

UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TÍTULO:

Propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector
comercial de pinturas en Guayaquil.

AUTOR:

Aníbal José Quintanilla Bonilla

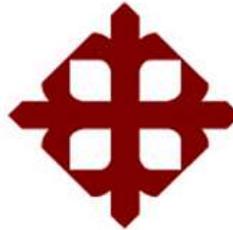
TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TUTOR:

CPA. Lucio Ortiz, Jorge Enrique, Mgs.

Guayaquil, Ecuador

12 de marzo del 2019



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certifico que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: Aníbal José Quintanilla Bonilla, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría.

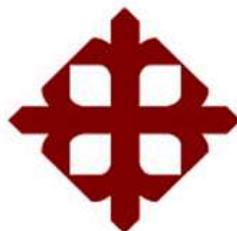
TUTOR
f. 
CPA. Lucio Ortiz, Jorge Enrique. Mgs.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, MSc.

Guayaquil, 12 de marzo del 2019



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Quintanilla Bonilla Aníbal José

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación “Propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil”, previa a la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

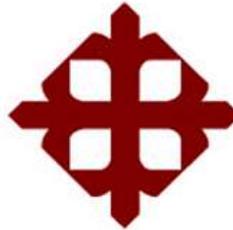
En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, 12 de marzo del 2019

AUTOR

f. _____

Quintanilla Bonilla Aníbal José



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

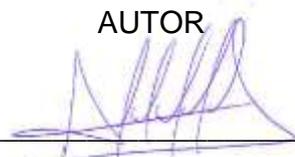
AUTORIZACIÓN

Yo Aníbal José Quintanilla Bonilla.

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “Propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil”, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, 12 de marzo del 2019

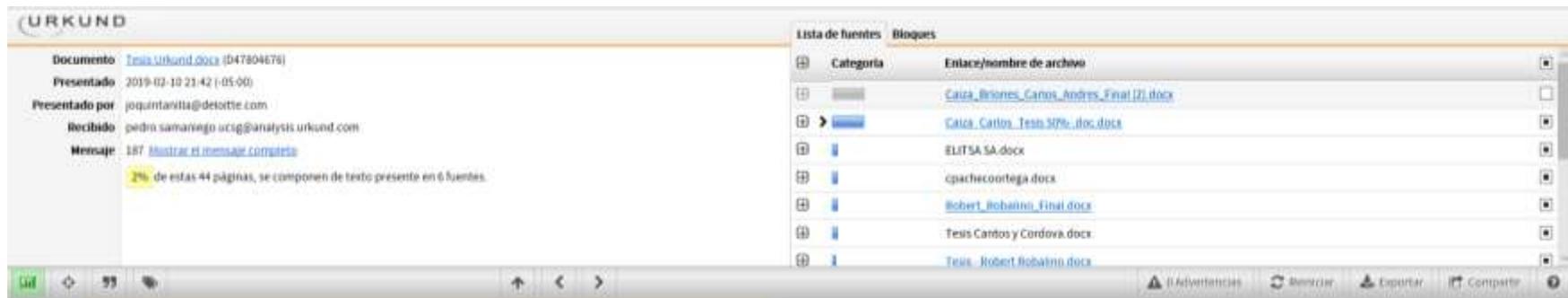
AUTOR

f. 

Quintanilla Bonilla Aníbal José

REPORTE URKUND

<https://secure.urkund.com/view/46699253-263452-636040#FYgxDoAwDMT+0vmE0kuTAI9BDKgC1AGWjoi/Uxbb8hOuFuaFQjCOICOova3bfifQJ/SljiRIjTCBKZwWRFaPe961LLdZQ+zDBKzemYHxdQj7f0A>



The screenshot displays the URKUND web interface. On the left, a sidebar shows document metadata: 'Documento: Tesis_Urkund.docx (D47804678)', 'Presentado: 2019-02-10 21:42 (-05-00)', 'Presentado por: joquinavita@deloitte.com', 'Recibido: pedro.samaniego@ucsg@analysis.urkund.com', and 'Mensaje: 187. Mostrar el mensaje completo'. A yellow highlight indicates '2% de estas 44 páginas, se componen de texto presente en 6 fuentes.' On the right, a table titled 'Lista de fuentes' lists the sources. The table has two columns: 'Categoria' and 'Enlace/nombre de archivo'. The sources listed are:

Categoria	Enlace/nombre de archivo
	Caiza_Briones_Carlos_Andres_Final [2].docx
	Caiza_Carlos_Tesis 50%_f.doc.docx
	ELITSA SA.docx
	cpachecortega.docx
	Robert_Robalino_Final.docx
	Tesis Cardos y Cordova.docx
	Tesis_Robert_Robalino.docx

At the bottom of the interface, there are navigation icons and a footer with the text '© Advertencias', 'Reproducir', 'Exportar', and 'Compartir'.

TUTOR



f. Jorge Enrique Ortiz

CPA. Lucio Ortiz, Jorge Enrique, Mgs.

Agradecimiento

En primer lugar, agradezco a Dios por darme la bendición de poder culminar de manera exitosa mi etapa universitaria y llegar obtener mi título profesional. Agradezco infinitamente a mis padres Jorge Aníbal Quintanilla Gavilanes y Janet del Consuelo Bonilla Freire que siempre estuvieron para guiarme y brindarme su amor y apoyo incondicional, de igual forma agradezco a mi abuelita Rosa Freire Naranjo y a mis hermanos Jorge Quintanilla Castellanos y Jennifer Quintanilla Castellanos que siempre estuvieron aconsejándome y ayudándome en todo momento,

Asimismo, quiero agradecer a mi enamorada Melanie Lucette Martínez Cabello por apoyarme, entenderme y amarme durante todo este tiempo. Finalmente agradezco a todos los docentes de carrera de Contaduría Pública e Ingeniería en Contabilidad y Auditoría de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil que fueron parte fundamental durante mi periodo de aprendizaje, a mi tutor el Ing. Jorge Lucio por guiar este trabajo de titulación y a la firma auditora Deloitte and Touche Ecuador por acogerme y darme la oportunidad de trabajar con excelentes profesionales.

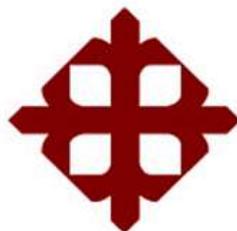
Aníbal José Quintanilla Bonilla.

Dedicatoria

El presente trabajo de titulación, se lo dedico en primer lugar, a Dios quien me bendice dándome las fuerzas y capacidades necesarias para poder superar cada obstáculo y haber llegado a lograr esta meta profesional.

De igual forma se lo dedico a mis padres, quienes son mi razón de ser, el pilar fundamental de mi vida, brindándome sus consejos, apoyo, paciencia y amor incondicional sabiéndome guiar para obtener este logro profesional, por los cuales me supere cada día y a quienes les dedico cada logro alcanzado en mi vida

Aníbal José Quintanilla Bonilla.



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

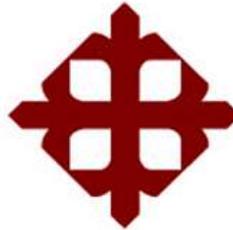
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe Ph. D.
DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

CPA Salazar Torres Patricia María, MSc
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

Ing. Ávila Toledo Arturo Absalón, MSc.
OPONENTE

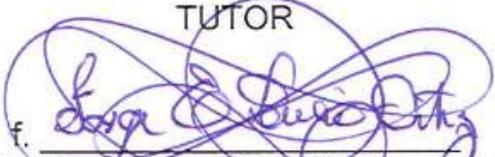


UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

TUTOR

f. _____
CPA. Lucio Ortiz, Jorge Enrique. Mgs.

ÍNDICE GENERAL.

