de este impuesto, lo anterior sin importar la ubicación del vendedor y/o proveedor), servicios relacionados con bienes inmuebles localizados en el territorio nacional, entre otros.

Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas que en forma habitual desarrollen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de los factores de producción. Cuando una persona adquiere un bien o consume un servicio dentro del territorio costarricense, el vendedor se encuentra en la obligación de repercutir este impuesto en la factura de venta y el adquirente debe cancelarlo.

Este impuesto se repercute al momento de la facturación, la prestación del servicio o la transferencia del bien, el acto que configure primero. Si los servicios son prestados al Estado, será al momento en que se perciba el pago, en el caso de servicios prestados por etapas o de tractos sucesivos, se deberá repercutir al concretar o finalizar cada una de las fases o etapas.

Respecto a las tarifas del impuesto, la normativa tributaria establece una tarifa general del 13%, tarifas reducidas del 1%, 2% y 4% y tarifas escalonadas del 4%, 8% y 13% para los siguientes servicios: servicios de ingeniería, arquitectura, topografía y construcción de obra civil, servicios turísticos, servicios de recolección, clasificación y almacenamiento de bienes reciclables y reutilizables.

En este caso en concreto, considerando el objetivo y alcance de la presente investigación, es necesario referirse a las tarifas escalonadas para los servicios de arquitectura donde, independientemente de la fecha de registro y/o visado de los planos constructivos, por disposición expresa del legislador, estarán sujetos a las siguientes tarifas escalonadas:

- i) Exención del 100% del 16 de setiembre de 2020 al 31 de agosto de 2021.
- ii) Tarifa del 4% durante el 01 de setiembre de 2021 al 31 de agosto de 2022.
- iii) Tarifa del 8% durante el 01 de setiembre de 2022 al 31 de agosto de 2023.
- iv) Tarifa del 13% a partir del 01 de setiembre de 2023.

El impuesto por pagar al fisco se determina por la diferencia entre el débito fiscal menos el crédito fiscal, siendo esta la única forma que dispone la legislación tributaria costarricense para determinar el impuesto por pagar (débito fiscal - crédito fiscal = impuesto a pagar). Cabe mencionar que, si el contribuyente efectúa ventas a diferentes tarifas de impuesto, se encuentra en la

obligación de acogerse a las reglas de proporcionalidad para determinar el crédito fiscal que puede aplicarse. (Ley No.6826, 2021).

Débito fiscal.

El débito fiscal es el impuesto que el contribuyente (vendedor) repercute o traslada al adquirente o comprador del bien o servicio, siendo obligación del contribuyente repercutir el impuesto al momento de ejecutar la venta (impuesto repercutido = débito fiscal).

Cuando el cliente del contribuyente adquiera bienes o servicios incluidos dentro de los supuestos de exención y no sujeción que enlistan los artículos 8 y 9 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, el vendedor no deberá repercutir el impuesto, y ha de considerar la transacción como venta exenta o venta no sujeta, según corresponda. (Ley No.6826, 2021).

Crédito fiscal.

En cuanto al crédito fiscal, es el impuesto soportado o cancelado por el contribuyente al momento de adquirir un bien o consumir un servicio necesario para el desarrollo de su actividad lucrativa (impuesto soportado = crédito fiscal).

El contribuyente debe considerar las limitaciones que se encuentran del artículo 19 al artículo 26 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, en resumen, establecen que solo da derecho el impuesto asociado a las ventas gravadas con este mismo impuesto, que pertenezcan y se consignen en la contabilidad y se encuentren debidamente respaldadas por un comprobante fehaciente. (Ley No.6826, 2021).

Reglas de proporcionalidad del crédito fiscal.

Tal como se indicó en párrafos anteriores, cuando un contribuyente realice ventas sujetas a una tarifa reducida o escalonada, y efectúe compras de bienes o servicios a una tarifa mayor, solo

tendrá derecho al crédito fiscal que resulte de aplicar las reglas de proporcionalidad, la diferencia se deberá considerar como un costo o gasto, según corresponda.

Para estos efectos, el contribuyente debe considerar lo dispuesto en los artículos 23, 31 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado y los artículos 31, 35 y 36 de su Reglamento, en síntesis, disponen que se debe calcular un factor provisional de proporcionalidad con base en las ventas reales del período inmediato anterior, y en el mes de diciembre del período a informar se debe efectuar el cálculo definitivo y/o final del factor. (Ley No.6826, 2021). (Decreto Ejecutivo No.41779, 2021).

Impuesto a las personas jurídicas

El impuesto a las personas jurídicas, también conocido como impuesto a las sociedades, es un tributo regulado por la Ley de Impuesto a las Personas Jurídica, y debe ser cancelado por todas las sociedades inscritas en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, con independencia de si su plazo se encuentre vigente o no.

Resulta importante acotar que, para efectos estrictamente tributarios, los contribuyentes deben considerar este impuesto como un gasto no deducible al momento de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta a las utilidades. (Ley No.9428, 2017).

Timbre de educación y cultura

Respecto al timbre de educación y cultura es otro impuesto que deben liquidar las sociedades inscritas en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, es determinado por la Administración Tributaria en la cual se encuentre inscrito el contribuyente y su cálculo se efectúa con base en el capital social del período fiscal inmediato anterior.

A diferencia del impuesto a las personas jurídicas, a efectos fiscales y por disposición expresa del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, este importe sí se puede considerar

como gasto deducible al momento de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta a las utilidades. (Decreto Ejecutivo No. 43198-H, 2021).

Junta de Normas Internacionales de Contabilidad

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, también conocida por sus siglas en inglés como IASB (International Accounting Standards Board), es un organismo sin fines de lucro que se constituyó en abril de 2001 para suplantar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, conocido anteriormente como International Accounting Standards Committee.

El objetivo principal de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es elaborar estándares adaptables y comprensibles a nivel mundial que aseguren mayor transparencia en la información financiera de las organizaciones, para ello, creó el Marco Conceptual para la Información Financiera y el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera.

Marco Conceptual para la Información Financiera

El Marco Conceptual para la Información Financiera contiene aspectos generales sobre y definiciones de los elementos que conforman cada uno de los estados financieros, no es una norma contable, pero sirve como referencia para comprender o interpretar aspectos que se mencionan en las Normas Internacionales de Información Financiera.

Al respecto, el Marco Conceptual para la Información Financiera (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), dispone que el propósito de este es servir de instrumento para la elaboración de las normas, textualmente expresa:

El Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual) describe el objetivo y los conceptos que se utilizan de la información financiera con propósito general. El propósito del Marco Conceptual es:

- (a) ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a desarrollar Normas NIIF (Normas) que estén basadas en conceptos congruentes;
- (b) ayudar a preparadores a desarrollar políticas contables congruentes cuando no se aplica ninguna Norma a una transacción en concreto u otro evento, o cuando una Norma permite elegir entre diferentes políticas contables; y
- (c) ayudar a todas las partes a entender e interpretar las Normas. (párr. SP1.1).

En conclusión, el Marco Conceptual para la Información Financiera, no forma parte de las normas contables; sin embargo, este versa sobre conceptos generales que se aplican a la información financiera, siendo una herramienta medular para el entendimiento e interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

Dentro de los aspectos generales que contiene el Marco Conceptual para la Información Financiera se puede mencionar la definición de los elementos de los estados financieros, a saber, activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos, así como la descripción de las bases fundamentales de la contabilidad, entre otros.

Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Información Financiera son normas creadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad con el propósito de estandarizar y regular a nivel mundial el proceso contable de las organizaciones, así las cosas, puede interpretarse que la intención de estas normas es homogenizar la información financiera con la finalidad de ser comprensible en diferentes países.

Cabe mencionar que, estas normas financieras y/o contables, están compuestas por un conjunto de estándares o pronunciamientos que comprenden tres grandes grupos, a saber: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las interpretaciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF y el Comité de Interpretaciones.

Estas normas están en constante revisión por parte de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, y cada una de ellas contiene el alcance, objetivo y aspectos esenciales que se deben considerar al momento de su aplicación y la información mínima que ha de revelar una compañía que realiza estados financieros con base a NIIF.

Las Normas Internacionales de Información Financiera aseguran mayor comprensión y transparencia de la información financiera, facilitando la toma de decisiones para los distintos usuarios. Para el caso concreto de investigación, la Norma Internacional de Información Financiera 15 denominada Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, es la norma directa que se utiliza como análisis de contenido; no obstante, coexisten normas que de manera indirecta complementan el desarrollo de los objetivos planteados, por ende, resulta relevante mencionarlas, estas son la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros y la NIC 12 – Impuesto a las Ganancias.

En las siguientes imágenes es posible visualizar de manera lacónica las diversas normas contables que se encuentran vigentes a la fecha:

NIIF 1 - Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	NIIF 10 - Estados financieros consolidados
NIIF 2 - Pagos basados en acciones	NIIF 11 - Acuerdos conjuntos
NIIF 3 - Combinación de negocios	NIIF 12 - Información a revelar sobre participaciones en otras entidades
NIIF 5 - Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas	NIIF 13 - Medición del valor razonables
NIIF 6 - Explotación y evaluación de recursos minerales	NIIF 14 - Cuentas de diferimientos de actividades reguladas
NIIF 7 - Instrumentos financieros: información a revelar	NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes
NIIF 8 - Segmentos de operación	NIIF 16 - Arrendamientos
NIIF 9 - Instrumentos financieros	NIIF 17 - Contratos de seguro

Figura 14. Normas Internaciones de Información Financiera.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

NIC 1 - Presentación de estados financieros	NIC 27 - Estados financieros separados
NIC 2 - Inventarios	NIC 28 - Inversiones en asociadas y negocios conjuntos
NIC 7 - Estado de flujos de efectivo	NIC 29 - Información financiera en economías hiperinflacionarias
NIC 8 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	NIC 32 - Instrumentos financieros: presentación
NIC 10 - Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	NIC 33 - Ganancias por acción
NIC 12 - Impuesto a las ganancias	NIC 34 - Información financiera intermedia
NIC 16 - Propiedad, planta y equipo	NIC 36 - Deterioro del valor de los activos
NIC 19 - Beneficios a los empleados	NIC 37 - Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NIC 20 - Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	NIC 38 - Activos intangibles
NIC 21 - Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	NIC 39 - Instrumentos financieros: reconocimiento y medición
NIC 23 - Costos por préstamos	NIC 40 - Propiedades de inversión
NIC 24 - Información a revelar sobre partes relacionadas	NIC 41 - Agricultura
NIC 26 - Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro	

Figura 15. Normas Internaciones de Contabilidad.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

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. (párr.1).

Alcance.

Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en

los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 17 Contratos de Seguros. [Enlace a párrafo 7(a), (c) y (d), NIIF 17 para contratos dentro del alcance de la NIIF 15, no la NIIF 17] No obstante, una entidad puede elegir aplicar esta Norma a contratos de seguro que tienen como propósito principal la prestación de servicios a una comisión fija de acuerdo con el párrafo 8 de la NIIF 17. [Referencia: párrafos FC95 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 17];
- (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; y
- (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. [Referencia: párrafos FC58 y FC59, Fundamentos de las Conclusiones]. (párr.5).

Identificación del contrato.

Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes: [Referencia: párrafos FC33 y FC34, Fundamentos de las Conclusiones]

- (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; [Referencia: párrafos FC35 y FC36, Fundamentos de las Conclusiones]

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir; [Referencia: párrafo FC37, Fundamentos de las Conclusiones]

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir; [Referencia: párrafos FC38 y FC39, Fundamentos de las Conclusiones]

(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); [Referencia: párrafos FC40 y FC41, Fundamentos de las Conclusiones] y

(e) Es probable [Referencia adicional: párrafo FC44, Fundamentos de las Conclusiones] que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá 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 (véase el párrafo 52). [Referencia: párrafos FC42 a FC46E y FC265, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 1 y 2, Ejemplos Ilustrativos]. (párr.9).

Identificación de las obligaciones de desempeño.

Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; [Referencia: párrafo FC95, Fundamentos de las Conclusiones]o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23). (párr.22).

Determinación del precio de la transición.

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, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas) [Referencia: párrafos FC188A a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);
- (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);
- (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);
- (d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69); y
- (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

[Referencia adicional: párrafo FC188, Fundamentos de las Conclusiones]

A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará. (párr.47-49).

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

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (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.

Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente [Referencia: párrafo FC266, Fundamentos de las Conclusiones] de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables). (párr.73-74).

Medición.

Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño. (párr.46).

Incrementos de costos por la obtención de un contrato.

Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.

Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos. (párr.91-94).

Costos de cumplir un contrato.

Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

- (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; E7 y
- (c) se espera recuperar los costos.

En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.

Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

- (a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
- (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);
- (c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
- (d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- (a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
- (b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- (c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y
- (d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas). (párr. 95-98).

Amortización y deterioro de valor.

Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos
- (b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).

A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier

pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.

Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101 cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor. (párr.99-104).

Presentación.

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.

Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).

Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)]. (párr.105-107).

Información por revelar.

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

- (a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);
- (b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y
- c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128). (párr.110).

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

Referente

Sobre la compañía

RC Arquitectura S.A., es una sociedad anónima constituida y existente de conformidad con las leyes de la República de Costa Rica, dedicada a una actividad lucrativa de carácter profesional que consiste en la organización, por cuenta propia, de los factores de producción, con la intención de obtener ganancias mediante la prestación de servicios de consultoría en áreas de la arquitectura.

La compañía está conformada por capital 100% costarricense, nace en el año 2019 y se encuentra debidamente inscrita ante la Dirección General de Tributación y el Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos de Costa Rica para desarrollar, como empresa nacional, la prestación de servicios de consultoría en esa materia; entre ellos: diseño arquitectónico, elaboración de planos arquitectónicos e inspección de la obra y/o proyecto durante todo el proceso de desarrollo constructivo.

Misión

Brindar a nuestros clientes el mejor servicio en el área de la consultoría en arquitectura, a través de un trato personalizado y dedicado, que garantice su satisfacción y dé como resultado final un servicio con altos estándares de calidad.

Visión

Ser la empresa líder en el campo de la arquitectura, abarcando áreas de diseño arquitectónico, elaboración de planos arquitectónicos e inspección de la obra y/o proyecto durante todo el proceso constructivo.

Enfoque de la investigación

El enfoque de la investigación es de carácter cuantitativo, ya que para su desarrollo es necesario realizar un proceso de recolección y análisis de datos, ambos representados de manera numérica. Con un enfoque objetivo que se ejecuta siguiendo de manera adecuada una serie de patrones lógicos, los cuales se sustentan en teoría y análisis de contenido, que pretenden dilucidar conclusiones que respondan a los objetivos de la investigación.

Según Hernández y Mendoza (2018), el enfoque cuantitativo de una investigación se caracteriza por ser:

Un conjunto de procesos organizado de manera secuencial para comprobar ciertas suposiciones. Cada fase precede a la siguiente y no podemos eludir pasos, el orden es riguroso, aunque desde luego, podemos redefinir alguna etapa. Parte de una idea que se delimita y, una vez acotada, se generan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica. De las preguntas se derivan hipótesis y determinan y definen variables; se traza un plan para probar las primeras (diseño, que es como “el mapa de la ruta”); se seleccionan casos o unidades para medir en estas las variables en un contexto específico (lugar y tiempo); se analizan y vinculan las mediciones obtenidas (utilizando métodos estadísticos), y se extrae una serie de conclusiones respecto de la o de las hipótesis. (pp.5-6)

En efecto, la presente investigación pretende partir de los objetivos general y específicos, analizar los resultados obtenidos a través de la implementación de instrumentos de investigación, así como el contenido de la Norma Internacional Información Financiera 15, denominada Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, para finalmente esclarecer las conclusiones que pretenden dar respuesta a los objetivos, acotar recomendaciones puntuales y presentar la propuesta.

Método de la investigación

Al desarrollar una investigación es importante definir el alcance bajo el cual se basa el estudio, a saber: alcance exploratorio, alcance descriptivo, alcance correlacional o alcance explicativo.

En el caso concreto del alcance descriptivo, según Hernández y Mendoza (2018), este consiste en detallar elementos característicos “de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, miden o recolectan datos y reportan información sobre diversos conceptos, variables, aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno o problema a investigar” (p.108).

Por consiguiente, la presente investigación se pretende delimitar a un alcance de tipo descriptivo, siendo su único propósito el analizar la aplicación de la normativa vigente Norma Internacional Información Financiera 15, Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en una compañía dedicada a la prestación de servicios en áreas de la arquitectura.

Fuentes de información

Fuente primaria

Como fuente primaria se tiene la información contable relacionada con el registro y control de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, a saber: políticas y procedimientos contables, auxiliares de ingresos y los estados financieros de la compañía correspondientes al período fiscal 2020, que va del 1ero de octubre de 2019 al 31 de diciembre de 2020.

Adicionalmente, y con la única intención de complementar lo descrito en el párrafo anterior, se pretende efectuar entrevistas y aplicar cuestionarios que permitan obtener información relevante acerca del proceso operativo del reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Fuente secundaria

Como fuente secundaria de información se pretende analizar el contenido de la normativa vigente Norma Internacional Información Financiera 15 denominada Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

Asimismo, se piensa indagar en distintos libros de contabilidad, finanzas y otros documentos digitales relacionados con el reconocimiento y la revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, con la finalidad de soportar en mayor medida la fase de contenido de la investigación.

Muestra de la investigación

Población

La población en una investigación representa el universo completo del cual se espera obtener conocimiento acerca de un hecho concreto de estudio.

Citando a Hernández y Mendoza (2018), ha de entenderse población como el “conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones” (p.195).

En el caso concreto de la presente investigación, se determina como población a los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A. al 31 de diciembre de 2020, dedicada a la prestación de servicios en áreas de la arquitectura y domiciliada en Escazú.

Muestra

Cuando se habla de muestra en una investigación ha de entenderse como el subconjunto del universo que se pretende seleccionar con la intención de aplicar los métodos de estudio y así obtener información que facilite el conocimiento acerca de un hecho concreto en el universo.

Hernández y Mendoza (2018) definen la muestra como “un subgrupo de la población” (p.195), pudiendo identificar dos tipos de muestras, a saber: las probabilísticas y las no probabilísticas.

Para efectos de la presente investigación, se pretende aplicar las muestras no probabilísticas, mismas que se dirigen a un subgrupo específico de la población, caracterizados por ser expertos en el tema de estudio o bien, individuos intencionales que se vinculan en gran parte con el objeto de investigación.

Al tratarse de una muestra no probabilística, se debe seleccionar cuidadosamente a los individuos intencionales o expertos, pues la finalidad de su elección es obtener información clara y relevante sobre la población, de manera que se logre desarrollar el estudio de manera eficaz.

Para el caso de la presente investigación, la selección se piensa realizar de forma intencional, donde las personas que sirvan de muestra sean colaboradores de la entidad RC Arquitectura S.A. con amplio conocimiento y experiencia en materia financiera, así como en el proceso operativo de la compañía. Los colaboradores que constituyen la muestra son:

1. La socia y propietaria, quien además ejerce la profesión de Arquitecta; dentro de sus funciones principales se encuentra la elaboración de contratos de servicios con clientes, realizar alianzas comerciales y velar por la correcta administración de las finanzas.
2. La contadora, quien dentro de funciones principales se encarga de registrar todas las operaciones y/o transacciones mercantiles y elaborar los estados financieros de la compañía.