Introducción.....	2
Historia de la Pintura.....	3
En el Mundo.....	3
En América y Ecuador	4
Antecedentes de la Contabilidad.....	7
NIIF en el Mundo.....	8
NIIF en el Ecuador	16
Definición del Problema.....	18
Justificación del Problema.....	18
Objetivos de la Investigación.	19
Objetivo General.	19
Objetivos Específico.	19
Preguntas de la Investigación.....	19
Glosario	20
Delimitación	21
Limitación	21
Capítulo 1: Fundamentación Teórica	22
Marco Teórico.	22
Marco Normativo	26
NIIF 15 – Ingresos procedentes de Contratos con clientes.....	26
NIC 11- Contratos Con Clientes.	26
NIC 18- Ingresos de Actividades Ordinarias.	27
CINIIF 13: Programas de Fidelización de Usuarios.	28
CINIIF 18: Transferencia de activos provenientes de los clientes.....	28
Modelo de los ingresos ordinarios según la NIIF 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes	28
Paso 1: Identificación del contrato	28
Combinación de Contratos.....	29
Modificaciones de los Contratos.....	30
Paso 2: Identificar las obligaciones separadas con el contrato.....	31
Compromisos en contratos con clientes	32
Capaz de ser distinto.	33

Satisfacción de las obligaciones de desempeño	34
Paso 3: Determinación del precio de la transacción.....	34
Consideración variable.....	35
Valoración del dinero en el tiempo	36
Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato .	37
Asignación basada en precios de ventas independientes	37
Asignación de la contraprestación variable.....	38
Asignación de un descuento.....	38
Paso 5: Contabilización del ingreso (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.....	39
Ingresos reconocidos a lo largo del tiempo.....	41
Ingresos reconocidos en un momento en el tiempo	41
Información a revelar	42
Marco Conceptual.	44
Pinturas.....	44
Resina.....	44
Cargas, extendedores o <i>fillers</i>	44
Pigmentos.....	45
Disolventes.....	45
Aditivos.....	45
Solventes	46
Secado en la Pintura	46
Grupo Secamiento Evaporativo	46
Grupo secamiento evaporativo más oxidación	47
Grupo secamiento evaporativo más reacción química.....	48
Marco Legal	50
Ley de Compañías.....	50
Código de la Producción.	50
Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su reglamento para la aplicación	51
Marco Referencial.	53
Capítulo 2: Metodología.....	54
Diseño de la Investigación	54

Tipo de Investigación.....	54
Enfoque de la Investigación.....	55
Fuente de Recopilación de la Información.....	58
Herramientas de Investigación.....	59
Capítulo 3: Propuesta metodológica para la aplicación de la Norma.....	65
Conocimiento del Negocio.....	65
Tratamiento Contable para el reconocimiento de los ingresos	71
Paso 1: Identificación de un Contrato	71
Paso 2: Identificar las Obligaciones de desempeño.	72
Paso 3: Determinar el Precio de la transacción	77
Paso 4: Asignación de precio	81
Paso 5: Reconocimiento del Ingreso	83
Conclusiones	87
Recomendaciones	88

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Nivel de participación en ventas de pinturas.	5
Tabla 2 Participación en producción a nivel nacional	6
Tabla 3 Número de Jurisdicciones que aplican NIIF	12
Tabla 4 NIIF emitidas por IASB Tomada de IFRS. Parte A	13
Tabla 5 NIIF emitidas por IASB Tomada de IFRS. Parte B.....	14
Tabla 6 NIIF emitidas por IASB Tomada de IFRS. Parte C.....	15
Tabla 7 Tipos de Alquídicos	48
Tabla 8 Entrevistas con los expertos de contabilidad y auditoría. Parte A	61
Tabla 9 Entrevistas con los expertos de contabilidad y auditoría. Parte B	62
Tabla 10 Entrevistas con los expertos de contabilidad y auditoría. Parte C	63
Tabla 11 Identificación de las Obligaciones de desempeño.	73
Tabla 12 Registro Contable en la fecha de entrega del cupón.	73
Tabla 13 Registro contable por el costo de venta de los 5 galones de pintura.....	74
Tabla 14 Registro contable en la fecha que el cliente canjea el cupón.	74
Tabla 15 Registro contable si el cliente no decide hacer efectivo el cupón.....	74
Tabla 16 Determinación de la contraprestación variable y puntos.	75
Tabla 17 Registro contable de la venta y de la contraprestación variable.	75
Tabla 18 Registro contable al costo de venta por la entrega de 2.000 galones.....	76
Tabla 19 Registro contable por los 4.500 Puntos Redimidos durante el primer periodo.	76
Tabla 20 Registro contable al costo de venta de los productos entregados al canjear los 4500 puntos.	76
Tabla 21 Registro contable por los 8.500 puntos redimidos en el segundo período..	76
Tabla 22 Registro contable al costo de venta de los productos entregados en el segundo periodo por los 8500 puntos.....	77
Tabla 23 Registro contable inicial.....	78
Tabla 24 Si el cliente cancela los 97 productos vendidos.....	78
Tabla 25 Si el cliente no devuelve ningún producto.	79
Tabla 26 Reconocimiento de los ingresos para Pinturas Xima S.A. (Principal).....	81
Tabla 27 Reconocimiento de los ingresos para la Compañía Y(Agente)	81
Tabla 28 Obligaciones de desempeño.....	82
Tabla 29 Registro contable por la venta.....	82
Tabla 30 Registro contable al costo de venta por entrega de pallet de pintura.....	83
Tabla 31 Reconocimiento del ingreso por el primer mes del servicio de pintado	83
Tabla 32 Reconocimiento del ingreso por el segundo mes de servicio de pintado....	83
Tabla 33 Determinación del precio de venta independiente.	85
Tabla 34 Registro contable diciembre 31, 20X7.....	85
Tabla 35 Registro contable al costo por la venta registrada en tabla 30	85
Tabla 36 Registro contable enero 31, 20X8.....	86
Tabla 37 Registro contable febrero 28, 20X8	86

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1</i> Estructura IASB. Tomado de Guía de Deloitte 2014, p18.....	9
<i>Figura 2.</i> Como se desarrollan las NIIF. Tomado de Deloitte, p20.	11
<i>Figura 3</i> Implementación de las NIIF por grupos en el Ecuador. Tomado de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. 2010.....	17
<i>Figura 4</i> La contabilidad y la teoría del Ingreso. Tomado de Análisis del concepto de ingresos desde la teoría contable y económica por A. Figueroa p. 9.....	24
<i>Figura 5.</i> Modificaciones del Contrato Tomado de: Deloitte – Implementación de la NIIF – 15, p45.	30
<i>Figura 6.</i> Identificación de las obligaciones de desempeño separadas. Adaptado de: Deloitte 2015, p40.	32
<i>Figura 7.</i> Determinar el precio de la transacción. Tomado de Deloitte 2015, p48....	35
<i>Figura 8.</i> Inputs para asignar el precio de la transacción. Tomado de Deloitte 2015, p50.....	39
<i>Figura 9.</i> Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo. Tomado de: Deloitte 2015, p58.	40
<i>Figura 10.</i> Condiciones para el reconocimiento de ingreso en un punto del tiempo. Tomado de Normas Internacionales de Información Financiera 15, 2017, p65.	42
<i>Figura 11.</i> Proceso cualitativo. Tomado de Metodología de la Investigación por Sampieri 2016, p43.	56
<i>Figura 12.</i> Naturaleza del Proceso Cualitativo. Tomado de Metodología de la Investigación por Sampieri 2016, p47.	57
<i>Figura 13.</i> Ventas por Líneas de Producto. Adaptado de la Superintendencia de Compañías, p4.....	66
<i>Figura 14</i> Proceso de producción de pinturas. Tomado de Pinturas Ecuatorianas, p4.	67
<i>Figura 15.</i> Ingresos por Líneas de Producto. Adaptado de Superintendencia de compañías, p3.....	69
<i>Figura 16.</i> Flujo de Ingresos. Tomado de Guía Deloitte 2018, p11.	70
<i>Figura 17.</i> Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 15. Adaptado de Deloitte 2018, p6.	86

Resumen

En mayo de 2014, la IASB y la FASB emitieron una norma conjunta para el reconocimiento de los ingresos ordinarios proveniente de contratos con los clientes. La nueva norma proporciona un marco que sustituye a las normas de contabilidad existentes para el reconocimiento de los ingresos bajo los US GAAP e IFRS. Entre las novedades de la nueva norma incluye, nuevos requerimientos de revelación tanto cualitativos y cuantitativos que se deberán incorporar en las notas a los estados financieros a la fecha de reporte y que tienen por objeto permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de ingresos y de efectivo que surgen de los contratos con los clientes.

Adicionalmente la norma requiere la aplicación de un modelo de cinco pasos para determinar el momento que deben ser reconocidos los ingresos, y en qué importe. El principio básico sobre el cual se basa este modelo es que los ingresos de actividades ordinarias se reconozcan en una forma que represente la transferencia de control de los bienes o servicios, comprometidos con los clientes, por un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. Para algunas compañías, puede haber pocos cambios en la oportunidad y el importe de los ingresos reconocidos. Sin embargo, para llegar a esta conclusión requerirá una comprensión del nuevo modelo y un análisis de su aplicación a transacciones específicas.

Palabras Claves: Obligación de desempeño, contrato, precio de venta independiente, reconocimiento del ingreso, contraprestación, control, transferencia del bien o servicio.

Introducción

En el 2016 la Superintendencia de Compañías indicó que las empresas que pertenecen al sector de la comercialización de pinturas, son sociedades de capital que se encuentran sujetas al control de la Superintendencia de Compañías, en consecuencia, deben presentar sus estados financieros en atención exclusiva de la normativa técnica internacional conocida como Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

De acuerdo a la IFRS (2015) la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes es la derivación de un propósito de convergencia entre el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y *Financial Accounting Standards Board* (FASB), dado que existían limitaciones en tratamientos complejos para el reconocimiento del ingreso; por consiguiente, se decide realizar la publicación de la nueva norma NIIF 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes; la misma que fue de aplicación obligatoria desde el 1 de enero del 2018 en adelante para todas las compañías que se rigen bajo la aplicación de las NIIF.

Entidades de diferentes industrias pueden verse afectadas en sus estados financieros, debido a la aplicación de esta nueva norma, la misma que puede requerir de cambios importantes en el diseño e implementación de los controles, sistemas de tecnología de información y políticas contables que mantiene las compañías para el reconocimiento de los ingresos, considerando la trascendencia e importancia de los mismos.

Las entidades que operan dentro del país, bajo la regulación de la Superintendencia de Compañías, cuando sus activos superen los US\$500.000 están sujetas a auditorías anuales de sus estados financieros, con la finalidad obtener una opinión independiente de la razonabilidad de las cuentas que conforman sus estados financieros, aplicando NIIF completas o PYMES. (Superintendencia de Compañías, 2016)

Las cuentas de ingresos, son las más significativas en el sector de comercialización de pinturas, de modo que la existencia de un error en el

reconocimiento del ingreso ordinario podría originar efectos a diferentes niveles de la entidad, de esta manera el error puede generar una subvaluación o sobrevaluación de la cuenta de ingresos ordinarios, ocasionando adicionalmente un conflicto con la administración tributaria. (Deloitte Technical Library, 2017)

La esencia de la nueva norma es reconocer los ingresos de tal manera que se pueda evidenciar la transferencia de bienes y servicios a los clientes por un importe que refleje la contraprestación que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. El modelo que presenta la NIIF 15 - Ingresos procedentes de contratos con clientes, está basado en cinco pasos, demostrando una divergencia al enfoque de riesgos y beneficios de la Normas Internacionales de Contabilidad 18 – Ingresos Ordinarios. (Deloitte, 2015)

La NIIF 15 - Ingresos procedentes de contratos con clientes, aplica para todos los contratos con clientes, excepto los que estén al alcance de otras NIIF; como la NIIF 16 – Arrendamientos o NIC 17 – Arrendamientos para las entidades que no hayan adoptado la NIIF 16, NIIF 17 - contratos con seguros o NIIF 4 – Contrato con Seguros para las entidades que no hayan adoptado la NIIF 17 y la NIIF 9 – Instrumentos financieros. (Deloitte, 2015)

Historia de la Pintura

En el Mundo

Hace muchos años que el hombre de las cavernas pintaba las paredes de sus cuevas utilizando la pintura que él mismo preparaba. Tenía la necesidad de expresar sus sentimientos, por lo que pintaba animales, escenas de caza y los acontecimientos más relevantes de su entorno. Como ya se ha descrito en infinidad de ocasiones, las pinturas rupestres más antiguas se hallan en las Cuevas de Altamira (España) y *Lascaux* y *Font Gaume* en el sur de Francia. También se encuentran pinturas de animales en el norte de Australia en *Aurtherland*, cuya antigüedad se sitúan en 5.000 años Las primeras aplicaciones fueron pinturas sin aglutinante, formada por óxido férrico, se usaba en las creaciones artísticas rupestres hacia el milenio 15 A.C. (Ramirez, 2016)

En Asia utilizaban pigmentos hechos de minerales, mezclas elaboradas y componentes orgánicos que se usaban en el año 6000 A.C. Los antiguos egipcios, los griegos, los romanos, los incas y los antiguos mexicanos conocían el añil, un pigmento azul que se extrae de la planta del añil. La goma arábiga, la clara de huevo, la gelatina y la cera de abeja fueron los primeros medios fluidos que se usaron con estos pigmentos. Las lacas se emplearon en China, los romanos ya conocían el empleo del aceite de linaza como medio fluido para la pintura, los artistas sólo lo utilizaron a partir del siglo XV. (Ramirez, 2016)

En América y Ecuador

Las expectativas del mercado global de pinturas y recubrimientos según un informe de *MarketsAndMarktes* (2018) indicó que el mercado de pinturas y recubrimientos se valoró en US\$ 172.28 mil millones en 2017 y se proyecta que alcanzará los US\$223.89 mil millones para 2023, exhibiendo una “Tasa anual compuesta de crecimiento” (CAGR) de 4.46% durante el período de pronóstico de 2018 al 2023. No obstante, el sector de las pinturas en América Latina, según el informe de *Mordor Intelligence* (2018) estimó que el mercado de pinturas y recubrimientos de América Latina registrará una tasa de crecimiento del 4.76% durante el período de pronóstico 2018 al 2023.

También estima que México lidera el mercado, debido al continuo crecimiento en los sectores automotriz y arquitectónico en el país. Por lo tanto, la creciente demanda de la industria constructora y la construcción, el aumento de la propiedad de automóviles en los países desarrollados, la rápida urbanización y el aumento del consumo son algunos de los factores claves que impulsan el crecimiento del mercado de pinturas.

En Ecuador, las pinturas líquidas representan el 70% del mercado, mientras que las pinturas en polvo ocupan el 30% (Serrano, 2015, pág. 1). Entre los primeros que lideran el mercado está el Grupo *Sherwin-Williams* con el nombre comercial Pinturas Cóndor S.A., liderando el mercado de pinturas, con una alta participación en ventas, tal y como podemos observarlo en la siguiente tabla.

Tabla 1

Nivel de participación en ventas de pinturas.

Empresa	2017	Participación %
Pinturas Cóndor S.A	76.190.465	46%
Pinturas Unidas S.A.	68.041.180	41%
Pinturas Ecuatorianas S.A. Pintuco	21.373.958	13%
Total	165.605.604	100%

Nota: Nivel de participación en ventas de pinturas en Ecuador, Tomada de Superintendencia de Compañías, 2018, p3.

En un informe de consultoría desarrollado por Dorado, Gómez, Rodríguez y Yunis (2002) se observó que, desde hace 17 años, la empresa Pinturas Unidas S.A. ya viene compitiendo fuertemente, obteniendo para el año 2002 una participación en ventas de 31.88% siguiéndole Pinturas Unidas con el 15.79%. Podemos entender que el crecimiento de Pinturas Unidas comienza a tener resultados a largo plazo, con una diferencia de 5 puntos para el 2017.

Esto determina que las ventas de mayor nivel presentan por lo general mayor diversidad de productos, de tal manera que abarcan varios mercados y disminuyen el riesgo de los factores externos con diversificación y calidad como lo hace Pinturas Cóndor. Así mismo, en el mismo año la empresa Pinturas Ecuatorianas S.A. estuvo en cuarto lugar con el 9.62%, y para el 2017 subió a tercer lugar en ventas con el 12.69% de participación.