Variables de la investigación

Las variables en un trabajo de investigación deben ser congruentes con los objetivos específicos que fueron planteados y se deben definir en tres aspectos: conceptual, operacional e instrumental.

De acuerdo con Behar (2018), las variables son “conceptos susceptibles de medir” (p.53), estas se desarrollan con base en los objetivos específicos. Así las cosas, de seguido se exponen las variables empleadas en la presente investigación:

Políticas y procesos contables

Como primera variable de la investigación, se tiene a las políticas y procedimientos contables. Las políticas son los lineamientos que una compañía debe implementar y seguir de manera oportuna para asegurar un mayor control y neutralidad en la información financiera, la prudencia aconseja que sean uniformes, de manera tal que logren aplicarse en distintas transacciones mercantiles; no obstante, de acuerdo con el tipo de actividad económica a la cual se dedique la compañía, pueden existir políticas que deban aplicarse solo a ciertas operaciones.

Respecto a los procedimientos contables, esto ha de entenderse como los pasos secuenciales o indicaciones que se deben cumplir para elaborar de manera adecuada todo el ciclo contable de la compañía, generalmente se establecen por cada uno de los grupos de cuentas contables, a saber: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos; los procedimientos contables se deben adaptar al giro económico de la empresa.

En el caso de la compañía RC Arquitectura S.A., su actividad económica exige la implementación y cumplimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 15, por ende, es prudente que dentro de sus políticas y procedimientos contables existan lineamientos que cumplan de manera pertinente con las disposiciones contenidas en la norma en cita.

Registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Se considera como segunda variable de la investigación, el registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, conceptualmente, estos se definen como los asientos de diario que una compañía elabora para cuantificar de manera oportuna los ingresos procedentes de contratos con clientes, la prudencia aconseja que estos sean elaborados de

conformidad con los estándares que establece la Norma Internacional de Información Financiera 15 en cuanto al registro y revelación de los ingresos.

En efecto, se espera que la compañía implemente medidas que le permitan asiduamente medir el costo de los contratos con clientes, evitando el subvaluar o sobrevaluar los mismos, y así reflejar en los estados financieros los ingresos reales acorde a las Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente la Norma Internacional de Información Financiera 15.

Efecto contable

Como tercera y última variable de la investigación, se identifica el efecto contable que implica la aplicación correcta de la Norma Internacional de Información Financiera 15, referente al registro del costo e ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, cabe mencionar que, como consecuencia de esta repercusión contable, de manera paralela surge una repercusión o efecto fiscal, el cual afecta la base imponible sobre el cual se determina el impuesto sobre la renta a las utilidades.

Tabla 1

Variables de la investigación.

Variable	Conceptualización	Operacionalización	Instrumentalización
Políticas y procesos contables	Lineamientos y pasos secuenciales que se deben cumplir de manera pertinente según las indicaciones contenidas en la NIIF para elaborar con base en ellos todo el ciclo contable de la compañía.	Se requiere para análisis: las políticas y procedimientos contables referentes a los ingresos procedentes de contratos con clientes.	Se utiliza el cuestionario y la guía de análisis del contenido.

Registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes	Asientos de diario que una compañía elabora para cuantificar de manera oportuna los ingresos procedentes de contratos con clientes.	Se requiere para análisis: identificar las partes del contrato y el proceso operativo de la transferencia de servicios. En materia contable se requiere los estados financieros del período fiscal 2020.	Se utiliza el cuestionario, la entrevista y la guía de análisis del contenido.
Efecto contable	Impacto contable que conlleva la aplicación de la NIIF 15 al momento de elaborar los estados financieros de la compañía, con especial énfasis en los ingresos procedentes de contratos con clientes.	Se requiere para análisis: los estados financieros, la conciliación fiscal y la declaración de renta del período fiscal 2020.	Se utiliza el cuestionario y la guía de análisis del contenido.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Instrumentos utilizados en la investigación

Los instrumentos que se pretenden utilizar en la investigación tienen la finalidad de recabar información significativa que sirva como complemento de los objetivos planteados, ellos son: el cuestionario, la entrevista y la guía de análisis del contenido.

Cuestionario

El cuestionario se compone de una serie de preguntas relacionadas con el tema de análisis, el cual se aplica de manera directa a los miembros seleccionados como muestra, este instrumento

permite recolectar información de una manera más ágil y de fácil comparación, a efectos de la presente investigación se pretende elaborar preguntas cerradas y abiertas.

Entrevista

La entrevista se compone de una serie de preguntas abiertas referentes al tema de estudio, la cual es aplicada de manera directa a los miembros seleccionados como muestra, este instrumento permite comprender la forma en que opera la compañía de una manera más ágil y aclarar dudas que el investigador pueda tener acerca de un caso concreto.

Guía de análisis del contenido

Como método o referencia directa, se pretende analizar el contenido de la Norma Internacional de Información Financiera 15 titulada Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

Proceso para la recolección y análisis de datos

Proceso para la recolección

Para realizar una correcta recolección de datos es preciso establecer los procedimientos que ayudan a recabar dicha información, a efectos de la presente investigación, como primera etapa se pretende solicitar en una copia digital la documentación financiera de la compañía, a saber: estados financieros y la D101- Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta a las Utilidades, ambos correspondientes al período fiscal 2020.

Como segunda etapa, se tiene contemplado implementar el cuestionario y realizar la entrevista a los colaboradores de la compañía que fueron seleccionados intencionalmente como muestra de la investigación, para llevar a cabo esta etapa, se pretende agendar una cita presencial o virtual con dichos individuos.

La tercera etapa consiste en analizar las diferentes fuentes de información secundarias, entre ellas la Norma Internacional de Información Financiera 15 y demás libros digitales relacionados con el proceso de registro y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Concluidas las etapas antedichas, se pretende analizar la información recolectada gracias a la implementación de los instrumentos de información y contrastarlos contra la norma contable en mención, para finalmente dilucidar las conclusiones, recomendaciones y elaborar la propuesta.

Método de análisis de datos

Hernández y Mendoza (2018, citando a Torres, 2014), aluden que:

En la investigación cuantitativa mejoraron los procesos y se crearon programas electrónicos que facilitan la tabulación de datos; asimismo, ahora se manejan con mayor propiedad los marcos epistemológicos. Cabe mencionar que, en este tipo de investigación, las pruebas estadísticas son valiosas para determinar si existen diferencias significativas entre mediciones o grupos, además de que permiten obtener resultados más objetivos y precisos. (p.35).

Considerando que la presente investigación posee un enfoque cuantitativo, es conveniente emplear como método de análisis la tabulación de datos. Para llevar a cabo este análisis, se tiene contemplado recurrir a la ayuda de un hardware, en este caso, una computadora portátil, y como único programa electrónico para tabular se utilizará la herramienta de Excel, donde se pretende trabajar con la información recolectada y presentar los resultados de manera lacónica a través de tablas y gráficos.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

Para efectos de este capítulo se analizarán e interpretarán los resultados más relevantes obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos de la investigación, a saber: el cuestionario y la entrevista; estos permitieron recabar información esencial que permite analizar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A. al período fiscal 2020.

Análisis del cuestionario

A efectos de obtener información relevante sobre las políticas y procedimientos contables implementados en el registro de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, esta investigación procedió a aplicar el cuestionario a la contadora de la compañía, con la intención de analizar si los estados financieros obedecen por completo con lo estipulado en la Norma Internacional de Información Financiera 15. Seguidamente se interpretan y analizan las 14 interrogantes con mayor importancia para el desarrollo de la investigación.

Pregunta 1

¿Se realizan los estados financieros acorde a las Normas Internacionales de Información Financiera vigentes al 31 de diciembre de 2020?

SÍ

NO

Tabla 2

Estados Financieros acorde a Normas Internacionales de Información Financiera.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí	1	100%
No		

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Considerando los datos de la tabla anterior, con respecto a la pregunta de si la compañía elabora los estados financieros en apego a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Información Financiera, se interpreta que la respuesta a la pregunta es 100% afirmativa, esto alude a que la contadora indicó que efectivamente se efectúan los estados financieros de la compañía con base en las normas contables vigentes.

Análisis

A pesar de que la contadora asegura que los estados financieros se elaboran bajo los estándares establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, este estudio constató, con vista en los estados financieros del período fiscal 2020 que fueron suministrados por la compañía, que realmente no se cumplen las disposiciones de las normas contables en cuestión.

En el siguiente extracto del estado de situación financiera, se puede observar cómo la compañía utiliza el nombre de activo circulante, activo fijo, pasivo corto plazo y pasivo largo plazo, siendo lo correcto referirse a las agrupaciones de activos corrientes, activos no corrientes, pasivos corrientes y pasivos no corrientes, tal como señala el Marco Conceptual para la Información Financiera y la Norma Internacional de Contabilidad 1.

Balance de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2020
(Cifras en colones costarricenses)

Activo		Pasivo	
Activo circulante		Pasivo corto plazo	
Efectivo	11 482 877	Proveedores por pagar	1 921 798
Cuentas por cobrar	2 957 765	Otros pasivos	<u>2 946 559</u>
Gastos pagados por anticipado	<u>921 839</u>	Total pasivo corto plazo	<u>4 868 357</u>
Total activo circulante	<u>15 362 481</u>		
Activo fijo		Pasivo largo plazo	
Propiedad, planta y equipo neto	<u>9 948 798</u>	Deuda por pagar	<u>15 629 058</u>
Total activo fijo	<u>9 948 798</u>	Total pasivo largo plazo	<u>15 629 058</u>

Imagen 1. Extracto de Balance de Situación Financiera RC Arquitectura S.A.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

Asimismo, este estudio comprobó que la compañía no elabora el conjunto de estados financieros completo, únicamente genera el estado de situación financiera y el estado de resultados. Al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad 1, que versa sobre las bases para la presentación de estados financieros, establece que los estados financieros se componen de los siguientes reportes: estado de resultados, estado de situación financiera, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujo de efectivo, así como las respectivas notas.

La omisión del estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujo de efectivo, limita a los usuarios el análisis de las variaciones que experimentan las cuentas que integran la partida de patrimonio, así como la medición de la liquidez y solvencia de un período determinado, y la falta de notas a los estados financieros restringe la posibilidad de conocer aclaraciones relevantes que se deben efectuar a las cuentas contables.

Pregunta 2

¿Cuenta la compañía con procedimientos contables, en formato físico o digital, que se deben aplicar durante todo el proceso de registro contable de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes?

SÍ

NO

Tabla 3

Existencia de un manual de procedimientos contables.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Tal como se observa en la tabla anterior, con respecto a la pregunta de si la compañía tiene un manual de procedimientos contables, en formato físico o digital, donde se establezca todo el proceso de registro contable de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con cliente, se dilucida que la respuesta a la pregunta es 100% negativa, esto indica que la contadora señaló que la compañía no cuenta con procedimientos contables.

Análisis

De acuerdo con la respuesta a la interrogante anterior, esta investigación logra constatar que, la compañía actualmente no cuenta con un manual de procedimientos contables, en formato físico o digital, en el cual conste el proceso contable que debe implementar el departamento financiero para asegurar el registro oportuno de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Al respecto, cabe mencionar que, el manual de procedimientos contables está conformado por los pasos secuenciales y/o indicaciones que la compañía debe cumplir para asegurar el registro adecuado de todo el ciclo contable, generalmente se establecen por cada uno de los grupos de cuentas contables, a saber: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.

La prudencia aconseja que los procedimientos contables se adecuen al tipo de actividad económica de la organización, y el manual sea de conocimiento y aplicable por todos los colaboradores que integran el departamento de contabilidad, lo anterior a efectos de mantener un mejor control interno que permita a la entidad lograr una pauta de calidad en cuanto a la fiabilidad y autenticidad con la que se elaboran y emiten los estados financieros.

Pregunta 3

¿Cuenta la compañía con políticas contables, en formato físico o digital, que se deben considerar durante todo el ciclo contable; entre ellas, ¿políticas acerca del registro de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes?

SÍ

NO

Tabla 4

Existencia de un manual de políticas contables.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Con referencia a la tabla anterior, sobre la pregunta de si la compañía tiene un manual de políticas contables, en formato físico o digital, que se deben considerar durante todo el ciclo contable; entre ellas, políticas referentes al registro de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, se interpreta que la respuesta a la pregunta es 100% negativa, esto alude a que la contadora indicó que la compañía no cuenta con políticas contables.

Análisis

Considerando la interpretación anterior, resulta evidente que la compañía no cuenta con un manual de políticas contables, en formato físico o digital, en el cual conste los lineamientos que el departamento de contabilidad debe considerar al momento de registrar las operaciones y/o transacciones mercantiles, especialmente los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Resulta imperativo acotar que, las políticas contables aseguran un mayor control y neutralidad en los registros de asientos de diario vinculados con las transacciones mercantiles,

siendo prudente elaborarlas de manera uniforme, para que sean aplicables a las diferentes operaciones que puedan ocurrir durante un período económico.

Las políticas contables son una herramienta que permite a la organización seleccionar y aplicar los lineamientos de índole financiero que buscan asegurar el control y neutralidad en los registros contables, para la elaboración del manual de políticas, se puede utilizar como referencia a la Norma Internacional de Contabilidad 8, que precisamente versa sobre la aplicación y selección de las políticas contables.

Pregunta 4

¿Elabora la compañía contratos a los clientes para respaldar la prestación de servicios?

SÍ

NO

Tabla 5

Elaboración de contratos a clientes.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí	1	100%
No		

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Con vista en la tabla anterior, con respecto a la pregunta de si la compañía elabora contratos a los clientes para respaldar la prestación de servicios, se dilucida que la respuesta a la pregunta es 100% positiva, es decir, la contadora señaló que la compañía sí acostumbra a suscribir contratos con clientes.

Análisis

En lo que se refiere a la elaboración de contratos para respaldar la prestación de servicios acordados con los clientes, se puede evidenciar que, la compañía tiene la sana práctica de suscribir contratos en los cuales se estipula de forma escrita todas las obligaciones y derechos inherentes al acto comercial vinculado con el hecho de transferir servicios a los clientes.

Siendo imperativo referirse a la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), la cual señala que una organización, previo a reconocer los ingresos ordinarios devengados por contratos con cliente, debe implementar los siguientes pasos:

Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

Paso 3: Determinar el precio de la transacción.

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

Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.] (párr.2).

Con el objetivo de ampliar el primer paso, referente a la identificación del contrato con cliente, es prudente acotar que la misma norma contable en cuestión expresa que, la compañía debe analizar minuciosamente si los contratos cumplen con todos los criterios que se mencionan a continuación para efectos de contabilizar los ingresos bajo los estándares dispuestos en la norma.

Los criterios que se deben verificar en cada contrato suscrito con clientes, son: i) que las partes aprueban el contrato escrito y se comprometen a cumplirlo, ii) el contrato es mercantil y por ende oneroso, iii) es posible identificar el alcance u obligaciones de los servicios acordados, iv) fácilmente se dilucida la contraprestación total del servicio y v) se establece el método de pago. (NIIF 15, 2020).

A efectos de lo dispuesto en el párrafo supra, la misma norma en cuestión, dispone que si un contrato no cumple con dichos criterios y se recibe la contraprestación por parte del cliente, la compañía debe registrar el importe como un ingreso diferido, también conocido como pasivo del contrato, pudiendo reconocer la contraprestación como ingreso ordinario solo cuando no existan servicios pendientes de transferir al cliente o se haya finalizado el contrato y la contraprestación sea no reembolsable. (NIIF 15, 2020).

Asimismo, resulta importante señalar que, para efectos estrictamente contables, se entiende que no existe un contrato cuando las partes pudiesen terminar el contrato mercantil sin haber sido ejecutado o bien, se aprueba finalizar el contrato sin una contraprestación de por medio, es decir, no sea un contrato oneroso o mercantil. (NIIF 15, 2020).

Pregunta 5

¿Se pueden identificar en cada contrato las obligaciones de desempeño y/o servicios que la compañía se compromete a transferir a los clientes?

SÍ

NO

Tabla 6

Identificación de las obligaciones de desempeño en los contratos.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí	1	100%
No		

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

De acuerdo con el razonamiento de la tabla anterior, respecto a la pregunta de si posible identificar en cada contrato las obligaciones de desempeño y/o servicios que la compañía se compromete a transferir a los clientes, se observa que la respuesta a la pregunta es 100% afirmativa,

esto alude a que la contadora señaló que sí se puede identificar las obligaciones de desempeño en los contratos.

Análisis

Con referencia a la respuesta anterior, este estudio constató, con vista en una muestra de contratos del período fiscal 2020 que fueron suministrados por la compañía que, efectivamente es posible identificar en cada contrato las obligaciones de desempeño y/o servicios que la compañía se compromete a transferir a los clientes.

En el siguiente extracto de un contrato de servicios de diseño arquitectónico, se puede observar el tipo de servicio acordado al cliente, así como el alcance que la compañía se compromete a transferir:

2. ALCANCE DEL SERVICIO

Nuestro servicio de consultoría en áreas de la arquitectura consiste en diseñar el anteproyecto de la vivienda unifamiliar del señor Richmond que se pretende construir en San Rafael de Escazú.

El anteproyecto deberá tener armonía con el entorno y el concepto desarrollado, será sometido a la revisión del propietario. Dentro del alcance del servicio se incluye el análisis de los niveles de terrazas y de pisos terminados en todas las huellas de edificaciones, altura de las mismas, cerramientos y demás materiales utilizados y estética general del inmueble.

Se incluirá además en el anteproyecto la revisión de la cuantificación de necesidades de espacio, incorporando áreas de circulación, áreas privativas y comunes. Se solicitará la intervención de todas las ingenierías, para que se logren desarrollar en esta etapa todos los dimensionamientos de los elementos que componen la obra y poder desarrollar el plano de sitio. Además, se cumplirán los siguientes hitos:

- Definición de criterios de diseño a utilizar en la infraestructura del proyecto.
- Selección de los sistemas a utilizar.
- Revisión de los Estudios de Suelos y documentación pertinente para poder llevar a cabo el diseño completo de la obra.
- Plantas de los sistemas a diseñar.
- En caso de ser necesario memorias de cálculo preliminares.

Imagen 2. Extracto de contrato de servicios RC Arquitectura S.A.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

En efecto, se concluye que, la compañía está cumpliendo de manera razonable con el segundo paso dispuesto por la Norma Internacional de Información Financiera 15, referente a la identificación de las obligaciones de desempeño en los contratos suscritos con clientes.

Pregunta 6

¿Es posible identificar en cada contrato el honorario que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes?

- SÍ
 NO

Tabla 7

Identificación de honorarios en los contratos.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí	1	100%
No		

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Con referencia a la tabla anterior, sobre la pregunta de si es posible identificar en cada contrato el honorario que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes, se interpreta que la respuesta a la pregunta es 100% positiva, esto alude a que la contadora indicó que sí se pueden identificar los honorarios en los contratos.

Análisis

Hecha la interpretación anterior, este estudio comprobó, con vista en una muestra de contratos del período fiscal 2020 que fueron suministrados por la compañía que, efectivamente es posible identificar en cada contrato el honorario y/o contraprestación que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes.

Seguidamente se acota un extracto de un contrato de servicios de diseño arquitectónico, en el cual se puede observar el honorario pactado con el cliente, así como el método de pago establecido por la compañía:

3. HONORARIOS PROFESIONALES

La estimación de honorarios por la consultoría y según el alcance descrito previamente se ha determinado en una tarifa de USD\$1.600 (mil seiscientos dólares, moneda de curso legal de los Estados Unidos de America).

3.1 FACTURACION Y PAGO POR LOS SERVICIOS

La forma de pago de los honorarios es la siguiente: 50% con la aprobación de la propuesta y el 50% al entregar la presentación de diseño.

Asimismo, en caso de que se deba incurrir en gastos para la ejecución del servicio, tales como kilometraje, copias, entre otros, serán facturados de forma separada y al costo de manera conjunta con nuestros honorarios.

Todas las facturas deberán ser pagadas en el momento de su presentación. Cualquier atraso en el pago de los honorarios facturados por más de 30 días naturales devengará un interés del 1% mensual por los saldos descubiertos de la factura presentada.

Imagen 3. Extracto de contrato de servicios RC Arquitectura S.A.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

Pregunta 7

¿Se establece en los contratos algún tipo de disminución aplicable al honorario que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes?

- SÍ, la contraprestación es variable.
- NO, es un monto fijo por hora y/o servicio sin posibilidad de rebajos.

Tabla 8

Aplicación de disminuciones a los honorarios del contrato.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Como puede observarse en la tabla anterior, respecto a la pregunta de si se establece en los contratos algún tipo de disminución aplicable al honorario que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes, se observa que la respuesta a la pregunta es 100% negativa, esto alude a que la contadora señaló que la contraprestación no está sujeta a rebajos.

Análisis

En lo que se refiere a la disminución de los honorarios que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes, se entiende que esta no procede con la aplicación de rebajos o disminuciones, es decir, el monto es establecido por hora y/o servicio se mantiene fijo sin posibilidad de ningún tipo de descuento.

La Norma Internacional de Información Financiera 15, con respecto al precio de los servicios acordados con los clientes, dispone que la organización debe analizar si la contraprestación es fija, si es distinta al efectivo o si es variable. Respecto a esta última, la compensación puede sufrir variaciones debido a distintos factores, entre ellos: descuentos, indemnizaciones, devoluciones o penalizaciones. (NIIF 15, 2020).

Al respecto, resulta imperativo citar el párrafo 52 de la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), en lo que interesa expresa:

La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:

(a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la

entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito. [Referencia: párrafo FC192, Fundamentos de las Conclusiones]

(b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio. [Referencia: ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]. (párr.52).

En el caso concreto de la compañía, esta investigación concluye que, al no establecerse una disminución de manera expresa en el contenido del contrato ni de manera verbal, la contraprestación que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes es fija, por ende, no resulta aplicable los lineamientos de la norma que versan sobre la estimación de los ingresos procedentes de contratos con honorarios y/o compensaciones variables.

Pregunta 8

¿Cuál método emplea la compañía para asignar el precio a cada uno de los servicios que se compromete a transferir al cliente?

Según el mercado

Margen de ganancia sobre costos

Otro. Especifique _____

Tabla 9

Método para asignar el precio a cada obligación de desempeño acordado al cliente.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Según mercado	1	100%
Margen de ganancia sobre costos		
Otro		

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

En referencia a la tabla anterior, con respecto a la pregunta de cuál método emplea la compañía para asignar el precio a cada uno de los servicios que se compromete a transferir al cliente, se dilucida que la respuesta a la pregunta es 100% según mercado, esto indica a que la contadora señaló que la compañía emplea las condiciones de mercado para establecer el precio a los servicios.

Análisis

Respecto al método empleado por la compañía para asignar el precio a cada uno de los servicios que se compromete a transferir a los clientes, se puede evidenciar que, la compañía se rige por el mercado para definir la contraprestación de los servicios.

Siendo imperativo referirse a los lineamientos que dispone la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), en relación con la determinación del precio de la transacción señala:

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, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas) [Referencia: párrafos FC188A a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]. (párr.47).

Ahora bien, respecto a la asignación del precio a cada obligación y/o servicio comprometido, la norma en cuestión dispone que en primera instancia debe analizarse si el contrato incluye la prestación de solo tipo de servicio o bien, si incluye la transferencia de varios servicios.

Si en el contrato consta que la compañía se compromete a transferir al cliente solo un tipo específico de servicio, por ejemplo, solo la elaboración de los planos constructivos, se ha de entender que el precio pactado es el importe de venta independiente y observable para ese servicio en concreto. (NIIF 15, 2020).

En caso contrario, si el contrato contempla en el monto de la contraprestación la transferencia de más de un servicio, lo primero que debe hacer la compañía es identificar el precio independiente de cada uno de los servicios acordados. Así lo dispone la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), textualmente expresa:

Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.
- (b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.
- (c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes: [Referencia: párrafos FC270 a FC273, Fundamentos de las Conclusiones]

- (i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o
- (ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto). (párr.79).

Considerando lo expuesto en el párrafo transcrito, se desprende con absoluta claridad que, para asignar el precio a cada obligación y/o servicio comprometido, la compañía puede utilizar diversos métodos: i) evaluar el comportamiento del mercado, ii) asignar un margen de ganancia sobre los costos y iii) enfoque residual o iv) la combinación de los dos últimos.

En el caso concreto de la compañía, este estudio considera que, al emplear un método según el mercado, se cumple razonablemente con los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 15 para determinar y asignar el precio de cada servicio.

Pregunta 9

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, ¿se registran a medida que la compañía va satisfaciendo las obligaciones de desempeño y/o transfiriendo los servicios acordados en los contratos?

SÍ

NO

Otro. Especifique _____

Tabla 10

Registro de ingresos conforme se satisfacen las obligaciones de desempeño.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No		
Otro	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

De acuerdo con el razonamiento de la tabla anterior, sobre la pregunta de si los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes se registran a medida que la compañía va satisfaciendo las obligaciones de desempeño y/o transfiriendo los servicios acordados en los contratos, se interpreta que la respuesta a la pregunta es 100% otro, esto alude a que la contadora indicó que la compañía utiliza otra referencia para contabilizar los ingresos.

Análisis

En lo que se refiere al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, la compañía indica que estos no se registran a medida que la compañía va satisfaciendo las obligaciones de desempeño y/o transfiriendo los servicios acordados en los contratos, apuntando a que se emplea otro método de registro.

Cabe destacar que, la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), señala que una organización debe registrar los ingresos ordinarios conforme se vayan satisfaciendo las obligaciones de desempeño y/o servicios acordados con el cliente:

Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño. [Referencia: párrafos FC25 a FC27 y FC181 a FC183, Fundamentos de las Conclusiones]. (párr.46).

Nótese que, el reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con cliente, procede conforme se vaya satisfaciendo la obligación mediante la transferencia de los servicios acordados, sea en un solo momento concreto o a lo largo del tiempo. El momento en que se transfiera el servicio dependerá de los hechos contractuales pactados previamente con el cliente.

Considerando que la compañía emplea un método distinto para registrar los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, este estudio considera que, no se cumple de forma prudente con los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 15 respecto al reconocimiento de ingresos.

Pregunta 10

Para cada obligación de desempeño y/o servicio acordado en los contratos, ¿es posible identificar si estos se transfieren de forma simultánea en un único momento o bien, a lo largo del tiempo?

SÍ

NO

Tabla 11

Posibilidad de identificar el momento en que se transfieren las obligaciones de desempeño.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí	1	100%
No		

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Con vista en la tabla anterior, con respecto a la pregunta de si para cada obligación de desempeño y/o servicio acordado en los contratos es posible identificar si estos se transfieren de forma simultánea en un único momento o bien, a lo largo del tiempo, se dilucida que la respuesta a la pregunta es 100% positiva, es decir, la contadora señaló que la compañía sí es posible identificar el momento en que se transfiere el servicio.

Análisis

Hecha la interpretación anterior, debe mencionarse que, la Norma Internacional de Información Financiera 15, establece que para cada obligación de desempeño y/o servicio acordado contractualmente con los clientes se debe identificar el momento en que ocurre la transferencia del servicio.

A efectos del párrafo anterior, ha de entenderse que el momento de la transferencia es cuando el cliente adquiere el control absoluto del servicio, siendo este un elemento esencial para determinar cuándo se ejecuta dicha transferencia. La Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), en lo que interesa concluye:

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; o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha. (párr.35).

Si no se cumple ninguno de los criterios anteriores, se entiende que la transferencia del servicio ocurre en un único momento. En el caso de la compañía, identificar el momento en que se transfiere cada servicio dependerá del tipo de obligaciones acordadas contractualmente con el cliente.

Pregunta 11

En caso de transferir servicios a lo largo del tiempo y a efectos de registrar los ingresos ¿cómo se mide el progreso para cada obligación de desempeño satisfecha y/o servicio transferido al cliente?

() Método de producto: se reconocen los ingresos sobre la base de los servicios transferidos a la fecha en relación con los servicios pendientes de transferir.

() Método de recursos: se reconocen los ingresos sobre la base de recursos incurridos en relación con los recursos económicos esperados.

() Otro. Especifique _____

Tabla 12

Medición del progreso de las obligaciones transferidas a lo largo del tiempo.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Método producto		
Método recursos		
Otro	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Como puede observarse en la tabla anterior, respecto a la pregunta de cuál método utiliza la compañía para medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha y/o servicio transferido al cliente, se observa que la respuesta a la pregunta es 100% otro, esto alude a que la contadora señaló que se emplea un método distinto al de producto o recursos.

Análisis

En lo que se refiere al método de medición del progreso de los servicios transferidos a lo largo del tiempo, la compañía indica que no aplica el método de producto o recurso, apuntando a que se emplea otro método de medición.

La Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), señala que una organización debe aplicar un método único para medir el progreso y/o cumplimiento de los servicios que se acordaron transferir a lo largo del tiempo, precisamente con la intención de ir reconociendo los ingresos conforme se vayan transfiriendo las obligaciones acordadas con los clientes, textualmente expresa:

Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. [Referencia: párrafo FC162, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 18, 19, 31 y 57, Ejemplos Ilustrativos] Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente. (párr. 40-41).

Según lo dispuesto en la misma norma contable en mención, el método de producto consiste en reconocer los ingresos sobre la base de las mediciones de: los servicios transferidos a la fecha en relación con los servicios pendientes de transferir. Un ejemplo de este método es reconocer los ingresos solo por el importe independiente asociado a los servicios transferidos efectivamente. (NIIF 15, 2020).

El método de recursos dispone reconocer los ingresos sobre la base de: los esfuerzo o recursos empleados por la entidad para satisfacer el servicio en relación con los recursos esperados,

por ejemplo, registrar el ingreso conforme al resultado de dividir los costos incurridos entre el precio por hora. (NIIF 15, 2020).

En lo que se refiere al método de medición del progreso de los servicios transferidos a lo largo del tiempo, la compañía indica que no aplica el método de producto o recurso, apuntando a que se emplea otro método de medición.

Para el caso bajo estudio, considerando que la compañía emplea un método distinto a los dos descritos para medir el progreso de los servicios transferidos a lo largo del tiempo, esta investigación considera que, no se cumple de forma prudente con los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 15.

Pregunta 12

¿Se registra en la contabilidad de la compañía un activo de contrato si esta transfiere los servicios a un cliente antes de que el honorario sea cancelado?

SÍ

NO

Tabla 13

Registro contable de un activo de contrato.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

De acuerdo con el razonamiento de la tabla anterior, sobre la pregunta de si se registra en la contabilidad un activo de contrato si esta transfiere los servicios a un cliente antes de que el

honorario sea cancelado, se interpreta que la respuesta a la pregunta es 100% negativa, esto alude a que la contadora indicó que la compañía no contabiliza activos de contratos.

Análisis

De acuerdo con la respuesta a la interrogante anterior, se desprende con absoluta claridad que, la compañía no procede a reconocer un activo de contrato si esta transfiere los servicios al cliente antes de que el honorario sea cancelado, dicho de otra forma, no registra como activo los servicios prestados no facturados.

Con el objetivo de ampliar el término en cuestión, es prudente traer a colación la definición de la Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), la cual alude que ha de entenderse activo de contrato como “el derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo” (ap. A).

La prudencia aconseja que la compañía proceda a contabilizar un activo de contrato cuando esta satisface una obligación de desempeño y transfiere el servicio al cliente antes de generar la factura correspondiente para cobrar la contraprestación acordada contractualmente.

Pregunta 13

¿Se registra en la contabilidad de la compañía un pasivo de contrato si el cliente paga el honorario antes de transferir los servicios?

SÍ

NO

Tabla 14

Registro contable de un pasivo de contrato.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Tal como se muestra en la tabla anterior, respecto a la pregunta de si se registra en la contabilidad un pasivo de contrato si el cliente paga el honorario antes de transferir los servicios, se observa que la respuesta a la pregunta es 100% negativa, es decir, la contadora afirmó que la compañía no registra un pasivo de contrato.

Análisis

Hecha la interpretación anterior, este estudio comprobó, con vista en el estado de situación financiera del período fiscal 2020 que fue suministrado por la compañía que, efectivamente no se refleja un pasivo de contrato o ingreso diferido.

La Norma Internacional de Información Financiera 15 (International Accounting Standards Board (IASB), 2020), define pasivo del contrato como “la obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente” (ap. A).

Seguidamente se acota un extracto del estado de situación financiera, en el cual se puede evidenciar la falta de reconocimiento del pasivo de contrato:

Balance de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2020
(Cifras en colones costarricenses)

Pasivo

Pasivo corto plazo

Proveedores por pagar	1 921 798
Otros pasivos	<u>2 946 559</u>
Total pasivo corto plazo	<u>4 868 357</u>

Imagen 4. Extracto de Balance de Situación Financiera RC Arquitectura S.A.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

Pregunta 14

¿Se revela en los estados financieros de la compañía información cualitativa y cuantitativa sobre los contratos con clientes existentes?

- SÍ
 NO

Tabla 15

Revelación de información cualitativa y cuantitativa acerca de contratos en los estados financieros.

Parámetros	Valor absoluto	Valor relativo
Sí		
No	1	100%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Interpretación

Tal como se observa en la tabla anterior, con respecto a la pregunta de si la compañía revela en los estados financieros información cualitativa y cuantitativa sobre los contratos existentes con clientes, se interpreta que la respuesta a la pregunta es 100% negativa, esto indica a que la contadora señaló que la compañía no elabora notas a los estados financieros.

Análisis

De acuerdo con la respuesta a la interrogante anterior, esta investigación logra constatar que, la compañía actualmente no elabora las notas a los estados financieros, para efectuar aclaraciones sobre acontecimientos relevantes vinculados con las cuentas contables y así brindar mayor comprensión a los distintos usuarios que analizan la información contable.

En el caso concreto de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, la Norma Internacional de Información Financiera 15 dispone expresamente la información cualitativa y cuantitativa que se ha de revelar acerca de los contratos existentes con clientes.

La prudencia aconseja que la compañía adopte los lineamientos establecidos en las normas contables y proceda a elaborar las notas necesarias y pertinentes sobre aspectos como: bases utilizadas para la elaboración de estados financieros, políticas contables y cualquier otra información relevante acerca de los contratos existentes a la fecha del período fiscal a informar.

Análisis de la entrevista

Cabe mencionar que, la entrevista fue aplicada a la socia y propietaria de la compañía, con la intención de recabar información relevante sobre el proceso operativo y administrativo, por ello, esta investigación pretende exponer de forma lacónica las respuestas más significativas para el desarrollo de la investigación.

Entrevista aplicada a la socia y propietaria de RC Arquitectura S.A.

La socia y propietaria de la compañía indicó a esta investigación que, RC Arquitectura S.A. es una sociedad anónima que nace en el año 2019 y se conforma de capital 100% costarricense, dedicada a la prestación de servicios de consultoría en áreas de la arquitectura, especialmente al diseño o anteproyecto arquitectónico, elaboración de planos arquitectónicos e inspección de obra, todo referente a proyectos de índole residencial, es decir, unidades familiares y/o viviendas.

Asimismo, acotó que, al ser una compañía con poco tiempo en el mercado, la estructura actual del área administrativa y operativa es limitada, siendo ella la única arquitecta encargada de la coordinación de disciplinas (arquitectónico, estructural y electromecánico), fungiendo a su vez como directora general de proyectos, cuyas funciones abarcan planificar, coordinar e inspeccionar la obra. Además, se encarga de elaborar los contratos de servicios con clientes, realizar alianzas comerciales y velar por la correcta administración de las finanzas.

Respecto a la contratación de servicios con terceros, señaló que estos se llevan a cabo por proyecto y dependiendo de la magnitud de cada obra, pues al ser una pequeña empresa es difícil mantener una planilla fija cuando el volumen de proyectos y trabajo es fluctuante, por ende, subcontrata los servicios de dibujantes e ingenieros, así como los servicios de contabilidad de la compañía.

La contabilidad de la compañía es un servicio brindado por una contadora independiente, quién se encarga de registrar todas las operaciones y/o transacciones mercantiles, elaborar los estados financieros mensuales, así como presentar las declaraciones informativas y las declaraciones auto liquidativas de impuestos.

Por otro lado, indicó que la oficina donde se prestan los servicios es arrendada y se ubica en San Antonio de Escazú, especificó que las negociaciones entre el cliente y la compañía dependen del servicio que sea contratado; sin embargo, generalmente se puede resumir en las siguientes etapas:

i) Primera etapa: se lleva a cabo una reunión introductoria con el cliente en la que se palpan temas como la envergadura del proyecto, aportación de documentos necesarios para iniciar el diseño, a saber: uso de suelos y plan regulador; se define la cantidad de reuniones y los honorarios profesionales de acuerdo con el alcance del proyecto. Acordado lo anterior, se fija una fecha para la próxima reunión en la que se expondrán las primeras intenciones del servicio.

ii) Segunda etapa: considerando los argumentos de la primera etapa, se procede a elaborar el contrato mercantil para consignar: alcance del servicio, equipo de trabajo, honorarios pactados con el cliente, así como el método de pago y la facturación de los servicios, este contrato se envía al cliente para aprobación, y una vez que este remite el contrato debidamente firmado, se genera el cobro del 50% de honorarios.

iii) Tercera etapa: dependiendo del servicio acordado, se procede con el desarrollo y ejecución del entregable, posterior a ello, se acuerda con el cliente una fecha de reunión para

exponer y transferir los servicios. Después de efectuar la reunión con el cliente, se da por concretado el alcance del servicio y se procede a cobrar el 50% restante de los honorarios.

En cuanto al desarrollo y ejecución de los servicios acordados con clientes, la socia y propietaria resumió la prestación de cada servicio ofrecido por la compañía de la siguiente manera:

Diseño arquitectónico

El servicio de diseño arquitectónico consiste en la elaboración de una presentación del proyecto que desea construir el cliente, en el que se detalla el diseño por medio de elementos como: plantas arquitectónicas, modelos en tres dimensiones, vistas del proyecto (renders) e incluso Mood Board de los materiales sugeridos para el proyecto, a saber: textura de paredes, acabados, paleta de colores, entre otros. La duración aproximada de este servicio va de las dos a tres semanas.

A continuación, se puede observar un ejemplo vistas de proyecto elaborados por RC Arquitectura S.A.:



Imagen 5. Vistas de proyecto (renders).

Fuente: RC Arquitectura S.A.

Inspección de las obras

El servicio de inspección de la obra y/o proyecto, se brinda durante todo el proceso constructivo y, generalmente, puede abarcar doce semanas. Este servicio inicia en la etapa constructiva del proyecto e incluye, como mínimo, una inspección semanal, donde se mantiene al cliente informado del avance de la obra a través de la muestra de la bitácora de construcción, así como la ejecución de visitas conjuntas al proyecto (cliente - arquitecta e ingenieros).