Según la Superintendencia de Compañías, de entre las tres empresas más competitivas en el sector de la pintura, la producción total anual de Pinturas Cóndor para el Ecuador en el año 2017 cubrió el 51.81% de todo el mercado, representado en US\$10.7 millones lo que determina que la mayor participación a nivel nacional en producción, lo tiene Pinturas Cóndor, debido a la amplia expansión en todo el país, le permite distribuir sus productos eficientemente a nivel nacional.

Pinturas Unidas ocupa el segundo lugar en ventas dentro del mercado ecuatoriano, con una participación anual en cifras de US\$68.041.180. Cuenta con certificaciones internacionales como ISO 9002 al Sistema de Calidad de Pinturas Unidas S.A. del Instituto Colombiano de Normas Técnicas (INCONTEC) y con el

sello de calidad Instituto Ecuatoriano de Normalización (INEN) para los productos Latex Supremo, Uniteja, Uniesmalte y Esmalte Supremo.

La Superintendencia de Compañías mostró que, entre las tres primeras empresas más competitivas en el sector de la pintura, la producción total anual de Pinturas Unidas para el Ecuador en el año 2017, fue del 39.73% para todo el mercado, representado en US\$8.2 millones que determina que es la segunda competencia más fuerte a nivel nacional del sector de pinturas.

Pinturas Ecuatorianas es la empresa que ocupa el tercer lugar en ventas a nivel nacional, con un valor de ingresos total anual de US\$21.373.958. Cuenta con certificaciones internacionales tales como los Sistema de Gestión de Calidad ISO 9001, Sistema de Gestión Ambiental ISO 14001 y Sistema de Gestión de Seguridad y Salud OHSAS 18001.

Pintuco ocupa el tercer lugar, en producción total anual determinado en un 8.46% para el mercado ecuatoriano representado en US\$1.745.042 lo que determina que es la tercera competencia más fuerte en producción de pinturas a nivel nacional. A pesar de ello, la organización también exporta sus productos fuera del Ecuador, a países como como Venezuela, Colombia y Panamá mediante la marca Pintuco.

Tabla 2

Participación en producción a nivel nacional

Total, de producción anual		
Empresas de pintura	2017	Producción %
Pinturas Cóndor S.A.	10.699.379	51,81%
Pinturas Unidas S.A.	8.203.781	39,73%
Pinturas Ecuatorianas S.A. Pintuco	1.745.041	8,46%
Total, de producción anual	20.650.219	100%

Nota: Participación en producción a nivel nacional de las empresas de Pinturas en Ecuador, Tomada de la Superintendencia de Compañías valores y seguros, 2018, p5.

En relación a lo anterior, la participación del total de producción anual de las tres primeras empresas más competitivas de pintura a nivel nacional, están creciendo significativamente su producción al mercado nacional, recuperándose lentamente de la incertidumbre del año 2014 en las disposiciones gubernamentales que obligaron a

las empresas a disminuir sus importaciones, causando un estancamiento del crecimiento y un desabastecimiento de materias primas y de producto final para producir pinturas.

Según Serrano (2015), al igual que el sector de la pintura también el sector de la construcción fue afectado con las disposiciones Gubernamentales, para ello el Ministerio Coordinador de la Producción sostuvo que el país podía sustituir \$46 millones en pinturas y barnices, lo que determinó en la valoración del Ministerio de Industrias y Producción que el sector se redujo en 60.5% la importación de materias primas y bienes intermedios para el 2014. No obstante, con la eliminación de las barreras arancelarias, en el 2017 se pudo mejorar nuevamente la producción, ya que la importación de materia prima es necesaria para la producción de pinturas.

Antecedentes de la Contabilidad

En la historia de la contabilidad, el nombre que ocupa un lugar preponderante es el monje italiano Luca Pacioli, quien en 1494 describió por primera vez el sistema de contabilidad de doble entrada utilizada por negociadores venecianos en la obra titulada “Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita”. Por ende, aunque las empresas y los gobiernos grababan información comercial mucho antes que los venecianos, Pacioli fue el primero en describir el sistema de débitos y créditos en revistas y libros de contabilidad. (Quintanilla, 2016).

Durante el siglo XVIII, la revolución industrial impulsó la necesidad de sistemas de contabilidad de costos más avanzados, y el desarrollo de las empresas creó mayor cantidad de usuarios de la información contable y financieras tales como proveedores externos de capital, accionistas y tenedores de bonos. Estos usuarios no eran parte de la gestión de la empresa, no obstante, tenían un interés vital en sus resultados. Fue así como la condición pública creciente de los contadores ayudó a transformar la contabilidad en una profesión (Rodríguez, 2010).

Desde que se realizó la transferencia de bienes y servicios para satisfacer las necesidades del consumidor, en sus diferentes modalidades de manera cualitativa y cuantitativa se crearon las diferentes normas para su contabilización, que a través del

tiempo ha sufrido modificaciones con la finalidad de obtener en los estados financieros la representación de la esencia económica.

Según Vásquez (2005) para la realización de las diferentes actividades económicas, se hizo necesario la presencia de herramientas contables que a través de la revelación de la información genera beneficios, de esta manera se hace presente el balance general y el estado de estado de pérdidas y ganancias en la modalidad de las normas ecuatorianas de contabilidad, sin embargo, esto se daba exclusivamente en el territorio ecuatoriano.

Los estados financieros generalmente se preparan con frecuencia trimestrales y anuales de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), los mismos que son dirigidos a empresas externas, inversores, acreedores, reguladores y autoridades fiscales.

De acuerdo al Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (2009) cuando se trata de empresas multinacionales necesariamente había que realizar las conversiones respectivas y de ahí que nace la necesidad de una nueva modalidad internacional, de esta forma los estados financieros de las sociedades de capital y al amparo de las instituciones de control gubernamental se vuelven comparables y de aplicación universal.

La contabilidad financiera es el proceso de registrar, resumir y reportar las transacciones de una empresa, con el fin de proporcionar una imagen concisa de la situación financiera y sus resultados. El objetivo principal de la contabilidad financiera es la preparación de los estados financieros como el estado de situación financiera, estado de resultados y estado de flujos de efectivo, los cuales agrupan el rendimiento operativo de la empresa durante un período determinado y su posición financiera en un punto específico en el tiempo (Universidad Interamericana , 2008).

NIIF en el Mundo.

Según Burgos (2007), en los Estado Unidos se crea el APB - *Accounting Principles Board* (Consejo de Normas Contables), el cual fue el antiguo órgano de autoridad del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, formados en el año 1959. En el año 1973 fue reemplazado por el Consejo de Normas de

Contabilidad Financiera (FASB), el propósito era emitir pautas y reglas sobre los principios de contabilidad.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación NIIF. El IASB se formó en 2001 para reemplazar al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Una historia completa del IASB y el IASC que se remonta a 1973 está disponible en el sitio web del IASB, el cual cuenta con 14 miembros (NIIF, 2010).

De acuerdo a Rodriguez (2010) las normas internacionales de contabilidad nacieron debido a que las actividades comerciales de los diferentes sectores industriales que incrementaban a nivel global, lo que causó preocupación a los principales lectores de los estados financieros, debido a esta contrariedad, se estudia la uniformidad en la presentación y regularización de los estados financieros, facilitando el entendimiento del lector sin importar la nacionalidad, sino la universalidad de los mismos.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad posee una estructura que se maneja de manera independiente direccionado a la elaboración de los lineamientos de las NIIF. (Deloitte, 2014)

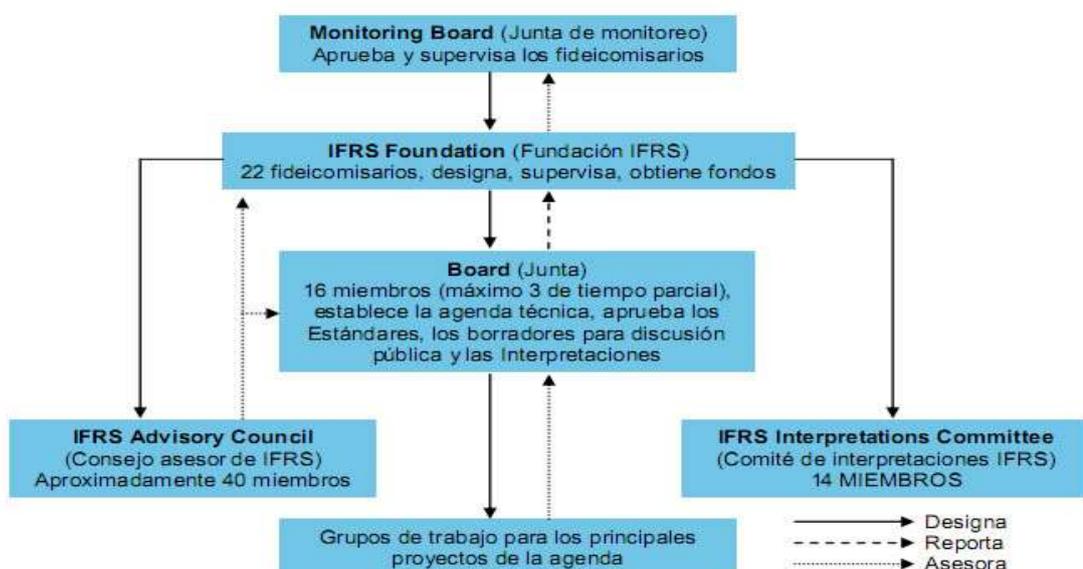


Figura 1 Estructura IASB. Tomado de Guía de Deloitte 2014, p18.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, conocida como la IASB, ha evolucionado enormemente durante el paso de los años, en los cuales se han realizado reformas históricas para la evolución de la contabilidad y de las instituciones que se encuentran direccionadas a realizar los lineamientos que regulen la aplicación de los mismos (IFRS, 2017; Deloitte, 2007):

- a) En 1973, se realizó un acuerdo para establecer IASC, firmado por representantes de las asociaciones de contadores profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido/Irlanda y Estados Unidos.
- b) En 1982, la Junta de IASB se amplió a 17 miembros, incluyendo miembros de 13 países designados por el *Council* de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y por representantes de 4 organizaciones con interés en la información financiera. Todos los miembros de IFAC son miembros de IASC. IFAC reconoce y mirará a IASC como el emisor de estándares globales de contabilidad.
- c) En 1996, la US SEC anuncia su apoyo al objetivo de IASC de desarrollar, tan pronto como sea posible, estándares de contabilidad que pudieran ser aplicados en la preparación de estados financieros.
- d) En el 2000, IOSCO recomienda que sus miembros les permitan a los emisores multinacionales usar las normas de IASC en las ofertas y en los registros transfronterizos; formando el comité *ad-hoc* de nominaciones, presidido por el *US SEC Chairman Arthur Letitt*, para nominar los fideicomisarios que supervisarán la nueva estructura de IASB, los miembros de IASC aprueban la reestructuración de IASC y la nueva Constitución de IASC, el comité de nominación anuncia los fideicomisarios iniciales. Los fideicomisarios nombran a Sir David Tweedie (presidente del *UK Accounting Standards Board*) como el primer presidente de la reestructurada *International Accounting Standards Board*.
- e) En el 2002, SIC cambia su nombre por el de *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) con el mandato no solamente de interpretar las NICs y las NIIFs existentes sino también de proporcionar orientación oportuna sobre materias que no estén tratadas en una NIC o en una NIIF. Europa requiere NIIF para las compañías registradas, comenzando en el 2005 IASB y FASB emiten un acuerdo conjunto sobre convergencia.

- f) En el 2007, el IASB emite el ED de la NIIF para PYMES y la NIC 23 para eliminar la opción de llevar al gasto todos los costos por intereses.
- g) En el 2008, actualiza el acuerdo de convergencia IASB/FASB y la declaración de IASB sobre las relaciones de trabajo con los otros emisores de estándares, IASB anuncia que no habrá nuevos estándares principales efectivos antes del 2009 Publicada la NIIF 8 Publicadas las IFRIC 8 a 12.
- h) En el 2014, la fundación IFRS publica la primera Guía de bolsillo anual para los estándares IFRS y su adopción.
- i) En 2015, China reafirma su compromiso de lograr la plena convergencia con los estándares IFRS. La Comisión Europea publica una evaluación positiva de 10 años de uso de los estándares IFRS en Europa. Otras evaluaciones que llegan a conclusiones similares se publican en Canadá, Corea y Australia.
- j) En 2018, las jurisdicciones de OHADA y Papua Nueva Guinea anuncian el requisito de usar los estándares IFRS, que ahora están requeridos o permitidos en 144 de las 166 jurisdicciones evaluadas. La Norma NIIF para PYMES se requiere o permite en 86 jurisdicciones y se está considerando en otras 11 jurisdicciones.

La fundación sigue un debido proceso exhaustivo, transparente y participativo para la emisión de una nueva norma, o interpretaciones que ayuden a las empresas a implementar de mejor manera las normas; a continuación, se evidencia en la figura 2 el proceso que mantiene la fundación para emitir una nueva norma. (IFRS, 2017)



Figura 2. Como se desarrollan las NIIF. Tomado de Deloitte, p20.

Desde el año 2001 hasta la última actualización el 25 de abril del 2018, 144 jurisdicciones (87 por ciento de los perfiles) requieren los estándares de las NIIF para todas o la mayoría de las entidades públicas de responsabilidad pública (sociedades cotizadas e instituciones financieras) en sus mercados de capital.

Todos menos uno de ellos ya ha comenzado a utilizar los estándares IFRS. Bután comenzará a utilizar los estándares IFRS en 2021 (IFRS, 2018). La siguiente tabla analiza el uso de los Estándares NIIF en las 166 jurisdicciones perfiladas por región del mundo.

Tabla 3

Número de Jurisdicciones que aplican NIIF

Región	Número de Jurisdicciones				
	Jurisdicciones en la región	Requieren los estándares de las NIIF para todas o la mayoría	Requieren los estándares IFRS como % de total de jurisdicciones en la región	Requieren los estándares de las NIIF para al menos algunas	Ni requieren ni permiten los estándares IFRS
Europa	44	43	98%	1	0
África	38	36	95%	1	1
Medio Este	13	13	100%	0	0
Asia – Oceanía	34	25	74%	3	6
América	37	27	73%	8	2
Totales	166	144	87%	13	9
% de 166	100%	87%		8%	5%

Nota: Número de jurisdicciones que aplican NIIF en el mundo, Tomado de IFRS 2018, p30.

De acuerdo con la IFRS (2017), donde la información publicada en su página web, está conformada por 16 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 28 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 17 interpretaciones del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) y 8 interpretaciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (SIC), lo cual se detalla en la siguiente tabla:

Tabla 4

NIIF emitidas por IASB Tomada de IFRS. Parte A

<u>NIIF</u>	<u>Normas</u>	<u>Año de publicación</u>
	Marco conceptual para la información financiera	2010
	<u>Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)</u>	
	Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	2003
NIIF 1	Información Financiera	2003
NIIF 2	Pagos basados en acciones	2004
NIIF 3	Combinación de negocios	2004
NIIF 4	Los contratos de seguros	2004
	Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones descontinuadas	2004
NIIF 5	Operaciones descontinuadas	2004
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales	2006
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Revelaciones	2005
NIIF 8	Segmentos de operación	2006
NIIF 9	Instrumentos financieros	2014
NIIF 10	Estado financiero consolidado	2011
NIIF 11	Acuerdos conjuntos	2011
	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades	2011
NIIF 12	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades	2011
NIIF 13	Medición del valor razonable	2011
NIIF 14	Diferimientos de actividades reguladas	2014
	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	2014
NIIF 15	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	2014
NIIF 16	Arrendamientos	2016
NIC 1	Presentación de Estados Financieros	2003
NIC 2	Inventarios	2003
NIC 7	Estado de flujos de efectivo	1992
NIC 8	Cambios en Políticas contables, estimaciones y errores	2003
	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	2003
NIC 10	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	2003

Nota: Adaptado de IFRS, 2018.