Seguidamente, se puede observar un ejemplo de las imágenes que se consignan en la bitácora de construcción como respaldo de las inspecciones realizadas por RC Arquitectura S.A.:



Imagen 7. Respaldo de inspecciones.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

Respecto a la asignación del precio de los servicios y el control vinculado al cobro de estos, acotó que no existe una unidad de proyectos o departamento de presupuesto encargado de asignar

el costo, pero se emplea como referencia de asignación el comportamiento del mercado y la tabla de porcentajes para cobro de honorarios que se encuentra en la página web del CFIA. El método de cobro de todos los servicios suscritos con clientes es un 50% contra firma de contrato y el 50% restante una vez concretado el servicio, registrando los ingresos en esta misma línea.

Por último, indicó que el valor razonable de los ingresos de cada servicio se puede medir con fiabilidad según referencia expuesta en el párrafo anterior, y aclaró que es ella la única responsable o encargada de llevar tanto el control de la medición del cumplimiento de las etapas de desarrollo de los distintos servicios, así como el respectivo proceso de facturación y cobro al cliente.

Análisis de los estados financieros

A efectos de complementar los hallazgos *ut supra*, a continuación, se tiene contemplado efectuar un análisis de la presentación de los siguientes estados financieros del período fiscal 2020 que fueron suministrados por la sociedad RC Arquitectura S.A.

Balance de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2020
(Cifras en colones costarricenses)

Activo		Pasivo	
Activo circulante		Pasivo corto plazo	
Efectivo	11 482 877	Proveedores por pagar	1 921 798
Cuentas por cobrar	2 957 765	Otros pasivos	2 946 559
Gastos pagados por anticipado	921 839	Total pasivo corto plazo	<u>4 868 357</u>
Total activo circulante	<u>15 362 481</u>		
Activo fijo		Pasivo largo plazo	
Propiedad, planta y equipo neto	9 948 798	Deuda por pagar	15 629 058
Total activo fijo	<u>9 948 798</u>	Total pasivo largo plazo	<u>15 629 058</u>
Otros activos		Patrimonio	
Software y licencias neto	16 543 181	Capital contable	10 050
Total otros activos	<u>16 543 181</u>	Utilidades (pérdidas) acumuladas	3 774 760
		Utilidad (pérdida) período	17 572 235
		Total patrimonio	<u>21 357 045</u>
Total activo	<u>41 854 460</u>	Total pasivo y patrimonio	<u>41 854 460</u>

Imagen 8. Balance de Situación Financiera RC Arquitectura S.A.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

RC Arquitectura S.A.
Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2020
(Cifras en colones costarricenses)

Ingresos	
Servicios de consultoría	34 721 794
Total ingresos	<u>34 721 794</u>
Gastos	
Gastos administrativos	10 895 082
Gastos por depreciación y amortización	1 021 899
Gastos financieros	1 798 124
Total gastos	<u>13 715 105</u>
Utilidad operativa	21 006 689
Otros ingresos	58 895
Otros gastos	546 790
Utilidad antes de impuesto	20 518 794
Impuesto de Renta	2 946 559
Utilidad después de impuesto	<u>17 572 235</u>

Imagen 9. Estado de Resultados RC Arquitectura S.A.

Fuente: RC Arquitectura S.A.

En primera instancia se debe aclarar que, con la entrada en vigor de la Ley No.9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas a partir del 01 de julio de 2019, se introdujo una reforma parcial a la Ley No.7092, Ley de Impuesto Sobre la Renta, dentro de los cambios más relevantes se encuentra la implementación de un nuevo cierre y/o período fiscal.

El período fiscal ordinario antes de reforma comprendía del 01 de octubre al 30 de setiembre de cada año, el cual se mantuvo en estas fechas hasta el período fiscal 2019, posterior a este se implementó un período transitorio especial de 15 meses que abarcó del 01 de octubre 2019 al 31 de diciembre de 2020, siendo este el período bajo estudio.

Con vista en los reportes anteriores, este estudio comprobó que la compañía no elabora el conjunto de estados financieros completo, únicamente genera el estado de situación financiera y el

restado de resultados, omitiendo el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujo de efectivo y las notas a los estados financieros.

Adicionalmente, resulta evidente que la compañía utiliza el nombre de activo circulante, activo fijo, pasivo corto plazo y pasivo largo plazo, siendo lo correcto referirse a las agrupaciones de activos corrientes, activos no corrientes, pasivos corrientes y pasivos no corrientes, tal como señala el Marco Conceptual para la Información Financiera y la Norma Internacional de Contabilidad 1.

Por otro lado, en relación con la información a presentar, que dispone expresamente la Norma Internacional de Información Financiera 15, se logra identificar que, en el estado de situación financiera sí se refleja de manera separada la cuenta comercial por cobrar a clientes, el activo y pasivo del contrato no se visualiza, pero el reconocimiento de este depende de los acuerdos contractuales pactados con el cliente.

Finalmente, debe mencionarse que, al omitir la elaboración de notas a los estados financieros, se desprende con absoluta claridad que la compañía no está revelando la información cualitativa y cuantitativa de los contratos existentes, incumpliendo con los lineamientos que dispone la misma norma contable para el caso de los ingresos procedentes de contratos con clientes.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Para efectos de este capítulo se procede a detallar las conclusiones más relevantes dilucidadas del desarrollo de la presente investigación y el análisis de resultados, referente a la aplicación de la vigente Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A. al período fiscal 2020; además, acorde a las conclusiones, se tiene contemplado exponer las principales recomendaciones.

Conclusiones

- Con vista en los estados financieros que fueron suministrados por la compañía como parte del requerimiento de información solicitado para el desarrollo de esta investigación, se logra comprobar que, estos no cumplen debidamente con las disposiciones contenidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, pues no elabora el conjunto de estados financieros completo, únicamente genera el estado de situación financiera y el estado de resultados, además, utiliza nombres de cuentas incorrectos para referirse a las agrupaciones de activos y pasivos.

La omisión del estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujo de efectivo limita a los usuarios el análisis de las variaciones que experimenta las cuentas que integran la partida de patrimonio, así como la medición de la liquidez y solvencia del período determinado, asimismo, la falta de notas a los estados financieros restringe a los usuarios la posibilidad de conocer aclaraciones relevantes que se deben efectuar a las distintas cuentas contables.

- Producto del análisis de resultados obtenidos mediante la aplicación del cuestionario, esta investigación consigue constatar que, la compañía carece de un manual de políticas y procesos contables vinculados con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, limitando al contador a consultar lineamientos que permitan tener mejor control y neutralidad en los registros contables.

En efecto, se evidencia una falta de control interno contable, pues la administración de la compañía no cuenta con herramientas que permitan lograr una pauta de calidad en cuanto a la fiabilidad y autenticidad con la que se elaboran y emiten los estados financieros.

- A nivel de aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en los estados financieros de la compañía, con vista en una muestra de contratos que fueron suministrados como parte del desarrollo de esta investigación, resulta evidente que los ingresos subyacentes se encuentran dentro del alcance de la norma en cuestión, siendo posible identificar con facilidad las obligaciones de desempeño, la contraprestación acordada y los métodos de pago.
- Al analizar el registro contable y presentación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes de cara a la Norma Internacional de Información Financiera 15, se logra comprobar lo siguiente:
 - I. Para determinar el honorario acordado en los contratos suscritos con clientes, la compañía emplea una contraprestación fija sin posibilidad de ningún tipo de descuentos, por ende, para el período bajo estudio no resultan aplicables los lineamientos de la norma que versan sobre la estimación de los ingresos procedentes de contratos con compensaciones variables.

Si bien la contraprestación que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes está fijada en dólares estadounidenses, esto no debe interpretarse como una compensación variable contenida en la norma contable en cuestión, ya que realmente no ocurre una disminución del importe acordado, sino una conversión de moneda extranjera a moneda local.
 - II. La asignación del precio a cada una de las obligaciones de desempeño se fija con base en el comportamiento del mercado; sin embargo, a través de la encuesta, se constató que, cuando los contratos incluyen más de una obligación, la compensación no coincide con el precio independiente que tendría cada servicio por separado, en

efecto, para este tipo de contratos, no se cumple de manera razonable con lo dispuesto en la norma, pues lo correcto es que el honorario sea asignado en proporción a los precios independientes.

Se debe rescatar que, la asignación del precio con base en el comportamiento del mercado es razonable, ya que la norma establece diversos métodos: i) evaluar el comportamiento del mercado, ii) asignar un margen de ganancia sobre los costos y iii) enfoque residual o iv) la combinación de los dos últimos.

- III. Para todos los contratos se registra el 50% de adelanto, que es cancelado por el cliente al aceptar el contrato, de manera directa como un ingreso ordinario, es decir, los ingresos no se registran a medida que la compañía va satisfaciendo las obligaciones de desempeño y/o transfiriendo los servicios acordados al cliente.

El momento en que se transfiere el servicio dependerá de los hechos contractuales pactados previamente con el cliente, en el caso concreto de la compañía, es claro que no emplea criterios para analizar si los servicios son transferidos a lo largo del tiempo o bien, en un momento determinado.

A nivel del estado de resultados del período bajo estudio, esto evidencia la posibilidad de que los ingresos ordinarios están sobrevaluados, en efecto, la utilidad no representaría la situación financiera real de la compañía.

- IV. El estado de situación financiera presenta de manera correcta la cuenta por cobrar vinculada a servicios con clientes; sin embargo, no se reconoce un pasivo de contrato para todos aquellos adelantos de honorarios que son cancelados por los clientes al aceptar los contratos.

La presentación de un activo de contrato no es aplicable para el período fiscal bajo estudio, pues según lo aludido por la administración de la compañía, el método de

pago es invariable en todos los contratos, a saber: 50% contra aceptación de contrato y 50% contra transferencia del entregable acordado.

- V. No existe una correcta revelación, por medio de notas a los estados financieros, acerca de la información cualitativa y cuantitativa de los contratos existentes, limitando a los usuarios conocer datos relevantes vinculados con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con cliente.
- A nivel general, se colige que es necesario que la compañía implemente las disposiciones contenidas en la Norma Internacional de Información Financiera 15, referente al tratamiento contable, presentación e información a revelar de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, pues su aplicación absoluta tendría un efecto contable favorable, ya que los estados financieros reflejarían la situación financiera real, reconociendo los ingresos a medida que se transfieren las obligaciones desempeño; permitiendo a los usuario acceder a información financiera real y confiable que facilite la diversa toma de decisiones.

Recomendaciones

- Se recomienda a RC Arquitectura S.A. implementar las Normas Internacionales de Información Financiera, con la intención de cumplir debidamente con el tratamiento contable, presentación e información a revelar de las operaciones y/o transacciones mercantiles, de manera concreta, se sugiere:
 - I. Confeccionar un conjunto completo de estados financieros, a saber: estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y notas a los estados financieros.
 - II. Actualizar el catálogo contable con la intención de renovar el nombre de las cuentas y apegarse a las disposiciones que establece la normativa contable vigente, incluyendo la creación de la cuenta de pasivo de contrato.

- III. Implementar la utilización de auxiliares en cuentas por pagar, ingresos y gastos que se asocian con la prestación y transferencia de servicios ordinarios.
- Asimismo, es prudente que la compañía adopte de manera total los lineamientos que esboza la vigente Norma Internacional de Información Financiera 15, respecto al tratamiento contable, presentación e información a revelar sobre los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, entre ellos:
 - I. Asignar la contraprestación de los contratos cuyo alcance comprende la transferencia de más de un servicio, con base en el precio independiente que tendría cada uno de estos en una eventual venta separada.
 - II. Registrar los ingresos ordinarios procedentes de contratos, cuando se satisfaga o a medida que se van satisfaciendo, las obligaciones de desempeño mediante la transferencia de los servicios acordados con el cliente; así como emplear criterios para analizar si los servicios son transferidos a lo largo del tiempo o bien, en un momento determinado.
 - III. Presentar en el estado de situación financiera tanto la cuenta por cobrar vinculada a servicios con clientes, como el pasivo de contrato para todos aquellos adelantos de honorarios que son cancelados por los clientes al aceptar los contratos.
 - IV. Revelar información cualitativa y cuantitativa de los contratos existentes por medio de notas a los estados financieros, a saber: naturaleza de los contratos, método utilizado para asignar el precio independiente de los servicios, método empleado para medir el desempeño de las obligaciones transferidas a lo largo del tiempo, composición de las cuentas por cobrar y pasivos de contrato, segregar los ingresos provenientes de contratos de otras rentas ordinarias.

- Finalmente, se recomienda a la compañía elaborar e implementar un manual de políticas y procedimientos contables vinculados con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, los cuales sean de acatamiento obligatorio por parte del personal contable, lo anterior, con la intención de fortalecer el control interno y lograr una pauta de calidad en cuanto a la fiabilidad y autenticidad con la que se elaboran los estados financieros.

CAPÍTULO VI: PROPUESTA

Para efectos de este capítulo se proceden a desarrollar, a modo de propuesta, las principales recomendaciones a la compañía RC Arquitectura S.A., a saber: i) política contable aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, ii) manual de procedimientos contables vinculado con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes y iii) manual de control interno contable aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

En primera instancia resulta imperativo proponer que la contabilidad de la compañía sea interna y se proceda con la contratación de un contador con amplia experiencia en aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, para que sea el responsable de registrar todas las operaciones y/o transacciones mercantiles, elaborar periódicamente estados financieros, así como presentar las declaraciones informativas y auto liquidativas de impuestos.

Política contable aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Objetivo

- Definir los lineamientos específicos que se deben implementar y seguir de manera oportuna para asegurar un mayor control y neutralidad en los registros de asientos de diario vinculados con el reconocimiento de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Alcance

- Esta política debe ser aplicada por el departamento de contabilidad para asegurar una base razonable, al momento de contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de contratos suscritos con clientes.

Responsables

- Aplicable por todos los colaboradores del departamento de contabilidad. El contador general de la compañía es el responsable de velar por el cumplimiento oportuno de las disposiciones contenidas en la presente política.

Definiciones importantes

- **Activo de contrato:** derecho a una contraprestación a cambio de servicios transferidos a los clientes, el cual está condicionado por el cumplimiento de otros servicios.
- **Contrato de servicios en actividades ordinarias:** acuerdo formal y escrito en el cual se estipula las obligaciones y derechos inherentes a todos los actos comerciales vinculados con el hecho de transferir servicios a los clientes.
- **Obligaciones de desempeño:** compromiso contractual de transferir uno o varios servicios a los clientes.
- **Pasivo de contrato:** obligación de la compañía de transferir servicios a los clientes por los cuales se ha recibido la contraprestación de manera anticipada.
- **Precio independiente:** precio que tendría cada servicio en una venta individual.

Lineamientos generales aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

1. Previo a reconocer los ingresos, es necesario que se cumplan, de manera conjunta, con los siguientes elementos: i) existe un contrato comercial de índole onerosa, ii) la contraparte es un cliente, iii) se aceptan las condiciones contractuales, iv) se identifican las obligaciones de desempeño, v) se muestra la contraprestación y v) las condiciones de pago.
2. No existe un contrato cuando se estipule que las partes pueden finalizar el contrato sin haber sido ejecutado o bien, cuando no sea oneroso.
3. Los procesos que contiene el manual de procedimientos contables vinculado con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con

clientes se aplican a la duración del contrato siempre y cuando las obligaciones de desempeño actuales sean exigibles.

4. Cualquier cambio sustancial en las obligaciones de desempeño y/o importe de la contraprestación acordada implica la creación de una adenda al contrato existente, siempre y cuando: i) se incremente el alcance producto de nuevos servicios o ii) incremento de honorarios por adición de nuevas obligaciones.
5. Para cada obligación de desempeño existente en los contratos se debe determinar el momento en que se pretende transferir el servicio al cliente, a saber: en un solo momento o a lo largo del tiempo.
6. Los ingresos se deben reconocer con base en el principio de devengo cuando se satisfaga o a medida que se transfiera el servicio acordado con el cliente, sea en un solo momento o bien, a lo largo del tiempo, según las circunstancias concretas del contrato.
7. Si las obligaciones de desempeño se transfieren a lo largo del tiempo, es necesario reconocer los ingresos con base en el porcentaje que representa la contraprestación de los servicios transferidos en relación con los servicios pendientes (método de producto).
8. Si en un contrato se acuerdan varias obligaciones de desempeño, es preciso que la contraprestación total se fije con base en el precio independiente de cada servicio.
9. Presentar un activo de contrato en el estado de situación financiera si la compañía tiene derecho a una contraprestación a cambio de servicios transferidos a los clientes, el cual está condicionado por el cumplimiento de otras obligaciones de desempeño, y un pasivo de contrato si la compañía recibe una contraprestación por parte del cliente antes de haber transferido las obligaciones de desempeño.
10. Proceder con la revelación de información cualitativa y cuantitativa de los contratos existentes por medio de notas a los estados financieros.

Manual de procedimientos contables vinculado con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Objetivo

- Detallar los pasos secuenciales y/o indicaciones que se deben cumplir para asegurar el registro adecuado y oportuno de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Alcance

- Esta política debe ser aplicada por el departamento de contabilidad para asegurar el registro correcto de todas las operaciones, con la finalidad de generar información viable y veraz acerca de la situación financiera.

Responsables

- Aplicable por todos los colaboradores del departamento de contabilidad. El contador general de la compañía es el responsable de velar por el cumplimiento oportuno de las disposiciones contenidas en la presente política.

Definiciones importantes

- **Activo de contrato:** derecho a una contraprestación a cambio de servicios transferidos a los clientes, el cual está condicionado por el cumplimiento de otros servicios.
- **Asiento de diario:** registro los incrementos y las disminuciones de cada una de las cuentas contables.
- **Catálogo contable:** listado que contiene el código y nombre de todas las cuentas contables que existen en una compañía.

- **Contrato de servicios en actividades ordinarias:** acuerdo formal y escrito en el cual se estipula las obligaciones y derechos inherentes a todos los actos comerciales vinculados con el hecho de transferir servicios a los clientes.
- **Estados financieros:** conjunto completo de los siguientes reportes: estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y notas.
- **Obligaciones de desempeño:** compromiso contractual de transferir uno o varios servicios a los clientes.
- **Pasivo de contrato:** obligación de la compañía de transferir servicios a los clientes por los cuales se ha recibido la contraprestación de manera anticipada.
- **Precio independiente:** precio que tendría cada servicio en una venta individual.

Revisión preliminar y custodia de contratos

Los contratos originales serán custodiados por el gerente general de la compañía, quien debe suministrar una copia de cada contrato suscrito, en formato físico o digital, al contador general.

El contador general debe revisar el contrato físico y/o copia digital para asegurarse de que incluye los siguientes aspectos: naturaleza del contrato, número de proyecto, orden de compra, información general del cliente, calendario de facturación y firma de las partes.

Para efectuar esta revisión preliminar debe completarse el formulario “Revisión preliminar de contratos” que se muestra en el Apéndice A.

Consideraciones generales

El contador general debe asegurarse de la aplicación de los cinco pasos secuenciales que establece la Norma Internacional de Información Financiera para el registro de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, para ello, se procede a segregar los procedimientos contables en: reconocimiento de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes y medición de los

ingresos ordinarios. Además, se establecen los pasos para la presentación y revelación de información vinculada con dichos ingresos.