Tabla 5

NIIF emitidas por IASB Tomada de IFRS. Parte B

	<u>Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)</u>	<u>Año</u>
NIC 11	Contratos de construcción*	1993
NIC 12	Impuesto sobre las ganancias	1996
NIC 16	Propiedad, planta y equipo	2003
NIC 17	Arrendamientos **	2003
NIC 18	Ingresos*	1993
NIC 19	Beneficios a los empleados	2004
NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	2008
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	2003
NIC 23	Costos por Préstamos	2007
NIC 24	Información a revelar sobre partes relacionadas	2003
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro	1987
NIC 27	Estados financieros separados	2003
NIC 28	Inversiones en asociadas y negocios conjunto	2011
NIC 29	Información Financiera en economías hiperinflacionarias	2008
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación	2003
NIC 33	Ganancias por acción	2003
NIC 34	Información financiera intermedia	1998
NIC 36	Deterioro de activos	2004
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	1998
NIC 38	Activos intangibles	2004
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición***	2003
NIC 40	Propiedad de inversión	2003
NIC 41	Agricultura	2008
CINIIF 1	Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares	2004
CINIIF 2	Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	2004
CINIIF 4	Determinación de si un acuerdo contiene un contrato de arrendamiento**	2004
CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental	2004

Nota: Adaptado de IFRS, 2018.

Tabla 6

NIIF emitidas por IASB Tomada de IFRS. Parte C

	<u>Comité de interpretaciones de Normas Internacionales Financieras</u>	<u>Año</u>
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos - Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos	2005
CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29	
CINIIF 7	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	2005
CINIIF 10	Información financiera intermedia y deterioro del Valor	2006
CINIIF 12	Acuerdos de concesión de servicios	2006
CINIIF 13	Programas de fidelización de clientes*	2007
CINIIF 14	NIC 19 - El límite de un activo por beneficios definidos, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción	2007
CINIIF 15	Acuerdos para la construcción de inmuebles*	2008
CINIIF 16	Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero	2008
CINIIF 17	Distribuciones, a los propietarios, de activos distintos al efectivo	2008
CINIIF 18	Transferencias de activos procedentes de clientes*	2009
CINIIF 19	Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	2009
CINIIF 20	Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto	2011
CINIIF 21	Gravámenes.	2013
SIC-7	Introducción del Euro	1998
SIC-10	Ayudas Gubernamentales sin relación específica con actividades de operación	1998
SIC-15	Arrendamientos Operativos - Incentivos **	1999
SIC-25	Impuestos a las ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas	2000
SIC-27	Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento	2000
SIC-29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar	2001
SIC-31	Ingresos - Permutas de Servicios de Publicidad	2001
SIC-32	Activos Intangibles - Costos de Sitios Web	2001

* Sustituida por la NIIF 15

** Sustituida por la NIIF 16

*** Sustituida por la NIIF 9

Nota: Adaptado de IFRS, 2018.

NIIF en el Ecuador

Previo a la fecha donde Ecuador adopto las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, las empresas mantenían su contabilidad regida bajo las Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC. La federación Nacional de Contadores del Ecuador emitió las primeras 15 Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC, el 8 de julio de 1999. Las normas emitidas causaron discusiones y fueron revisadas por el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador –IICE y el comité de pronunciamientos, el cual estaba conformado por firmas auditoras internacionales y organismos de control. (Correo Legal, 2010)

Las NEC fueron adaptaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, cuyo propósito fue el dar una guía para la correcta presentación de estados financieros de las empresas en el Ecuador, de manera especial las que se encontraban bajo la vigilancia de la Superintendencia de Empresas, Superintendencia de Bancos y Servicio de Rentas Internas. (Correo Legal, 2010)

Finalmente fueron emitidas 27 Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC respaldadas por resoluciones de los diferentes organismos de control. Sin embargo, debido a la falta de organización entre quienes conformaban el Comité de Pronunciamientos, las NEC se mantuvieron desactualizadas y con frecuencia no eran suficientes para lograr resolver conflictos contables, por lo que los profesionales responsables de preparar los estados financieros debían remitirse a las NIC. (Correo Legal, 2010)

El 21 de agosto del 2006, como consecuencia de la búsqueda de uniformidad entre los registros financieros de las empresas globales, mediante Resolución N°06.Q.ICI.004 emitida por la Superintendencia de Empresas del Ecuador se dispuso la adopción forzosa de las NIIF, a favor de las empresas y de entes, basados en la atención y control; mientras que bancos, empresas de seguros y otras instituciones financieras que se encontraban bajo supervisión de la Superintendencia de Bancos debían regirse a las normas emitidas por dicho ente regulador.

Posteriormente, el 20 de noviembre del 2008 a través de la “resolución N° 08.G.DSC, se crea un cronograma basado en la aplicación de las NIIF, el cual se

encuentra dividido en tres grupos de aplicación, que va desde el año 2010 al 2012” (Correo Legal, 2010).



Figura 3 Implementación de las NIIF por grupos en el Ecuador. Tomado de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. 2010

La implementación de las NIIF ayudó de manera importante a mejorar los procesos de preparación y presentación de los estados financieros, sin embargo, produjo dificultades para las empresas que tuvieron que incurrir en grandes costos de contratación de peritos, asesores expertos en las NIIF, así como tener que actualizar y capacitar constantemente a su personal.

Todas las actividades económicas deben registrar sus ingresos ordinarios de conformidad con las regulaciones técnicas establecidas en la NIC 18 – Ingreso de Actividades Ordinarias y NIC 11 – Contratos de Construcción, mismas que generan las estimaciones correspondientes a la verdadera esencia económica del negocio, en el proceso de evolución se han ido determinando limitaciones en situaciones complejas que se presentan en las normas vigentes, por lo tanto da paso al origen de la NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, la cual se aplicó de manera obligatoria a partir de 1 de enero 2018 (EY, 2017).

Definición del Problema.

Para las compañías del sector comercial de pinturas en Guayaquil, la cuenta de ingresos es un rubro significativo dentro de sus estados financieros, donde el riesgo va a estar inmerso en cada reconocimiento y por lo cual un apropiado registro ayuda a evidenciar la realidad económica que conservan dentro del mercado, con lo cual los lectores de los estados financieros tendrán una perspectiva más clara para la toma de decisiones con el fin de optimizar y maximizar los recursos de las compañías.

Justificación del Problema.

Esta propuesta es elaborada, debido a la emisión de la nueva norma, con el objetivo de proveer una propuesta metodológica de aplicación de la NIIF 15 - Ingresos procedentes de contratos con clientes en el sector comercializador de pinturas en la ciudad de Guayaquil; por lo cual esta NIIF tiene instrumentos para facilitar el reconocimiento del ingreso de manera apropiada y adecuada sobre la transferencia del bien o servicio reconocidos en el contrato celebrado con los clientes donde se estipula la contraprestación a percibir por la transferencia de los mismos.

Una adecuada metodología en la implantación es de vital importancia, debido a que ayudará a mitigar el riesgo en el reconocimiento de los ingresos que puede percibir las entidades del sector comercial de pinturas en Guayaquil, evitando que la cuenta de ingresos por actividades ordinarias presente una sobrevaluación o subvaluación del saldo al término del periodo contable.

Las empresas del Ecuador pueden verse afectadas de manera importante por la emisión de esta nueva norma, tanto en el área financiera como tributaria; debido a un marco normativo más robusto y alineado a las técnicas contables ideales para el reconocimiento íntegro y exacto del ingreso, ya que dentro de la normativa se detalla los parámetros contables a seguir en situaciones especiales que se producen en la práctica del negocio tales como descuentos, devoluciones entre otras, y por lo cual va dejando sin espacio al juicio profesional; para ello se plantea una “Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 15 en una empresa comercializadora de pintura en Guayaquil”.

Objetivos de la Investigación.

Objetivo General.

Diseñar una propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil.

Objetivos Específico.

Diagnosticar los antecedentes históricos y normativos referentes al área contable.

Elaborar un marco conceptual, normativo y legal para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil.

Determinar una metodología de investigación que guíe en la obtención de los datos necesarios para la elaboración de la propuesta.

Presentar una propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil.

Preguntas de la Investigación.

¿Cómo se debe implementar la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil?

¿Cuáles son los antecedentes históricos y normativos referentes al área contable?

¿Cómo se estructura un marco conceptual, normativo y legal para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil?

¿Cuál es la metodología de investigación que guiará en la obtención de los datos necesarios para la elaboración de la propuesta?

¿Qué impacto tendrá la aplicación de esta norma dentro del sector de pinturas?

¿Cómo debe presentarse una propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil?

Glosario

Normas Internacionales de Información Financiera.

Según Navas (2016), las Normas Internacionales de Información Financiera corresponden a un conjunto de único de normas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

Normas Internacionales de Contabilidad.

De acuerdo a la INEAF (2013), las normas internacionales de contabilidad son un conjunto de directrices que establecen la información que deben proporcionar los estados financieros.

Concepto SIC.

Interpretaciones de las NIC por parte de la Comisión Permanente de Interpretaciones. (Iberley, 2017)

Concepto de CINIIF.

Comité de Interpretaciones de las NIIF (Iberley, 2017).

Concepto de Contrato

Según Blanco (s.f.) el contrato es un acto jurídico bilateral para cuya existencia se requiere (...) la manifestación de voluntad de dos o más personas; las que, reconociendo distintas causas y tendientes a diferentes fines, han de coincidir necesariamente para formar el consentimiento (...) del que se ha de derivar los efectos obligatorios de la manifestación de voluntad: todo consentimiento, en este sentido, resultará obligatorio, aunque no todo contrato reconocerá como base de su eficacia el mero consentimiento.

Concepto de Clientes.

Una parte que ha contratado con la entidad para obtener bienes o servicios que sean un resultado de las actividades ordinarias de la entidad en intercambio por consideración (Deloitte, Implementación de la NIIF 15, 2017).

Obligación de Desempeño.

Las obligaciones de desempeño son aquellas que la entidad se compromete a realizar (obligaciones de hacer) en el contrato establecido con el cliente, las obligaciones de desempeño tienen que ver con lo entregables establecidos o pactados de forma contractual. (Gerencie, 2014)

Alquídica.

Según Trujillo (2011), las pinturas alquídicas son pinturas al aceite, pero son diferentes a las demás. La diferencia está en que las pinturas alquídicas usan una resina para unir los pigmentos al solvente oleoso.

Delimitación

La propuesta metodológica planteada va dirigida al sector comercial de pinturas en Guayaquil. El trabajo se enfoca en el diseño de una propuesta metodológica para implementación y aplicación de la NIIF 15, generando los procedimientos técnicos para el registro de los ingresos ordinarios de manera correcta y de esta forma presentar razonablemente los saldos de las cuentas de los Estados Financieros.

Limitación

En la presente propuesta metodológica no se encuentra dentro del alcance de la aplicación de la NIIF 15, la NIIF 16 – Arrendamientos, la NIIF 14 – Contratos con seguros ni la NIIF 9 – Instrumentos Financieros; las mismas que presentan su propio marco teórico y estudio correspondiente. En relación a los aspectos tributarios, es importante destacar que, como la norma se empezó a aplicar en Ecuador enero del 2018, todavía no se tiene pronunciamientos por parte de los organismos de control, por tanto, este trabajo de titulación no presentará los impactos que se puedan generar en el área tributaria. Adicionalmente para este trabajo de titulación no se considera la parte manufacturera de la compañía seleccionada ni el tratamiento de los costos del inventario lo cual establece la NIC 2.

Capítulo 1: Fundamentación Teórica

Marco Teórico.

Antecedentes de la determinación del Ingreso.

Durante los siglos XVI Y XVII, en la época feudal, existían los registros contables en la forma que se conocen, es decir, con el principio de partida doble, sin embargo, en ese momento no se consideraba realizar los cálculos contables correspondientes al ingreso neto. Posteriormente, a raíz del aumento del comercio, se hizo necesario determinar los ingresos netos para dividir estos entre los socios. En el siglo XVIII y XIX, Adam Smith comienza a plantear sus primeras ideas sobre la utilidad, donde se originó el balance inglés tradicional en forma de cuenta, y se comenzó a contabilizar los activos fijos para relacionar los costos, gastos y pérdidas, lo que conllevó a determinar la utilidad real producto de la comparación de estos valores con los ingresos percibidos por las ventas (Littleton, 1933).

Ya en la edad moderna, producto de situaciones que han generado un impacto en las economías como la devaluación monetaria, inflación, entre otras, se generan dos posiciones antagónicas con respecto al ingreso, la primera establece que es la diferencia entre el costo histórico y el flujo proveniente de las ventas normales (lo que se conoce como utilidad), mientras que la segunda plantea que es la diferencia entre los precios normales de costos y el flujo de los precios normales de venta (Ibidem).

En 1936 Keynes resuelve el problema de definir el ingreso de la siguiente forma: En un periodo cualquiera un empresario ha obtenido recursos por la venta de cierta cantidad de productos terminados, habrá gastado o comprado otros productos para ello, y puede que conserve un stock de producción no terminada o terminada pero no vendida. El ingreso del empresario sería entonces lo obtenido por las ventas más lo que aún conserva (producción no terminada o terminada pero no vendida), menos lo gastado o consumido. Sin embargo, para obtener el ingreso específico obtenido en un periodo en cuestión, se necesita descontar lo atribuible al equipo productor con que se contaba desde el principio, es decir que en el cálculo del ingreso neto se tiene en cuenta lo producido y no vendido en un mismo periodo, no lo producido en otros periodos y no vendido en el actual (Figueroa, 2015).

Los costos de producción como: (a) costo primo, (b) costos de uso equivalente al sacrificio de valor comprendido en la producción del periodo y costos suplementarios; son definiciones consideradas para la obtención del ingreso global de acuerdo a la teoría de Keynes; las mismas que se encuentran enfocadas desde el punto de vista que mantiene el productor.

El exceso del valor de la producción terminada y vendida dentro del periodo por encima del costo es el ingreso del empresario, es decir que depende de su escala de producción, donde se refleja el esfuerzo por maximizar la ganancia bruta, y como el ingreso del resto de la población es similar al costo de los factores del empresario; entonces enfocando desde el punto de vista de la producción, el ingreso total corresponde a la suma de las ganancias del empresarios y el costo primo de la producción que son los ingresos de los factores.

El ingreso desde el consumo

El ingreso global definido antes, es muy similar a lo que una persona promedio considera su ingreso disponible cuando decide su consumo, y es bastante parecida a la del maestro de Keynes, Alfred Marshall quien se refugió en las prácticas de los *Income Tax Commissioners* (funcionarios que determinaban el monto de ingreso gravable) al considerar como ingreso lo que la experiencia de estos designara como tal, ya que supone que sus decisiones son juzgadas como resultado de la supuesta investigación más cuidadosa y extensa de la que pueda disponerse para interpretar lo que, en la práctica, se acostumbraba a considerar como ingreso (Figueroa, 2015).

El ingreso es hasta aquí, parte de una ecuación y de una igualdad. Para medir el ingreso neto se debe considerar los costos, no solo los directamente necesarios para producir, como la materia prima y mano de obra, sino también los que se dan en el proceso normal del negocio. Esta definición de ingreso abstracta y general encaja con la del productor o empresario, pero puede aplicarse también a la del consumidor, sean estas a nivel individual o social (Figueroa, 2015).

De acuerdo a la teoría general de Richard Mattessich en 1964, donde vio la contabilidad no como un producto acabado, sino como un proceso. Su base puede fijarse a partir de una teoría general que sirve de sustento a todos los sistemas

contables. Donde su teoría general partió desde una definición completa de contabilidad con fundamento en la parte científica-analítica y no en lo dogmático-legal, que era el lugar común de las definiciones de contabilidad.