Reconocimiento de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

El contador general debe asegurarse de la existencia de un contrato oneroso, que la contraparte del contrato sea un cliente y tener claridad respecto a las obligaciones de desempeño y el momento de cumplimiento de los servicios, para ello, deberá seguir los siguientes pasos.

- 1. Identificación del contrato:** en el sistema de información contable, el contador debe identificar los contratos existentes y validar que sea oneroso, se encuentre debidamente aprobado por las partes, se describa la obligación de desempeño y el método de pago, para cumplir lo anterior debe completar la información de la tabla 16.

Tabla 16

Identificación del contrato.

Código de proyecto	Consecutivo asignado en el contrato para identificar cada proyecto existente.
Obligaciones de desempeño	Describir los servicios que la compañía se compromete a transferir al cliente.
Contraprestación	Importe que la compañía espera obtener a cambio de transferir los servicios al cliente.
Condiciones de pago	Método de pago establecido en el contrato para cancelar la contraprestación.
Fecha de aprobación	Fecha en que las partes aprueban el contrato.
Precio independiente	Costo individual de los servicios pactos en cada contrato.
Presupuesto estimado	Corresponde al importe monetario que equivale a: cantidad de horas estimadas, láminas estimadas o vistas estimadas, según corresponda.
Encargados	Profesionales en áreas de arquitectura e ingeniería responsables de brindar el servicio.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Cualquier cambio sustancial en las obligaciones de desempeño y/o importe de la contraprestación acordada implica la creación de una adenda al contrato existente, siempre y cuando: i) se incremente el alcance producto de nuevos servicios o ii) incremento de honorarios por adición de nuevas obligaciones. El contador deberá comunicar de manera inmediata, al gerente general, si ocurre alguna de las situaciones descritas para que proceda con la elaboración de la adenda.

Posterior a la creación de la adenda, el contador debe completar la siguiente información en el sistema de información contable y tratar la modificación como un contrato independiente del original:

Tabla 17
Adenda del contrato.

Código de adenda	Consecutivo asignado en la adenda.
Código de proyecto	Consecutivo del contrato existente y vinculado con la adenda.
Obligaciones de desempeño adenda	Nuevos servicios que la compañía se compromete a transferir al cliente.
Contraprestación adenda	Nuevo importe que la compañía espera obtener producto de la adenda.
Condiciones de pago	Método de pago establecido en la adenda para cancelar la nueva contraprestación.
Fecha de aprobación	Fecha en que las partes aprueban la adenda.
Precio independiente	Costo individual de los servicios pactos en la adenda.
Presupuesto estimado	Corresponde al importe monetario que equivale a: cantidad de horas estimadas, láminas estimadas o vistas estimadas, según corresponda.
Encargados	Profesionales en áreas de arquitectura e ingeniería responsables de brindar el servicio.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

- 2. Identificación de obligaciones de desempeño:** al inicio de cada contrato, el contador debe evaluar los servicios que la compañía se compromete a transferir a los clientes e identificar si, en un mismo contrato, se incluyen varios servicios, así como el momento en que se transfiere.

Para efectuar esta revisión debe completarse el formulario “Obligaciones de desempeño y momento de transferencia al cliente” que se muestra en el Apéndice B.

- 3. Reconocimiento de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes:** los ingresos se deben reconocer con base en el principio de devengo cuando se satisfaga o a medida que se transfiera el servicio acordado con el cliente, sea en un solo momento o bien, a lo largo del tiempo, según las circunstancias concretas del contrato.

En el Apéndice C se detalla el catálogo de cuentas que la compañía debe utilizar para registrar las diferentes operaciones y/o transacciones mercantiles, ese catálogo deberá estar acompañado de auxiliares los cuales deben detallar los componentes que los conforman. La siguiente tabla detalla las cuentas contables generales:

Tabla 18

Resumen cuentas contables.

Código	Descripción cuenta
1	ACTIVO
2	PASIVO
3	PATRIMONIO
4	INGRESO
5	COSTO
6	GASTO

Fuente: Elaboración propia, 2022.

A continuación, se detallan los asientos de diario que se deben elaborar para el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos no cancelables con clientes:

3.1. Registro del anticipo al momento de firmar el contrato.

Tabla 19
Registro del anticipo.

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1-1-2-01-002	Cuentas por cobrar moneda extranjera	-	
2-1-2-06-002	Pasivo del contrato moneda extranjera		-

Fuente: Elaboración propia, 2022.

3.1.1. Registro del efectivo correspondiente al anticipo.

Tabla 20
Registro del efectivo del anticipo.

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1-1-1-02-010	Banco de Costa Rica CTA \$ 152-200-100236-9	-	
1-1-2-01-002	Cuentas por cobrar moneda extranjera		-

Fuente: Elaboración propia, 2022.

3.1.2. Registro del ingreso ordinario al satisfacer la obligación de desempeño.

Tabla 21
Registro del ingreso ordinario.

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
2-1-2-06-002	Pasivo del contrato moneda extranjera	-	
4-1-1-01-001	Servicios por diseños arquitectónicos		-

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Si la compañía suscribe un contrato no cancelable que incluye más de una obligación de desempeño cuyos servicios serán transferidos en distintos plazos y contractualmente se estableció que la contraprestación total es cancelada después de transferir todos los servicios, se deben registrar los siguientes asientos:

3.2. Registro del activo de contrato e ingreso ordinario al satisfacer la obligación A.

Tabla 22

Registro del activo de contrato e ingreso ordinario al satisfacer la obligación A.

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1-1-3-01-002	Activo del contrato moneda extranjera	-	
4-1-1-01-001	Servicios por diseños arquitectónicos		-

Fuente: Elaboración propia, 2022.

3.2.1. Registro de cuenta por cobrar e ingreso ordinario al satisfacer la obligación B.

Tabla 23

Registro de la cuenta por cobrar e ingreso ordinario al satisfacer la obligación B.

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1-1-2-01-002	Cuentas por cobrar moneda extranjera	-	
1-1-3-01-002	Activo del contrato moneda extranjera		-
4-1-1-01-001	Servicios por diseños arquitectónicos		-

Fuente: Elaboración propia, 2022.

3.2.2. Registro efectivo correspondiente a la cancelación total de la contraprestación.

Tabla 24

Registro del efectivo correspondiente a la cancelación total de la contraprestación.

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1-1-1-02-010	Banco de Costa Rica CTA \$ 152-200-100236-9	-	
1-1-2-01-002	Cuentas por cobrar moneda extranjera		-

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Si las obligaciones de desempeño acordadas contractualmente se transfieren a lo largo del tiempo, es necesario reconocer los ingresos con base en el porcentaje que representa la contraprestación de los servicios transferidos en relación con los servicios pendientes, tal como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 25

Determinación de ingresos ordinarios reconocidos con el tiempo.

Servicios transferidos hasta la fecha	\$	-
Total contraprestación acordada	\$	-
Porcentaje terminación al final del Año 1		0%

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Medición de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

El gerente general es el encargado de determinar el precio de la transacción, para ello, se efectúa una evaluación de mercado de manera semestral. Con base en dicho estudio, se debe asignar el precio independiente a cada obligación de desempeño.

Cuando un contrato incluya más de una obligación de desempeño, el contador general debe revisar que la contraprestación coincida con el precio independiente que tendría cada servicio en una venta independiente, para ello, debe efectuarse la validación que muestra la tabla 26.

Tabla 26

Validación de contraprestación total con relación al precio independiente.

Tipo de servicio	Precio independiente
Diseño arquitectónico	\$150 por hora
Elaboración de planos	\$100 por lámina
Inspección de obras	\$80 por visita
Número de proyecto	
Obligaciones de desempeño	
Horas estimadas	
Láminas estimadas	
Visitas estimadas	
Total contraprestación acordada	\$ -
Validación	
Horas estimadas * precio independiente	
Láminas estimadas * precio independiente	
Visitas estimadas * precio independiente	
Total validación	\$ -
Diferencia (total contrap. acordada - total validación)	\$ -

Fuente: Elaboración propia, 2022.

Presentación y revelación de información vinculada con ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

El contador general debe asegurarse de revelar la cuenta por cobrar, el activo y/o pasivo de contrato y los ingresos ordinarios en los estados financieros del período a informar, así como de revelar información cuantitativa y cualitativa acerca de los contratos existentes. En el Apéndice D se muestra el estado de situación financiera y el estado de resultados completo.

- 1. Presentación en el estado de situación financiera y estado de resultados:** la cuenta por cobrar, el activo de contrato y el pasivo de contrato se deben presentar en el estado de situación financiera y los ingresos ordinarios en el estado de resultados, tal como se muestra a continuación:

1.1. Presentación en el estado de situación financiera.

RC Arquitectura S.A.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2020
(Expresado en colones costarricenses)

	Notas	2020	2019
Activo			
Activo Corriente			
Efectivo y equivalentes		-	-
Cuentas por cobrar		-	-
Activo del contrato		-	-
Gastos pagados por anticipado		-	-
Total activo corriente		<u>-</u>	<u>-</u>
Activo No Corriente			
Propiedad, planta y equipo (neto)		-	-
Total activo no corriente		<u>-</u>	<u>-</u>
Otros activos			
Activos intangibles		-	-
Otros activos		-	-
Total otros activos		<u>-</u>	<u>-</u>
Total activo		<u><u>-</u></u>	<u><u>-</u></u>
Pasivo			
Pasivo Corriente			
Cuentas por pagar		-	-
Pasivo del contrato		-	-
Gastos acumulados por pagar		-	-
Total pasivo corriente		<u>-</u>	<u>-</u>

Imagen 10. Extracto de estado de situación financiera propuesto a RC Arquitectura S.A.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

1.2. Presentación en el estado de resultados.

RC Arquitectura S.A.
Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2020
(Expresado en colones costarricenses)

	Notas	2020	2019
Ingresos			
Ingresos ordinarios por servicios		-	-
Total de ingresos por ventas netas		<u>-</u>	<u>-</u>
Gastos			
Gastos generales			
Gastos administrativos		-	-
Gastos por servicios públicos		-	-
Gastos por alquiler		-	-
Gastos por depreciación		-	-
Gastos por mantenimiento		-	-
Gastos por honorarios		-	-
Total gastos generales		<u>-</u>	<u>-</u>
Utilidad operativa		<u>-</u>	<u>-</u>

Imagen 11. Extracto de estado de resultados propuesto a RC Arquitectura S.A.

Fuente: Elaboración propia, 2022.

2. Revelación en notas de los estados financieros:

El contador general debe asegurarse de revelar información cuantitativa y cualitativa acerca de los contratos existentes por medio de notas a los estados financieros, en efecto, se debe revelar como mínimo: el método de asignación de la contraprestación, el precio independiente asignado a las obligaciones de desempeño, segregar por segmento y/o tipo los ingresos ordinarios, composición del saldo de activos y pasivos del contrato, así como de las cuentas por cobrar a clientes.

Manual de control interno contable aplicable a los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Objetivo

- Describir el proceso que se deben implementar y seguir, de manera oportuna, para asegurar una pauta de calidad en cuanto a la fiabilidad y autenticidad con la que se elaboran y emiten los estados financieros.

Alcance

- Esta política debe ser aplicada por el departamento de contabilidad para asegurar un mayor control, al momento contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de contratos suscritos con clientes.

Responsables

- Aplicable por todos los colaboradores del departamento de contabilidad. El contador general de la compañía es el responsable de velar por el cumplimiento oportuno de las disposiciones contenidas en la presente política.

Definiciones importantes

- **Comprobantes electrónicos:** factura electrónica, factura de compra electrónica, ticket electrónico, nota de crédito o débito electrónica.
- **Contrato mercantil de servicios:** acuerdo formal y escrito en el cual se estipula las obligaciones y derechos inherentes a todos los actos comerciales vinculados con el hecho de transferir servicios a los clientes.
- **Estados financieros:** conjunto completo de los siguientes reportes: estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y notas.

- **Obligaciones de desempeño:** compromiso contractual de transferir uno o varios servicios a los clientes.

Lineamientos referentes al control interno contable

1. Crear contratos mercantiles para respaldar la prestación de servicios acordados con clientes, donde sea posible identificar: las obligaciones de desempeño, contraprestación acordada, método de pago y momento en que se espera transferir el servicio.
2. Emitir comprobantes electrónicos para soportar, de manera correcta, las obligaciones de desempeño que se van satisfaciendo a los clientes.
3. Implementar las Normas Internacionales de Información Financiera al momento de elaborar los estados financieros.
4. Elaborar un conjunto completo de estados financieros en forma periódica.
5. Mantener de forma anual un conjunto completo de estados financieros auditados.
6. Realizar de manera periódica un estudio acerca del precio independiente de mercado de los servicios brindados por la compañía.
7. Efectuar de manera periódica una revisión del costo de los servicios vinculados de manera directa con el cumplimiento de las obligaciones de desempeño.
8. Segregar las tareas reconocimiento, presentación y revelación de los ingresos procedentes de contratos con clientes para mitigar el riesgo de errores humanos e involuntarios al momento de la elaboración de los estados financieros.
9. Confeccionar y actualizar de manera mensual los siguientes auxiliares: cuentas por pagar, ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, activos y pasivos de contratos.

10. Implementar y mantener al día un registro auxiliar de compras y gastos que se asocian con la prestación y transferencia de los servicios.

REFERENCIAS

- Alvarado, S. (2019). *Evaluación del control interno de la compañía Desarrollos Zeta Costa Rica S.A. para el periodo fiscal 2019 y su apego a la NIIF 15* (Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.
- Bustamante, R. (2020). *Implementación y aplicación de IFR 15 - ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de clientes: propuesta metodológica de aplicación de la NIIF15 para una empresa proveedora de la industria minera y construcción* (Tesis de Magíster en Contabilidad). Universidad de Chile, Chile.
- Castillo. (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 de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.
- Chacón, G. (2020). *Evaluar la correcta aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, sobre los Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes, en la empresa FR Inmobiliaria FEROSA S.A., para la implementar en los Estados Financieros de los períodos fiscales 2018 -2019 y posteriores* (Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.
- Gómez, A. (2017). *Análisis del tratamiento contable a los ingresos procedentes de contratos con clientes al 30 de septiembre de 2017, en la empresa D.T.I. Consultores de Costa Rica S.A.* (Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.

Gómez, A. (2018). *El Ciclo Contable*. Costa Rica: Editorial Universidad Estatal a Distancia.

Goyes, M. (2021). *La NIIF 15 (Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes) y su incidencia en los Estados Financieros de las compañías constructoras* (Tesis de Magíster en Contabilidad y Auditoría). Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Ecuador.

Guajardo, G. y Andrade, N. (2018). *Contabilidad financiera*. México: McGrawHil.

Hernández, R. y Mendoza, C. (2018). *Metodología de la Investigación: Las Rutas Cuantitativa, Cualitativa y Mixta*. México: McGraw-Hill.

International Financial Reporting Standards. (2020). <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#about-us>

Leitón, K. (2019). *Evaluación del impacto contable por la implementación de la NIIF 15 en la empresa AAA, S.A. para los períodos fiscales 2018 y 2019* (Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.

Ley 9428 de 2017. Impuesto a las Personas Jurídicas. 22 de marzo de 2017. *La Gaceta* No. 58. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=83731

Ley 6826 de 1982. Impuesto Sobre el Valor Agregado. 08 de noviembre de 1982. *La Gaceta* (s.n.). http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=32526&nValor3=0&strTipM=FN

Ley 7092 de 1988. Impuesto Sobre la Renta. 19 de mayo de 1988. *La Gaceta* No. 96. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=0&strTipM=FN

Marco Conceptual para la Información Financiera. (2020). International Accounting Standards Board.

Normas Internacionales de Contabilidad. (2020). NIC 1. Presentación de estados financieros. International Accounting Standards Board.

Normas Internacionales de Contabilidad. (2020). NIC 12. Impuesto a las Ganancias. International Accounting Standards Board.

Normas Internacionales de Contabilidad. (2020). NIC 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. International Accounting Standards Board.

Normas Internacionales de Contabilidad. (2020). NIC 7. Estado de Flujos de Efectivo. International Accounting Standards Board.

Normas Internacionales de Contabilidad. (2020). NIC 8. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. International Accounting Standards Board.

Normas Internacionales de Información Financiera. (2020). NIIF 15. Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. International Accounting Standards Board.

Ochoa, V. (2020). *La NIIF 15 Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes y su incidencia en los Estados Financieros* (Tesis de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría). Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Ecuador.

Oficina Económica y Comercial de España en Panamá. (2021). *Informe Económico y Comercial*. https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/ministerio-exterior/america-central-caribe/ofecom-informeeconcomercial_may2021_tcm30-542367.pdf

Decreto Ejecutivo 41779 de 2019. Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre el Valor Agregado. 11 de junio de 2019. *La Gaceta* No. 108. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=88953&nValor3=0&strTipM=FN

Decreto Ejecutivo 43198-H de 2021. Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta. 17 de diciembre de 2021. *La Gaceta* No. 243. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=95992&nValor3=128325&strTipM=FN

Sánchez, J. (2021). Ingreso extraordinario. *Economipedia.com* [versión electrónica]. <https://economipedia.com/definiciones/ingreso-extraordinario.html>

Sarmiento, S. y Valdivia, A. (2018). *Evaluación del impacto financiero y tributario de la NII 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en el Sector de Servicios de Asesoramiento Técnico de Ingeniería, 2017* (Tesis de Licenciatura en Contabilidad). Universidad Peruana de Ciencias Aplicada, Perú.

Trujillo, E. (2020). Contrato mercantil. *Economipedia.com* [versión electrónica]. <https://economipedia.com/definiciones/contrato-mercantil.html>

Valencia, E. (2018). *Diseño para la implementación de NIIF 15 en empresa de Telefonía ABC* (Tesis de Licenciatura en Contabilidad Pública y Auditoría). Universidad Tecnológica Israel.

APÉNDICES

Apéndice A. Revisión preliminar de contratos

REVISIÓN PRELIMINAR DE CONTRATOS CON CLIENTES
--

Instrucciones

De conformidad con el manual de procedimientos contables vinculado con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, el contador general debe asegurarse de verificar el cumplimiento oportuno de los siguientes elementos en cada contrato.

El presente formulario deberá completarse de manera individual para cada contrato suscrito con clientes por la compañía.

INFORMACIÓN DEL CONTRATO

Código de proyecto: _____

Número de orden de compra: _____

Naturaleza del contrato: _____

INFORMACIÓN DEL CLIENTE

Nombre o razón social: _____

Consideraciones	Sí	No	Comentarios
1. Existe una orden de compra asociada al contrato.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2. Es posible identificar con facilidad, en el contrato o en la orden de compra, la siguiente información del	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

cliente: nombre o razón social, número de identificación, correo electrónico para recepción de comprobantes electrónicos.			
3. Existe un calendario de facturación vinculado con el contrato suscrito con el cliente.			
4. El contrato se encuentra debidamente firmado, con firma digital o mancomunada, por ambas partes.			

Fecha de revisión: _____

Nombre del contador: _____

Firma del contador: _____

Apéndice B. Obligaciones de desempeño y momento de transferencia al cliente

IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO

Instrucciones

De conformidad con el manual de procedimientos contables vinculado con el reconocimiento y revelación de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, el contador general debe asegurarse de verificar los servicios que la compañía se compromete a transferir a los clientes e identificar el momento en que se transfiere.

El presente formulario deberá completarse de manera individual para cada contrato suscrito con clientes por la compañía.

INFORMACIÓN DEL CONTRATO

Número de proyecto: _____

Número de orden de compra: _____

Naturaleza del contrato: _____

INFORMACIÓN DEL CLIENTE

Nombre o razón social: _____

Consideraciones	Sí	No
1. Se incluyen varios servicios en el contrato.		
2. Seleccionar la(s) obligación(es) de desempeño acordada(s) contractualmente:		
- Diseño arquitectónico		
- Elaboración de plano		
- Inspección de obras		
3. La(s) obligación(es) de desempeño acordada(s) contractualmente se transfiere(n) a lo largo del tiempo:		

NOTA: Si la(s) obligación(es) de desempeño acordada(s) contractualmente se transfiere(n) a lo largo del tiempo, es necesario reconocer los ingresos con base en el porcentaje que representa la contraprestación de los servicios transferidos en relación con los servicios pendientes (método de producto).

Fecha: _____

Nombre del contador: _____

Firma del contador: _____

Apéndice C. Catálogo de cuentas

Código	Descripción cuenta
1	ACTIVO
1-1	ACTIVO CORRIENTE
1-1-1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES
1-1-1-01	CAJA
1-1-1-01-001	CAJA GENERAL

1-1-1-01-002	CAJA CHICA
1-1-1-02	BANCOS
1-1-1-02-001	BANCO DE COSTA RICA CTA ¢ 152-100-100006-7
1-1-1-02-010	BANCO DE COSTA RICA CTA \$ 152-200-100236-9
1-1-1-03	INVERSIONES TEMPORALES
1-1-1-03-001	CERTIFICADO DE DEPÓSITO A PLAZO
1-1-2	CUENTAS POR COBRAR
1-1-2-01	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES
1-1-2-01-001	CUENTAS POR COBRAR MONEDA NACIONAL
1-1-2-01-002	CUENTAS POR COBRAR MONEDA EXTRANJERA
1-1-2-02	CUENTAS POR COBRAR RELACIONADAS
1-1-2-02-001	CUENTAS POR COBRAR MONEDA NACIONAL
1-1-2-02-002	CUENTAS POR COBRAR MONEDA EXTRANJERA
1-1-2-03	OTRAS CUENTAS POR COBRAR
1-1-2-03-001	CUENTAS POR COBRAR EMPLEADOS
1-1-2-03-002	CUENTAS POR COBRAR SOCIOS
1-1-2-04	ESTIMACION POR INCOBRABLES
1-1-2-04-001	ESTIMACION POR INCOBRABLES
1-1-2-05	IMPUESTOS
1-1-2-05-001	IMPUESTO DE VENTA SOPORTADO
1-1-3	ACTIVO DEL CONTRATO
1-1-3-01	ACTIVO DEL CONTRATO
1-1-3-01-001	ACTIVO DEL CONTRATO MONEDA NACIONAL
1-1-3-01-002	ACTIVO DEL CONTRATO MONEDA EXTRANJERA
1-1-4	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO
1-1-4-01	PATENTES
1-1-4-01-001	PATENTE COMERCIAL
1-1-4-02	SEGUROS
1-1-4-02-001	PÓLIZA DE SEGURO RIESGO DE TRABAJO
1-1-4-02-002	PÓLIZA DE SEGURO CONTRA INCENDIOS
1-1-4-02-003	PÓLIZA DE SEGURO VEHÍCULOS
1-1-4-03	ADELANTOS DE IMPUESTOS
1-1-4-03-001	PAGOS PARCIALES DE RENTA
1-1-4-03-002	RETENCIONES DE TARJETA IMPUESTO DE RENTA
1-1-4-03-003	RETENCIONES DE TARJETA IMPUESTO DE VENTA
1-1-4-03-004	RETENCIONES 2% ENTIDADES GUBERNAMENTALES
1-2	ACTIVO NO CORRIENTE
1-2-1	PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO
1-2-1-01	PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO
1-2-1-01-001	MOBILIARIO DE OFICINA

1-2-1-01-002	EQUIPO DE OFICINA
1-2-1-01-003	EQUIPO DE CÓMPUTO
1-2-1-01-004	VEHÍCULOS
1-2-2	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
1-2-2-01	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
1-2-2-01-001	MOBILIARIO DE OFICINA
1-2-2-01-002	EQUIPO DE OFICINA
1-2-2-01-003	EQUIPO DE CÓMPUTO
1-2-2-01-004	VEHÍCULOS
2	PASIVO
2-1	PASIVO CORRIENTE
2-1-1	CUENTAS POR PAGAR
2-1-1-01	CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES
2-1-1-01-001	CUENTAS POR PAGAR MONEDA NACIONAL
2-1-1-01-002	CUENTAS POR PAGAR MONEDA EXTRANJERA
2-1-1-02	CUENTAS POR PAGAR RELACIONADAS
2-1-1-02-001	CUENTAS POR PAGAR MONEDA NACIONAL
2-1-1-02-002	CUENTAS POR PAGAR MONEDA EXTRANJERA
2-1-1-03	OTRAS CUENTAS POR PAGAR
2-1-1-03-001	CUENTAS POR PAGAR SOCIOS
2-1-1-04	IMPUESTOS
2-1-1-04-001	IMPUESTO DE VENTA REPERCUTIDO
2-1-1-04-002	IMPUESTO DE VENTA POR PAGAR
2-1-1-04-003	IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR
2-1-1-05	RETENCIONES
2-1-1-05-001	CUOTA OBRERA C.C.S.S.
2-1-1-05-002	CUOTA PATRONAL C.C.S.S.
2-1-1-05-003	RETENCIÓN EN LA FUENTE POR SALARIOS
2-1-1-06	GASTOS ACUMULADOS POR PAGAR
2-1-1-06-001	SALARIOS
2-1-1-06-002	COMISIONES
2-1-1-07	PROVISIONES
2-1-1-07-001	PROVISIÓN DE AGUINALDO
2-1-1-07-002	PROVISIÓN DE VACACIONES
2-1-1-07-003	PROVISIÓN DE CESANTÍA
2-1-2	PASIVO DEL CONTRATO
2-1-2-06	PASIVO DEL CONTRATO
2-1-2-06-001	PASIVO DEL CONTRATO MONEDA NACIONAL
2-1-2-06-002	PASIVO DEL CONTRATO MONEDA EXTRANJERA
2-1-3	DOCUMENTOS POR PAGAR CORTO PLAZO

2-1-3-01	PRÉSTAMO POR PAGAR ENTIDADES FINANCIERAS
2-1-3-01-001	BANCO GENERAL
2-2	PASIVO NO CORRIENTE
2-2-1	DOCUMENTOS POR PAGAR LARGO PLAZO
2-2-1-01	PRÉSTAMO POR PAGAR ENTIDADES FINANCIERAS
2-2-1-01-001	BANCO GENERAL
3	PATRIMONIO
3-1	CAPITAL SOCIAL
3-1-1	CAPITAL SOCIAL
3-1-1-01	CAPITAL ACCIONARIO
3-1-1-01-001	ACCIONES COMUNES
3-1-2	APORTES DE CAPITAL
3-1-2-01	APORTE DE SOCIOS
3-1-2-01-001	APORTE DE SOCIOS
3-2	RESERVAS
3-2-1	RESERVAS
3-2-1-01	RESERVAS
3-2-1-01-001	RESERVAS DE CAPITAL
3-3	UTILIDADES O (PÉRDIDAS)
3-3-1	UTILIDADES O (PÉRDIDAS) ACUMULADAS
3-3-1-01	UTILIDADES ACUMULADAS DE PERIODOS ANTERIORES
3-3-1-01-001	UTILIDADES O (PÉRDIDAS) DEL PERIODO
3-3-1-02	PÉRDIDAS ACUMULADAS DE PERIODOS ANTERIORES
3-3-1-02-001	PÉRDIDAS ACUMULADAS
3-3-2	UTILIDADES O (PÉRDIDAS) DEL PERIODO
3-3-2-01	UTILIDADES O (PÉRDIDAS) DEL PERIODO
3-3-2-01-001	UTILIDADES O (PÉRDIDAS) DEL PERIODO
4	INGRESOS
4-1	INGRESOS POR VENTAS
4-1-1	INGRESOS POR VENTAS DE SERVICIOS
4-1-1-01	INGRESOS POR VENTAS DE SERVICIOS
4-1-1-01-001	SERVICIOS POR DISEÑOS ARQUITECTÓNICOS
4-1-1-01-002	SERVICIOS POR ELABORACIÓN DE PLANOS
4-1-1-01-003	SERVICIOS POR INSPECCIÓN DE OBRAS
4-2	INGRESOS FINANCIEROS
4-2-1	INGRESOS FINANCIEROS
4-2-1-01	INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS
4-2-1-01-001	INTERESES BANCARIOS
4-2-1-01-002	COMISIONES BANCARIAS
4-2-1-02	INTERESES SOBRE INVERSIONES TEMPORALES

4-2-1-02-001	INTERESES CERTIFICADO DE DEPÓSITO A PLAZO
4-2-1-03	DIFERENCIAL CAMBIARIO
4-2-1-03-001	DIFERENCIAL CAMBIARIO
5	COSTOS
6	GASTOS
6-1	GASTOS GENERALES
6-1-1	GASTOS GENERALES
6-1-1-02	GASTOS ADMINISTRATIVOS
6-1-1-01-001	SALARIOS
6-1-1-01-002	HORAS EXTRAS
6-1-1-01-003	COMISIONES
6-1-1-01-004	AGUINALDO
6-1-1-01-005	VACACIONES
6-1-1-01-006	CESANTÍA
6-1-1-01-007	CARGAS SOCIALES
6-1-1-01-008	VIÁTICOS
6-1-1-01-009	ATENCIÓN DEL PERSONAL
6-1-1-01-010	FOTOCOPIAS
6-1-1-01-011	ENCOMIENDAS
6-1-1-01-012	MARCHAMOS
6-1-1-01-013	TIMBRES Y ESTAMPILLAS
6-1-1-01-014	SUMINISTROS DE OFICINA
6-1-1-01-015	SUMINISTROS DE LIMPIEZA
6-1-1-01-016	SUSCRIPCIONES
6-1-1-03	GASTOS POR SERVICIOS PÚBLICOS
6-1-1-03-001	ELECTRICIDAD
6-1-1-03-002	SERVICIO DE AGUA
6-1-1-03-003	SERVICIO DE TELÉFONO
6-1-1-03-004	SERVICIO DE INTERNET
6-1-1-03-005	SERVICIO DE CABLE
6-1-1-04	GASTOS POR SEGUROS
6-1-1-04-001	RIESGO DE TRABAJO
6-1-1-04-002	SEGURO CONTRA INCENDIOS
6-1-1-04-003	SEGURO VEHÍCULOS
6-1-1-05	GASTOS POR ALQUILERES
6-1-1-05-001	ALQUILER DE OFICINA
6-1-1-06	GASTOS POR DEPRECIACIÓN
6-1-1-06-001	MOBILIARIO DE OFICINA
6-1-1-06-002	EQUIPO DE OFICINA
6-1-1-06-003	EQUIPO DE CÓMPUTO

6-1-1-06-005	VEHÍCULOS
6-1-1-07	GASTOS POR MANTENIMIENTO
6-1-1-07-001	MANTENIMIENTO EDIFICIO
6-1-1-07-002	MANTENIMIENTO DE EQUIPO
6-1-1-08	GASTOS POR PEAJES Y PARQUEOS
6-1-1-08-001	PEAJES
6-1-1-08-002	PARQUEOS
6-1-1-09	GASTOS POR COMBUSTIBLE
6-1-1-09-001	COMBUSTIBLE
6-1-1-10	GASTOS POR HONORARIOS
6-1-1-10-001	ASESORÍA Y CONSULTORÍA
6-1-1-10-002	CONTABILIDAD
6-1-1-10-003	INGENIEROS ELECTROMECAÑICOS
6-1-1-10-004	INGENIEROS ESTRUCTURALES
6-1-1-10-005	DIBUJANTES
6-1-1-11	GASTOS POR IMPUESTOS
6-1-1-11-001	IMPUESTOS MUNICIPALES
6-1-1-11-002	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
6-2	GASTOS FINANCIEROS
6-2-1	GASTOS FINANCIEROS
6-2-1-01	INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS
6-2-1-01-001	INTERESES BANCARIOS
6-2-1-01-002	COMISIONES BANCARIAS
6-2-1-02	DIFERENCIAL CAMBIARIO
6-2-1-02-001	DIFERENCIAL CAMBIARIO
6-2-1-03	OTROS GASTOS FINANCIEROS
6-2-1-03-001	DESCUENTOS PRONTO PAGO
6-2-1-03-002	INTERESES Y COMISIONES VARIAS
6-2-1-03-003	MULTAS SOBRE DEUDAS TRIBUTARIAS
6-3	GASTOS NO DEDUCIBLES
6-3-1	GASTOS NO DEDUCIBLES
6-3-1-01	GASTOS NO DEDUCIBLES
6-3-1-01-001	OTROS GASTOS NO DEDUCIBLES

Apéndice D. Estado de situación financiera y estado de resultados

RC Arquitectura S.A.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2020
(Expresado en colones costarricenses)

	Notas	2020	2019
Activo			
Activo Corriente			
Efectivo y equivalentes		-	-
Cuentas por cobrar		-	-
Activo del contrato		-	-
Gastos pagados por anticipado		-	-
Total activo corriente		<u>-</u>	<u>-</u>
Activo No Corriente			
Propiedad, planta y equipo (neto)		-	-
Total activo no corriente		<u>-</u>	<u>-</u>
Otros activos			
Activos intangibles		-	-
Otros activos		-	-
Total otros activos		<u>-</u>	<u>-</u>
Total activo		<u><u>-</u></u>	<u><u>-</u></u>
Pasivo			
Pasivo Corriente			
Cuentas por pagar		-	-
Pasivo del contrato		-	-
Gastos acumulados por pagar		-	-
Total pasivo corriente		<u>-</u>	<u>-</u>
Pasivo No Corriente			
Documentos por pagar largo plazo		-	-
Total pasivo no corriente		<u>-</u>	<u>-</u>
Total pasivo		<u><u>-</u></u>	<u><u>-</u></u>
Patrimonio			
Capital social		-	-
Aportes de capital		-	-
Reserva legal		-	-
Utilidades o (pérdidas) acumuladas		-	-
Utilidades o (pérdidas) del período		-	-
Total patrimonio		<u>-</u>	<u>-</u>
Total Pasivo y Patrimonio		<u><u>-</u></u>	<u><u>-</u></u>

Las notas adjuntas forman parte integral de los estados financieros.

RC Arquitectura S.A.
Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2020
(Expresado en colones costarricenses)

	Notas	2020	2019
Ingresos			
Ingresos ordinarios por servicios		-	-
Total de ingresos por ventas netas		<u>-</u>	<u>-</u>
Gastos			
Gastos generales			
Gastos administrativos		-	-
Gastos por servicios públicos		-	-
Gastos por alquiler		-	-
Gastos por depreciación		-	-
Gastos por mantenimiento		-	-
Gastos por honorarios		-	-
Total gastos generales		<u>-</u>	<u>-</u>
Utilidad operativa		<u>-</u>	<u>-</u>
Otros ingresos y otros gastos			
Ingresos financieros		-	-
Gastos financieros		-	-
Total otros ingresos y otros gastos		<u>-</u>	<u>-</u>
Utilidad neta antes de impuestos		-	-
Impuesto sobre la renta		-	-
Utilidad neta después de impuestos		<u>-</u>	<u>-</u>

Las notas adjuntas forman parte integral de los estados financieros.

Apéndice E. Cuestionario

Universidad Internacional de Las Américas

Carrera de Contaduría Pública

Estudiante: Katherine María Valverde Castillo.

A continuación, se indican preguntas relacionadas con la actividad administrativa y operativa de la compañía, a efectos de obtener información relevante que permita analizar la aplicación de la norma vigente NIIF15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., al período fiscal 2020, por favor seleccione la opción más acorde a su experiencia o conocimiento en la empresa.

1. ¿Sabe usted qué son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?

SÍ

NO

2. ¿La compañía elabora Estados Financieros?

SÍ

NO

Otro. Especifique _____

3. ¿Se realizan los Estados Financieros acorde a las NIIF vigentes al 31 de diciembre de 2020?

SÍ

NO

4. ¿Se utiliza el principio de devengo o contabilidad de acumulación para realizar los registros contables de la compañía?

SÍ

NO

5. ¿Cuál período fiscal utiliza la compañía?

Año natural de enero a diciembre

Año anterior de octubre a setiembre

Otro. Especifique _____

6. ¿En cuál régimen de tributación se encuentra inscrita la compañía?

Tradicional

- Simplificado
- Rentas de capital

7. ¿Sabe usted cuál es la NIIF que establece las disposiciones sobre el tratamiento contable, presentación e información a revelar en los estados financieros acerca de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes?

- NITA 3000
- NIIF 15
- NIC 15

8. ¿Elabora la compañía contratos a los clientes para respaldar la prestación de servicios?

- SÍ
- NO

9. ¿Qué tipo de contratos suscribe la compañía? Explique.

10. ¿Se puede identificar en cada contrato las obligaciones de desempeño y/o servicios que la compañía se compromete a transferir a los clientes?

- SÍ
- NO

11. ¿Es posible identificar en cada contrato el honorario que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes?

- SÍ
- NO

12. ¿Es posible identificar en cada contrato las condiciones de pago acordadas con el cliente?

SÍ

NO

13. ¿Se establece en los contratos algún tipo de disminución aplicable al honorario que la compañía espera recibir a cambio de transferir los servicios a los clientes?

SÍ, la contraprestación es variable.

NO, es un monto fijo por hora y/o servicio sin posibilidad de rebajos.

14. Si marcó SÍ en la pregunta número 13 ¿qué tipo de disminución puede afectar el honorario del contrato?

Descuentos o reducciones condicionados

Descuentos o reducciones incondicionados

Reembolsos de dinero por incumplimientos

Otro. Especifique _____

15. Si marcó SÍ en la pregunta número 13, ¿cuál es el método para estimar el ingreso de la contraprestación variable?

Valor esperado según un ponderado.

Importe más probable que la compañía espera recibir.

16. ¿Existe una unidad de proyectos o departamento de presupuesto encargado de asignar el costo de los servicios pactados en cada contrato?

SÍ

NO

Otro. Especifique _____

17. ¿Cuál método emplea la compañía para asignar el precio a cada uno de los servicios que se compromete a transferir al cliente?

Según el mercado

Margen de ganancia sobre costos

Otro. Especifique _____

18. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, ¿se registran a medida que la compañía va satisfaciendo las obligaciones de desempeño y/o transfiriendo los servicios acordados en los contratos?

SÍ

NO

Otro. Especifique _____

19. Para cada obligación de desempeño y/o servicio acordado en los contratos, ¿es posible identificar si estos se transfieren de forma simultánea en un único momento o bien, a lo largo del tiempo?

SÍ

NO

20. En caso de transferir servicios a lo largo del tiempo y a efectos de registrar los ingresos ¿cómo se mide el progreso para cada obligación de desempeño satisfecha y/o servicio transferido al cliente?

Método de producto: se reconocen los ingresos sobre la base de los servicios transferidos a la fecha en relación con los servicios pendientes de transferir.

Método de recursos: se reconocen los ingresos sobre la base de recursos incurridos en relación con los recursos económicos esperados.

Otro. Especifique _____

21. ¿Existe un auxiliar de los costos que se asocian directamente a los servicios acordados en los contratos con clientes?

SÍ

NO

22. ¿Existe un auxiliar de los gastos que se asocian con la prestación de los servicios acordados en los contratos?

- SÍ
 NO

23. ¿Se registra en la contabilidad de la compañía un activo de contrato si esta transfiere los servicios a un cliente antes de que el honorario sea cancelado?

- SÍ
 NO

24. ¿Se registra en la contabilidad de la compañía un pasivo de contrato si el cliente paga el honorario antes de transferir los servicios?

- SÍ
 NO

25. Cuando se hacen modificaciones o inclusiones que afectan significativamente el costo o alcance de los contratos suscritos, ¿cómo procede la compañía?

- Asume el aumento en el precio de los servicios que no han sido transferidos al cliente.
 Elabora una adenda al contrato existente.
 Otro. Especifique _____

26. ¿Cuánto dura el proceso de desarrollo y ejecución de cada servicio vinculado a los proyectos residenciales?

Diseño arquitectónico	Elaboración de planos	Inspección de las obras
<input type="checkbox"/> 2 a 6 semanas	<input type="checkbox"/> 2 a 6 semanas	<input type="checkbox"/> 2 a 6 semanas
<input type="checkbox"/> 6 a 8 semanas	<input type="checkbox"/> 6 a 8 semanas	<input type="checkbox"/> 6 a 8 semanas
<input type="checkbox"/> 8 a 12 semanas	<input type="checkbox"/> 8 a 12 semanas	<input type="checkbox"/> 8 a 12 semanas
<input type="checkbox"/> 12 a 24 semanas	<input type="checkbox"/> 12 a 24 semanas	<input type="checkbox"/> 12 a 24 semanas
<input type="checkbox"/> 24 a 52 semanas	<input type="checkbox"/> 24 a 52 semanas	<input type="checkbox"/> 24 a 52 semanas

27. ¿Cuenta la compañía con procedimientos contables, en formato físico o digital, que se deben aplicar durante todo el proceso de registro contable de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes?

SÍ

NO

28. ¿Cuenta la compañía con políticas contables, en formato físico o digital, que se deben considerar durante todo el ciclo contable; entre ellas, ¿políticas acerca del registro de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes?

SÍ

NO

29. ¿Se revela en los estados financieros de la compañía información cualitativa y cuantitativa sobre los contratos con clientes existentes?

SÍ

NO

Apéndice F. Entrevista

Universidad Internacional de Las Américas

Carrera de Contaduría Pública

Estudiante: Katherine María Valverde Castillo.

A continuación, se indican preguntas relacionadas con la actividad administrativa y operativa de la compañía, a efectos de obtener información relevante que permita analizar la aplicación de la norma vigente NIIF15 en los estados financieros de la compañía RC Arquitectura S.A., al período fiscal 2020, por favor seleccione la opción más acorde a su experiencia o conocimiento en la empresa.

1. ¿Cómo es la estructurada en el área administrativa y operativa de la compañía?

2. ¿Cómo procede la compañía con respecto a la contratación de servicios con terceros: dibujantes, ingenieros, entre otros?

3. ¿Cómo se ejecutan las negociaciones entre el cliente y la compañía?

4. ¿Cómo procede la compañía con respecto al soporte documental de las obligaciones y/o servicios acordados con clientes?

5. ¿Cuáles partes o secciones pueden identificarse en el contenido documental que respalda los servicios acordados con clientes?

6. ¿Cómo funciona el desarrollo y ejecución de los servicios acordados con clientes?

7. ¿Cómo procede la compañía en relación con la medición de cumplimiento de las diferentes etapas de desarrollo y ejecución de cada servicio acordado con el cliente?

8. ¿Cómo funciona el proceso de control vinculado al cobro de los servicios, se solicita algún adelanto o pago inicial al momento de firmar el contrato?

9. ¿Cómo procede la compañía respecto al control de los costos asociados a las diferentes etapas de desarrollo y ejecución de cada servicio?

10. ¿Es posible medir con fiabilidad el valor razonable de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes?

Apéndice G. Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15)

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

Objetivo

- 1 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*.

[Enlace a los párrafos FC22 a FC24, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones por las que los consejos no desarrollaron un modelo de actividades]

Cumplimiento del objetivo

- 2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. [Referencia: párrafos FC12, FC19 a FC21 y FC25 a FC27, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota: el párrafo IN7 de la Introducción que acompaña la emisión de la NIIF 15 en mayo de 2014 resumía los cinco pasos que aplicará una entidad para reconocer ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el principio básico de la Norma. Los pasos son:

Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

Paso 3: Determinar el precio de la transacción.

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

Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.]

- 3 Una entidad considerará los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.
- 4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u obligaciones de desempeño) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una

entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

[Referencia:

párrafos FC69 y FC70 Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 22, Ejemplos Ilustrativos]

Alcance

- 5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:
- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 *Arrendamientos*;
 - (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguros*. **[Enlace a párrafo 7(a), (c) y (d), NIIF 17 para contratos dentro del alcance de la NIIF 15, no la NIIF 17]** No obstante, una entidad puede elegir aplicar esta Norma a contratos de seguro que tienen como propósito principal la prestación de servicios a una comisión fija de acuerdo con el párrafo 8 de la NIIF 17. **[Referencia: párrafos FC95 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 17];**
 - (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*; y
 - (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. **[Referencia: párrafos FC58 y FC59, Fundamentos de las Conclusiones]**
- [Referencia: párrafos FC28 y FC60 a FC63, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto a un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. **[Referencia: párrafos FC52 a FC57, Fundamentos de las Conclusiones]** Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

- 7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.
- (a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del precio de la transacción el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).
 - (b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

[Referencia: párrafos FC64 a FC66, Fundamentos de las Conclusiones]

- 8 Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). Una entidad aplicará dichos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

[Referencia: ejemplos 1 a 4, Ejemplos Ilustrativos]

- 9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes: **[Referencia: párrafos FC33 y FC34, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (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; **[Referencia: párrafos FC35 y FC36, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir; **[Referencia: párrafo FC37, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir; **[Referencia: párrafos FC38 y FC39, Fundamentos de las Conclusiones]**

- (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); [Referencia: párrafos FC40 y FC41, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (e) Es probable [Referencia adicional: párrafo FC44, Fundamentos de las Conclusiones] que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá 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 (véase el párrafo 52). [Referencia: párrafos FC42 a FC46E y FC265, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 1 y 2, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia adicional: ejemplo 3, Ejemplos Ilustrativos]

- 10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar si y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.
- 11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.
- 12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:
 - (a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
 - (b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

[Referencia: párrafos FC50 y FC51, Fundamentos de las Conclusiones]

- 13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

- 14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.

- 15 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

- (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.

[Referencia:

párrafos FC47, FC48, FC46A y FC46F a FC46H, Fundamentos de las Conclusiones ejemplo 1, Ejemplos Ilustrativos]

- 16 Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

[Referencia: párrafos FC71 a FC75, Fundamentos de las Conclusiones]

- 17 Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo **[Referencia adicional: párrafo FC72, Fundamentos de las Conclusiones]** con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) **[Referencia adicional: párrafo FC74, Fundamentos de las Conclusiones]** y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
- (b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

- (c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30).
[Referencia adicional: párrafo FC73, Fundamentos de las Conclusiones]

Modificaciones del contrato

[Referencia:

párrafo 90

párrafos FC76 a FC81, Fundamentos de las Conclusiones

Ejemplos 5 a 9, Ejemplos Ilustrativos]

- 18 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. **[Referencia adicional: párrafo FC81(a), Fundamentos de las Conclusiones]** La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.
- 19 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, **[Referencia adicional: párrafo FC81(a), Fundamentos de las Conclusiones]** 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 **[Referencia adicional: párrafo FC81(b), Fundamentos de las Conclusiones]** 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.
- 20 Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:
- (a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 26 a 30); y
 - (b) el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un

contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

[Referencia adicional:

**párrafo FC77, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 5 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]**

21 Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación (es decir, los bienes o servicios comprometidos pendientes) de cualquiera de las formas siguientes, según lo que resulte aplicable:

- (a) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera la rescisión de uno existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación de desempeño única identificada de acuerdo con el párrafo 22(b)) es la suma de:
 - (i) la contraprestación prometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que no había reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias; y
 - (ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

[Referencia adicional:

**párrafos FC78, FC79 y FC81(c), Fundamentos de las Conclusiones
Ejemplos Ilustrativos, ejemplo 5 Caso B y ejemplos 6 y 7]**

- (b) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas). **[Referencia adicional: párrafos FC80 y FC81(c), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 8 y 9, Ejemplos Ilustrativos]**

- (c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de desempeño no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos de este párrafo.

Identificación de las obligaciones de desempeño

[Referencia:

párrafos FC94 a FC116U, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 10 a 12, Ejemplos Ilustrativos]

- 22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:
- (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; [Referencia: párrafo FC95, Fundamentos de las Conclusiones]
- (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23). [Referencia adicional: párrafos FC113 a FC116, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 7 párrafo E34, Ejemplos Ilustrativos y ejemplo 13]
- 23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:
- (a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y
- (b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

Compromisos en contratos con clientes

[Referencia: párrafos FC87 a FC93 y FC116A a FC116E, Fundamentos de las Conclusiones]

- 24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio. [Referencia adicional: párrafo FC87, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia adicional: ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]

- 25 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.^{E1} [Referencia adicional: párrafo FC93, Fundamentos de las Conclusiones]

E1 [IFRIC® *Update*, enero de 2019, Decisión de Agenda, "NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes—Evaluación de bienes o servicios comprometidos*"

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por un mercado de valores que proporciona un servicio de cotización a un cliente. De forma específica, la solicitud preguntaba si el mercado de valores se compromete a transferir un servicio de admisión que es distinto del servicio de cotización. En los hechos descritos en la solicitud, el mercado de valores carga al cliente un pago inicial no reembolsable en el momento de la cotización inicial y una cuota de cotización regular. El pago inicial se relaciona con las actividades que el mercado de valores lleva a cabo en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste.

El párrafo 22 de la NIIF 15 requiere que una entidad evalúe los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identifique las obligaciones de desempeño. Una obligación de desempeño es un compromiso de transferir al cliente:

- a. un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- b. una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

En el párrafo FC87 de la NIIF 15, el Consejo destacó que antes de que una entidad pueda identificar sus obligaciones de desempeño en un contrato con un cliente, necesitaría primero identificar todos los bienes o servicios comprometidos en ese contrato.

El párrafo 25 de la NIIF 15 especifica que 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.

El párrafo B49 de la NIIF 15 señala que para identificar las obligaciones de desempeño en contratos en los que una entidad carga un pago inicial no reembolsable, la entidad evalúa si el pago se relaciona con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente.

Por consiguiente, el Comité destacó que cuando una entidad carga a un cliente un pago inicial no reembolsable, la entidad considerará si transfiere un bien o servicio comprometido al cliente en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste o, en su lugar, por ejemplo, si las actividades que realiza en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste representan tareas de establecer un contrato.

Aplicación de la NIIF 15 al hecho de la solicitud

La evaluación de los bienes y servicios comprometidos en un contrato y la identificación de las obligaciones de desempeño requieren una evaluación de los hechos y circunstancias del contrato.

Por consiguiente, el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos.

continúa...

...continuación

En los hechos descritos en la solicitud, el mercado de valores carga al cliente un pago inicial no reembolsable en el momento de la cotización inicial y una cuota de cotización regular. El mercado de valores lleva a cabo varias actividades en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste para permitir la admisión al mercado, tales como:

- *realización con la debida diligencia de las nuevas solicitudes;*
- *revisión de la solicitud de cotización del cliente (incluyendo la evaluación de si aceptar o no la solicitud);*
- *emisión de los números y tableros de referencia para el nuevo valor;*
- *proceso de cotización y admisión al mercado;*
- *publicidad del valor en la cartera de órdenes; y*
- *emisión del aviso de negociación en la fecha de admisión.*

El Comité observó que las actividades realizadas por la entidad en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste son requeridas para transferir los bienes o servicios que ha contratado el cliente—es decir, el servicio de cotizar en el mercado. Sin embargo, el desempeño de la entidad de esas actividades no transfiere un servicio al cliente.

El Comité también observó que el servicio de cotización transferido al cliente es el mismo en el momento de la cotización inicial y en todos los días posteriores en los que el cliente permanece cotizado.

Sobre la base de los hechos descritos en la solicitud, el Comité concluyó que el mercado de valores no se compromete a transferir ningún bien o servicio al cliente distinto del servicio de estar cotizado en el mercado.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe los bienes y servicios comprometidos en un contrato con un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

Distintos bienes o servicios

26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

- (a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);
- (b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
- (c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta, como se describe en los párrafos B34 a B38);
- (d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;
- (e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida; [Referencia: párrafo FC91, Fundamentos de las Conclusiones]

- (f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
- (g) concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista); [Referencia: párrafos FC91 y FC92, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 12 Caso A y B, Ejemplos Ilustrativos]
- (h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- (i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y
- (j) concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).

[Referencia adicional: párrafos FC116R a FC116U, Fundamentos de las Conclusiones]

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto²² si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); [Referencia: párrafos FC97 a FC101, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato). [Referencia: párrafos FC102 a FC105, y FC116F a FC116O, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia adicional: Ejemplos Ilustrativos, ejemplos 5, 7 párrafo EI34, 11, 44, 50, 52, 56 Caso B, 57 y 63]

[Enlace a ejemplos 8, párrafo EI40, 10, 55, 56 Caso A y 58, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos en los que los bienes y servicios no son distintos]

E2 [IFRIC[®] Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, "Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes)"]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

...

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

- 28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.
[Referencia: párrafos FC99 a FC101, Fundamentos de las Conclusiones]
- 29 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
[Referencia: párrafos FC106, FC116F a FC116L y FC116N, Fundamentos de las Conclusiones]
- (a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.
[Referencia: párrafos FC107, FC108 y FC116M, Fundamentos de las Conclusiones]
 - (b) uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
[Referencia: párrafos FC109 y FC110, Fundamentos de las Conclusiones]
 - (c) los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo

cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.
[Referencia: párrafos FC111 y FC112, Fundamentos de las Conclusiones]

- 30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

- 31 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.

[Referencia: párrafos FC117 a FC119, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace al párrafo FC148, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para rechazar el derecho al pago como un criterio de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por separado]

- 32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

- 33 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. **[Referencia: párrafos FC120 y FC121, Fundamentos de las Conclusiones]** El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

- (a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);
- (b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- (c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- (d) la venta o intercambio del activo;
- (e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
- (f) conservar el activo.

- 34 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo (véanse los párrafos B64 a B76).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

[Referencia:

párrafos FC122 a FC124, Fundamentos de las Conclusiones ejemplo 13 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

- 35 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:^{ES,EN}

- (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 (véanse los párrafos B3 y B4); [Referencia: párrafos FC125 a FC128, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 13, 16, 55, 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]
- (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 (véase el párrafo B5); [Referencia: párrafos FC129 a FC131, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 8 párrafo EI37, Ejemplos Ilustrativos] o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [Referencia: párrafos FC134 a FC141, Fundamentos de las Conclusiones] para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).^{ES} [Referencia: párrafos FC142 a FC147, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

[Enlace a los párrafos FC149 a FC152, Fundamentos de las Conclusiones sobre los acuerdos para la construcción de un inmueble]

ES [IFRIC[®] Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, "Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*)"]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta de una unidad en un complejo residencial de unidades múltiples. Concretamente, la solicitud preguntaba sobre la aplicación del párrafo 35 de la NIIF 15, que especifica cuándo una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo.

...

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

E4 (IFRIC® Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, "Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato Inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes)"

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

...

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15)

E5 (IFRIC® Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, "Derecho al Pago por el Desempeño Completado hasta la Fecha (NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes)"

El Comité recibió una solicitud sobre si reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado en relación a un contrato para la venta de un inmueble en una complejo residencial de unidades múltiples (inmueble). Concretamente, la solicitud preguntaba si, en el hecho descrito en la solicitud, el desarrollador del inmueble (entidad) tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha descrita en el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

Con la aplicación del párrafo 35(c), una entidad reconoce un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo si (i) el activo creado por el desempeño de la entidad no tiene un uso alternativo para la entidad y (ii) la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. El objetivo subyacente del criterio del párrafo 35(c) es determinar si la entidad transfiere el control de los bienes o servicios al cliente a medida que se está creando un activo para ese cliente (párrafo FC143).

El párrafo 37 señala que, para tener un derecho exigible al pago en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso.

Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha, en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido.

El Comité observó que es el pago a que tiene derecho la entidad a recibir según el contrato con el cliente relacionado con el desempeño según ese contrato que es relevante al determinar si la entidad si la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

El Comité ha incluido también información explicativa sobre la aplicación del párrafo 35(c) a contratos inmobiliarios en su Decisión de agenda "Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato Inmobiliario" publicada en marzo de 2018.

Aplicación del párrafo 35(c) al hecho de la solicitud

La evaluación de si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha requiere que una entidad considere los derechos y obligaciones creados por el contrato, teniendo en cuenta el entorno legal dentro del que es exigible el contrato. Por consiguiente, el Comité observó que el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos concretos del contrato.

continúa...

...continuación

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato incluye las siguientes características:

- a. *La entidad y el cliente firman un contrato para la venta de un inmueble en un complejo residencial de unidades múltiples antes de que la entidad construya el inmueble. La obligación de la entidad según el contrato es construir y entregar el inmueble como se especifica en el contrato. La entidad conserva la titularidad legal del inmueble (y el terreno atribuible a este) hasta que el cliente haya pagado el precio de compra una vez terminada la construcción.*
- b. *El cliente paga el 10% del precio de compra por el inmueble al comienzo del contrato, y paga el resto una vez la construcción está terminada.*
- c. *El cliente tiene el derecho de cancelar el contrato en cualquier momento antes de que se complete la construcción. Si el cliente cancela el contrato, le requiere legalmente que la entidad haga esfuerzos razonable para revender el inmueble a un tercero. En el momento de la reventa, la entidad suscribe un nuevo contrato con el tercero—es decir, el contrato original no es novado al tercero. Si el precio de reventa a obtener del tercero es menor que el precio de compra original (más los costos de venta), el cliente está legalmente obligado a pagar la diferencia a la entidad.*

Se supone que la entidad identifica una obligación de desempeño única aplicando los párrafos 22 a 30. Se supone también que (i) la entidad ha determinado que el contrato no cumple los criterios del párrafo 35(a) y 35(b); y (ii) el contrato cumple la primera parte del criterio del párrafo 35(c) porque el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad.

El Comité observó que el principio del párrafo 31 de la NIIF 15 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias requiere que el cliente haya obtenido el control de bien o servicio comprometido. Por consiguiente y como se destacó anteriormente, el objetivo subyacente del párrafo 35(c) es determinar si la entidad está transfiriendo el control de los bienes o servicios al cliente a medida que un activo se está creando para ese cliente. En línea con este objetivo, es el pago a que tiene derecho la entidad a recibir según el contrato existente con el cliente relacionado con el desempeño según ese contrato que es relevante al determinar si la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. La contraprestación recibida por la entidad del tercero en el contrato de reventa es la relacionada con ese contrato de reventa—no el pago por el desempeño según el contrato existente con el cliente.

En el hecho descrito en la solicitud, el pago al que tiene derecho la entidad según el contrato existente con el cliente es un pago por la diferencia entre el precio de reventa del inmueble, si lo hubiera, y su precio de compra original (más los costos de venta). Ese pago no da derecho a la entidad, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, a un importe que al menos se aproxime al precio de venta de la parte construida del inmueble y, por ello, no compensa a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, la entidad no tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha tal como describe el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

Sobre la base del hecho descrito en la solicitud, el Comité concluyó que no se cumple ninguno de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad reconocería ingresos de actividades ordinarias en un momento determinado aplicando el párrafo 38 de la NIIF 15.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si tiene un derecho exigible al pago del desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

- 36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso

alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

- 37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento concreto

[Referencia: párrafos FC153 a FC157, Fundamentos de las Conclusiones]

- 38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. [Referencia adicional: ejemplos 16, 17 Caso A y 59, Ejemplos Ilustrativos] Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, [Referencia adicional: párrafo FC155, Fundamentos de las Conclusiones] que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- (b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal de un activo puede que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

- (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. **[Referencia adicional: ejemplo 63, Ejemplos Ilustrativos]** Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.
- (d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.
- (e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86.

[Enlace al párrafo FC385L, Fundamentos de las Conclusiones sobre un análisis del por qué los indicadores del párrafo 38 son diferentes de los del párrafo B37]

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

[Referencia: párrafos FC158 a FC180, Fundamentos de las Conclusiones]

- 39 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).

[Referencia adicional: párrafo 58 y ejemplos 18, 19, 57 y 58, Ejemplos Ilustrativos]

- 40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo. **[Referencia adicional: párrafos FC159 y FC161, Fundamentos de las Conclusiones]**

Métodos para medir el progreso

- 41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. **[Referencia: párrafo FC162, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 18, 19, 31 y 57, Ejemplos Ilustrativos]** Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.
- 42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.
- 43 A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Medidas razonables del progreso

- 44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.
- [Referencia: párrafo FC179, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.
- [Referencia: párrafo FC180, Fundamentos de las Conclusiones]**

Medición

- 46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño. [Referencia: párrafos FC25 a FC27 y FC181 a FC183, Fundamentos de las Conclusiones]

Determinación del precio de la transacción

[Referencia: párrafos FC184 a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]

- 47 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, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas) [Referencia: párrafos FC188A a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

[Referencia adicional: párrafos FC385X a FC385Z, Fundamentos de las Conclusiones]

- 48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);
- (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);
- (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);
- (d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69); y
- (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

[Referencia adicional: párrafo FC188, Fundamentos de las Conclusiones]

- 49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

[Referencia: ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]

- 50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

[Referencia: ejemplo 40, Ejemplos Ilustrativos]

- 51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares.²⁸ La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

[Referencia: párrafos FC190 a FC191, Fundamentos de las Conclusiones]

E6 (IFRIC[®] Update, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, "NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes—Compensación por Retrasos o Cancelaciones")

El Comité recibió una solicitud sobre la obligación de una aerolínea de compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones de vuelos. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. La legislación otorga a un pasajero de un vuelo (cliente) el derecho a ser compensado por el proveedor del vuelo (entidad) por retrasos y cancelaciones sujeto a las condiciones especificadas en la legislación. La legislación estipula el importe de compensación, que no está relacionado con el importe que paga el cliente por un vuelo.
- b. La legislación crea derechos y obligaciones exigibles, y forma parte de los términos de un contrato entre la entidad y un cliente.
- c. Al aplicar la NIIF 15 a un contrato con un cliente, la entidad identifica como una obligación de desempeño su compromiso de transferir un servicio de vuelo al cliente.

La solicitud preguntaba si la entidad contabilizará su obligación de compensar a los clientes: (a) como una contraprestación variable aplicando los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15; o (b) aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, de forma separada de su obligación de desempeño de transferir un servicio de vuelo al cliente.

El párrafo 47 de la NIIF 15 requiere que una entidad "considere 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 el cliente...La contraprestación comprometida en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos". El párrafo 51 de la NIIF 15 enumera ejemplos de tipos comunes contraprestación variable—"descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares".

continúa...

...continuación

El párrafo B33 de la NIIF 15 especifica los requerimientos para la obligación de una entidad de pagar compensaciones a un cliente si sus productos causan daño o perjuicios. Una entidad contabilizará esta obligación aplicando la NIC 37 por separado de su obligación de desempeño en el contrato con el cliente.

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad se compromete a transportar al cliente de una localización especificada a otra dentro del tiempo establecido después del momento de programación del vuelo. Si la entidad no cumple en hacerlo, el cliente tiene derecho a la compensación. Por consiguiente, cualquier compensación por retrasos o cancelaciones forma parte de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir al cliente el servicio comprometido; no representa una compensación por daños o perjuicios causados por los productos de la entidad como se describe en el párrafo B33. El hecho de que la legislación, en lugar del contrato, estipule la compensación pagadera no afecta la determinación del precio de transacción por parte de la entidad—la compensación da lugar a una contraprestación variable de la misma forma que las penalizaciones por el retraso en la transferencia de un activo dan lugar a una contraprestación variable, como se ilustra en el Ejemplo 20 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15.

Por consiguiente, el Comité concluyó que la compensación por retrasos o cancelaciones, como se describen en la solicitud, es una contraprestación variable en el contrato. Por consiguiente, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15 al contabilizar su obligación de compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones. El Comité no consideró la cuestión de si el importe de la compensación reconocida como una reducción de los ingresos de actividades ordinarias se limita a la reducción del precio de la transacción a cero.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización de las obligaciones para compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

- 52 La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:
- (a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito. **[Referencia: párrafo FC192, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio. **[Referencia: ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]**
- [Referencia: párrafo FC194, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

- (a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
- (b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

[Referencia:

párrafos FC195 a FC201 y FC214, Fundamentos de las Conclusiones ejemplos 21 a 23, Ejemplos Ilustrativos]

- 54 Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos. [Referencia: párrafo FC202, Fundamentos de las Conclusiones]

Pasivos por reembolsos

- 55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el pasivo del contrato) se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B26 a B27.

[Referencia: ejemplos 22 y 40, Ejemplos Ilustrativos]

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

[Referencia:

párrafos FC214 a FC219, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 22 a 25, Ejemplos Ilustrativos]

- 56 Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

[Referencia adicional:

párrafos FC203 a FC206, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 6, 8 y 22 a 26, Ejemplos Ilustrativos]

- 57 Al evaluar si es altamente probable **[Referencia adicional: párrafos FC208 a FC211, Fundamentos de las Conclusiones]** que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:

- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- (e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

[Referencia adicional:

párrafos FC212 y FC213, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 8 párrafos E138 y E140 y ejemplo 42 Contrato C, Ejemplos Ilustrativos]

- 58 Una entidad aplicará el párrafo B63 para contabilizar la contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso que se promete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

[Referencia:

**párrafo FC219, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplos 4, 35, 57, 60, y 61, Ejemplos Ilustrativos]**

Nueva evaluación de la contraprestación variable

- 59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio de la transacción estimado (incluida la actualización de su evaluación acerca de si una estimación de la contraprestación variable está restringida) para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo de presentación y los cambios en las circunstancias durante dicho periodo de presentación. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

[Referencia: ejemplo 26 a 30, Ejemplos Ilustrativos]

- 60 Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de si el compromiso de financiación se estipula de forma explícita en el contrato, o bien está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.

[Referencia: párrafo FC231, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace al párrafo FC238, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones para no eximir a una entidad de contabilizar los efectos de un componente financiero significativo de los pagos anticipados]

[Enlace adicional a ejemplos 27 y 30, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos en los que no existe un componente financiero significativo]

- 61 El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente (es decir, el precio de venta en efectivo). Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes en la evaluación de si un contrato contiene un componente de financiación y si ese componente de financiación es significativo en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos siguientes:
- (a) la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

- (b) el efecto combinado de:
 - (i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y
 - (ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

[Referencia:

párrafo FC232, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 26, 29 y 63, Ejemplos Ilustrativos]

62 A pesar de la evaluación mencionada en el párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diesen cualquiera de los siguientes factores:

- (a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente.
- (b) Una parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas).
- (c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio (como se describe en el párrafo 61) surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente protección de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato. **[Referencia: ejemplos 27 y 30, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC233, Fundamentos de las Conclusiones]

63 Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos. **[Referencia: párrafos FC235 a FC236, Fundamentos de las Conclusiones]**

64 Para cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo, una entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Esa tasa reflejaría las características del crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los

activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente. **[Referencia: párrafos FC239 a FC241, Fundamentos de las Conclusiones]**
 Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente). **[Referencia: párrafos FC242 a FC243, Fundamentos de las Conclusiones]**
[Referencia adicional: ejemplo 28, Ejemplos Ilustrativos]

- 65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo del contrato (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente. **[Referencia: párrafos FC244 a FC247, Fundamentos de las Conclusiones]**

Contraprestación distinta al efectivo

[Referencia: párrafos FC248 a FC254H, Fundamentos de las Conclusiones]

- 66 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.
[Referencia: párrafos FC254B a FC254E, Fundamentos de las Conclusiones ejemplo 31, Ejemplos Ilustrativos]

- 67 Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación. **[Referencia adicional: párrafo FC249, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 68 El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción a la que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al desempeño de la entidad), una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 56 a 58. **[Referencia adicional: párrafos FC250 a FC252 y FC254F a FC254H, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 69 Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipo o empleados) para facilitar a una entidad el cumplimiento del contrato, ésta evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Contraprestación pagadera a un cliente

[Referencia: párrafos FC255 a FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

- 70 La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

[Referencia: ejemplo 32, Ejemplos Ilustrativos]

- 71 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. **[Referencia adicional: párrafo FC256, Fundamentos de las Conclusiones]** Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. **[Referencia adicional: párrafo FC257, Fundamentos de las Conclusiones]** Si la entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.

- 72 Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:

- (a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y
- (b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

[Referencia adicional: párrafo FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

- 73 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.
- 74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente [Referencia: párrafo FC266, Fundamentos de las Conclusiones] de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).
[Enlace a los párrafos B42 y B43 ejemplo 51, Ejemplos Ilustrativos]
- 75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables.

Asignación basada en precios de venta independientes

[Referencia:

párrafos FC268 a FC275, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 33 y 49, Ejemplos Ilustrativos]

[Enlace a los párrafos FC287 a FC293, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para no trasladar los requerimientos del límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingentes]

- 76 Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio de venta independiente relativo, una entidad determinará al comienzo del contrato [Referencia: ejemplo 52, Ejemplos Ilustrativos] el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.
- 77 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

78 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

[Referencia adicional: párrafos FC268 y FC269, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a los párrafos FC274 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para no especificar una jerarquía de evidencia para determinar el precio de venta independiente]

79 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.
- (b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.
- (c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes: **[Referencia: párrafos FC270 a FC273, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o
 - (ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

[Referencia: ejemplo 34 Casos B y C, Ejemplos Ilustrativos]

80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento

[Referencia: párrafos FC277 a FC283, Fundamentos de las Conclusiones]

81 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. **[Referencia adicional: párrafo FC280, Fundamentos de las Conclusiones]** La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

[Referencia adicional: ejemplo 33, Ejemplos Ilustrativos]

82 Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;
- (b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y
- (c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u

obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

[Referencia adicional: ejemplo 34 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]

- 83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con el párrafo 82, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el párrafo 79(c).

[Referencia adicional: ejemplo 34 Caso B, Ejemplos Ilustrativos]

Asignación de la contraprestación variable

[Referencia:

párrafos FC278, FC284 y FC285, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 25 y 35, Ejemplos Ilustrativos]

- 84 La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:

- (a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o
- (b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

- 85 Una entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

- (a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y
- (b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

[Referencia adicional: ejemplo 57, Ejemplos Ilustrativos]

[Enlace a ejemplo 6, Ejemplos Ilustrativos]

- 86 Los requerimientos de asignación de los párrafos 73 a 83 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

[Referencia: párrafos FC224 a FC228, Fundamentos de las Conclusiones]

- 87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

- 88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. **[Referencia: párrafo FC286, Fundamentos de las Conclusiones]** Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importes asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

[Referencia adicional: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

- 89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable.

- 90 Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. **[Referencia: párrafo FC82, Fundamentos de las Conclusiones]** Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de las siguientes formas que sea procedente:

- (a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a). **[Referencia: párrafos FC83, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 6 párrafo E130, Ejemplos Ilustrativos]**
- (b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

Costos del contrato

Incrementos de costos por la obtención de un contrato

[Referencia:

párrafos FC297 a FC303, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 36 y 37, Ejemplos Ilustrativos]

- 91 Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.
- 92 Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).
- 93 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.
- 94 Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

Costos de cumplir un contrato

[Referencia:

párrafos FC304 a FC308, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 37, Ejemplos Ilustrativos]

- 95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:
- (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; ¹⁷ y
 - (c) se espera recuperar los costos.

E7 IFRIC[®] Update, junio de 2019, Decisión de Agenda, "NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes—Costos de cumplir un contrato"

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de los costos incurridos para cumplir un contrato a medida que una entidad satisface una obligación de desempeño incluida en el contrato a lo largo del tiempo. En la estructura de hechos descrita en la solicitud, la entidad (a) transfiere el control de un bien a lo largo del tiempo (es decir, se cumple uno (o más) de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15) y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo; y (b) mide el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño usando un método del producto aplicando los párrafos 39 a 43 de la NIIF 15. La entidad incurre en costos al construir el bien. En la fecha de presentación, los costos incurridos relacionados con el trabajo de construcción realizado sobre el bien que se está transfiriendo al cliente a medida que se construye el bien.

El Comité destacó en primer lugar los principios y requerimientos de la NIIF 15 en relación con la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño culminada a lo largo del tiempo. El párrafo 39 señala que "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". El Comité también observó que al evaluar si aplicar un método de producto para medir el progreso, el párrafo B15 requiere que una entidad "considere si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño".

Al considerar el reconocimiento de los costos, el Comité destacó que el párrafo 98(c) de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca como gastos cuando se incurre en ellos los "costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados)".

El Comité observó que los costos de construcción descritos en la solicitud son costos que se relacionan con la obligación de desempeño parcialmente satisfecha en el contrato—es decir, son costos que se relacionan con el desempeño pasado de la entidad. Por ello, dichos costos, no generan o mejoran los recursos de la entidad que se utilizarán al continuar con la satisfacción de la obligación de desempeño en el futuro (párrafo 95(b)). Por consiguiente, dichos costos no cumplen los criterios del párrafo 95 de la NIIF 15 para reconocerse como un activo.

El Comité concluyó que, en la estructura de hechos descritos en la solicitud, los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la forma de reconocer los costos incurridos para cumplir un contrato. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

- 96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.
- 97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:
- (a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
 - (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

- (c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
- (d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- (a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
- (b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- (c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y
- (d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

[Referencia: párrafos FC309 a FC311, Fundamentos de las Conclusiones]

99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

[Referencia: ejemplo 37 párrafo EI193, Ejemplos Ilustrativos]

100 Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos

- (b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).
- 102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.
- 103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.
- 104 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101 cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

Presentación

[Referencia: párrafos FC317 a FC326, *Fundamentos de las Conclusiones*]

- 105 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.
- 106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).

[Referencia: ejemplos 38, 51 y 52, *Ejemplos Ilustrativos*]

- 107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas

por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)].

[Referencia adicional:

párrafo FC322, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 39, Ejemplos Ilustrativos]

- 108 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. **[Referencia: párrafos FC323 a FC326, Fundamentos de las Conclusiones]** Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).

[Referencia adicional: ejemplos 39 y 40, Ejemplos Ilustrativos]

- 109 Esta Norma utiliza los términos "activos del contrato" y "pasivos del contrato" pero no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en el estado de situación financiera para dichas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo del contrato, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar y activos del contrato. **[Referencia: párrafo FC320, Fundamentos de las Conclusiones]**

Información a revelar

[Referencia: párrafos FC327 a FC361, Fundamentos de las Conclusiones]

- 110 El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:
- (a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);
 - (b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y

- (c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128).

- 111 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características. [Referencia adicional: párrafo FC331, Fundamentos de las Conclusiones]
- 112 Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

[Referencia: párrafos FC332 a FC334, Fundamentos de las Conclusiones]

- 113 Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas:
- (a) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias; y
- (b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos. [Referencia adicional: párrafo FC264, Fundamentos de las Conclusiones]

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

[Referencia:

párrafos FC335 a FC340, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 41, Ejemplos Ilustrativos]

- 114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.
- 115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de Operación.

Saldos del contrato

[Referencia: párrafos FC346 y FC347, Fundamentos de las Conclusiones]

- 116 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;
 - (b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; y
 - (c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).
- 117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño (véase el párrafo 119(a)) con el calendario habitual de pagos (véase el párrafo 119(b)) y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.
- 118 Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:
- (a) cambios debidos a combinaciones de negocios;
 - (b) ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;
 - (c) deterioro de un activo del contrato;
 - (d) un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y
 - (e) un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

Obligaciones de desempeño

- 119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:
- (a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;
 - (b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);
 - (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);
 - (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
 - (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

[Referencia: párrafo FC354, Fundamentos de las Conclusiones]

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

- 120 Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:
- (a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo de presentación; y
 - (b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120(a), que la entidad revelará en alguna de las siguientes formas:
 - (i) de forma cuantitativa utilizando los rangos de tiempo que sean más apropiados a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; [Referencia: ejemplo 42 Contratos B y C, Ejemplos Ilustrativos] o
 - (ii) utilizando información cualitativa. [Referencia: ejemplo 43, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia adicional: párrafos FC51 y FC348 a FC350, Fundamentos de las Conclusiones]

121 Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- (a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o
- (b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16. [Referencia: ejemplo 42 Contrato A, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: párrafo FC352, Fundamentos de las Conclusiones]

122 Una entidad explicará de forma cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción y, por ello, no incluida en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén restringidos (véanse los párrafos 56 a 58).

[Referencia: ejemplo 42 Contrato C, Ejemplos Ilustrativos]

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

[Referencia: párrafo FC355, Fundamentos de las Conclusiones]

123 Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:

- (a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 124 y 125); y
- (b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño (véase el párrafo 126).

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

124 Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:

- (a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y
- (b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

- 125 Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

Determinación del precio de la transacción y los Importes asignados a las obligaciones de desempeño

- 126 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:
- (a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;
 - (b) evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;
 - (c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y
 - (d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

[Referencia: párrafos FC356 a FC357, Fundamentos de las Conclusiones]

- 127 Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:
- (a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el párrafo 91 o 95); y
 - (b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.
- 128 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y
 - (b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Soluciones prácticas

129

Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

Apéndice A Definiciones de términos

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. [Referencia: párrafos FC31 y FC32, Fundamentos de las Conclusiones]
activo del contrato (contract asset)	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad). [Referencia: párrafos FC317 a FC322, Fundamentos de las Conclusiones]
pasivo del contrato	La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente. [Referencia: párrafos FC317 a FC321, Fundamentos de las Conclusiones]
cliente (customer)	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación. [Referencia: párrafos FC52 a FC57, Fundamentos de las Conclusiones]
Ingresos	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
obligación de desempeño	Un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle: <ul style="list-style-type: none"> (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente. [Referencia: párrafos FC84 a FC86, Fundamentos de las Conclusiones]

ingreso de actividades ordinarias	Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
precio de venta independiente (de un bien o servicio)	El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente.
precio de transacción (para un contrato con un cliente)	El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.