Figura 4 La contabilidad y la teoría del Ingreso. Tomado de Análisis del concepto de ingresos desde la teoría contable y económica por A. Figueroa p. 9

La importancia de la medición en Contabilidad ha sido reconocida desde hace mucho tiempo y ello se refleja en la frecuente utilización del término medición en el área contable. Los contadores y los economistas hablan acerca de la medición de la magnitud del rendimiento, del grado de liquidez, de la cantidad de ventas, de los gastos y de las ganancias; ellos miden las diferencias cuantitativas y cualitativas de activos, el tamaño del producto bruto nacional, el volumen de los ahorros y de la actividad de inversión, así como los valores de una multitud de conceptos económicos y comerciales

Relación de la Teoría de Ingresos con el Marco conceptual para la presentación de estados financieros.

En comparación a lo planteado por la teoría de Keynes en los párrafos que antecede, se puede analizar que los ingresos en referencia al marco conceptual se definen como ingresos ordinarios y ganancias. Los ingresos ordinarios nacen de las actividades directamente relacionadas con el giro ordinario del negocio que comprende denominaciones como ventas, dividendos entre otros.

De acuerdo a la teoría de Keynes la ganancia es la diferencia de los costos y gastos incurridos para la producción menos el valor de la venta de producto, lo cual se

considera de manera similar dentro del área contable, y consecuentemente se ve relacionado de manera directa en la aplicación de dicha teoría, sin embargo, dentro del marco conceptual se detalla que las ganancias generan incrementos en los beneficios económicos, y como tales no difiere de su naturaleza en el reconocimiento del ingreso.

Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo, aquéllas que surgen por la revalorización de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Si las ganancias se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas (IABS, 2001).

Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo (IABS, 2001).

Como se puede apreciar, en el transcurrir de la historia se ha dado importancia al registro de los ingresos, con la finalidad de determinar la utilidad percibida. Las teorías del ingreso explican dicha relación desde el punto de vista de la economía, en este sentido el autor de este trabajo de titulación asume la postura de Keynes que enfoca el punto de vista del productor.

De igual manera Marshall describe tanto los ingresos como los costos, lo que permite explicar el punto de vista contable que posteriormente, declara Mattessich y con el cual nuevamente concuerda el autor de este trabajo de titulación, en este sentido la magnitud del rendimiento, grado de liquidez, cantidad de ventas, de los gastos y de las ganancias descrito por Mattessich son elementos fundamentales que constituyen las bases teóricas de este trabajo de titulación.

Marco Normativo

NIIF 15 – Ingresos procedentes de Contratos con clientes.

A partir del 1 de enero del 2018, la aplicación de esta norma es de carácter obligatorio para todas las empresas del Ecuador que se rigen bajo la Normas Internacionales de Información Financiero, debido a los lineamientos establecidos en el marco contable vigente para la emisión de los estados financieros. La nueva norma reemplaza a normas e interpretaciones como (Deloitte, 2017): (a) NIC 11- Contratos de Construcción; (b) NIC 18 - Ingresos de Actividades Ordinarias; (c) CINIIF 13 - Programas de Fidelización con Clientes; (d) CINIIF 18 - Transferencia de activos procedentes con clientes.

NIC 11- Contratos Con Clientes.

La NIC 11 – Contratos de Construcción fue emitida en marzo de 1993 y entró en vigencia en enero de 1995, por lo que su objetivo principal era el reconocimiento de los ingresos y de los gastos relacionados con contratos de construcción en los estados financieros (IASB, 1995). Debido a su naturaleza, esta actividad llevada a cabo de los contratos de construcción era registrada en periodos contables distintos debido al transcurso del tiempo para concluir la obra, por lo cual sus registros contables (ingresos y gastos) son medidos por el grado de avance de obra elaborado por la compañía (Lopez, 2012).

Para Castro y Campoverde (2016) entre los aspectos principales de la aplicación de esta norma era: (a) los ingresos ordinarios del contrato perciben la cantidad pactada tal acuerdo inicial junto a las variaciones por los avances realizados en el trabajo pactado reclamos, y pagos de incentivos en la extensión en que sea probable que resultan los ingresos ordinarios y puedan ser medidos confiablemente, (b) los costos de los contratos percibidos deben guardar relación directa con el contrato, los costos que sean atribuibles a la actividad general del contrato y puedan ser asignados al contrato, junto a costos adicionales que puedan ser cargables de manera específica al cliente según las cláusulas acordadas, (c) cuando el resultado del contrato se pueda estimar de manera confiable, los ingresos ordinarios y los costos se reconocen por referencia a la etapa de terminación de la actividad convenida, (d) si el resultado no se puede estimar confiablemente, no se reconoce ganancia. En lugar de

ello, los ingresos se reconocen solamente en la extensión en la que se espera recuperar los costos de contrato y los costos son mandados al gasto cuando se incurre en ellos y (e) la fabricación de varios activos que se encuentran relacionados entre ellos o presentan condiciones independiente en el diseño, tecnología, en los contratos de construcción se determinan los plazos y el tiempo que con lleva la realización de cada avance, donde se estipula en el contrato que se comprometen a la trasferencia de una obra al cliente beneficiario de la misma.

NIC 18- Ingresos de Actividades Ordinarias.

Esta norma entro en vigencia para períodos que iniciaron en o después del 1 de enero de 1995, aunque la norma conserva el formato IASC (emitida en diciembre de 1982) que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo y el principal objetivo es el de establecer el “proceso contable para dichos ingresos ordinarios que se originan por: ventas de bienes, prestación de servicios y de intereses, regalías y dividendos” (Deloitte, 2015).

Los ingresos ordinarios de acuerdo a la NIC 11 se realizaba en base a tratamientos contables que surgen a partir de las venta de bienes, prestación de servicios y de intereses, regalías y dividendos (Deloitte, 2017).

Los ingresos ordinarios se miden al valor razonable de la consideración recibida/por cobrar. Los ingresos ordinarios generalmente se reconocen cuando sea probable que los beneficios económicos fluirán para la entidad, y cuando la cantidad de los ingresos ordinarios se pueda medir confiablemente, y cuando se satisfagan las siguientes condiciones: (a) provenientes de la venta de bienes cuando los riesgos y recompensas hayan sido transferidos al comprador, el vendedor haya perdido el control efectivo, y el costo pueda ser medido confiablemente, (b) provenientes de la prestación de servicios método del porcentaje de terminación; y (c) para intereses, regalías y dividendos cuando: (c.i) intereses usando el método del interés efectivo tal y como se establece en el IAS 39, (c.ii) regalías sobre la base de causación de acuerdo con la sustancia del acuerdo, (c.iii) dividendos cuando se haya establecido el derecho del accionista a recibir el pago y (c.iiii) si una transacción tiene múltiples componentes (tal como la venta de bienes con una cantidad identificable para el servicio

subsiguiente), el criterio de reconocimiento se aplica por separado a cada uno de los componentes.

CINIIF 13: Programas de Fidelización de Usuarios.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el propósito de esta norma es regularizar el registro de los ingresos por concepto de incentivos otorgados por las empresas con el propósito de fidelizar a los usuarios o crear lealtad para que realicen compras de manera consecutiva, los cuales se contabilizan de forma separada de las transacciones de venta. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2008)

CINIIF 18: Transferencia de activos provenientes de los clientes.

Como material de apoyo, enfocado al reconocimiento del ingreso se emitió la CINIIF – 18, la cual brinda herramientas en un lenguaje amigables para un fácil entendimiento acerca de la transferencia de un activo fijo o prestación de servicio; donde evidenciamos una ayuda para la aplicación adecuada de la NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad , 2011).

Modelo de los ingresos ordinarios según la NIIF 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes

El principio Fundamental es que una entidad debe reconocer sus ingresos ordinarios de forma que la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes se registren por un importe que refleje una apropiada contraprestación que la entidad esperar obtener a cambio de dichos bienes o servicios. La norma debe aplicarse a cada contrato con carácter individual; sin embargo, se permite que exista una expectativa razonable de que el efecto en los estados financieros no diferirá de manera significativa del que resultaría aplicar la norma a cada contrato de manera individual (Deloitte, 2017).

Paso 1: Identificación del contrato

Un contrato puede ser oral, escrito o por práctica habitual con cliente siempre y cuando cumpla con los siguientes criterios al inicio del contrato. Las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones: (a) se

pueden identificar los derechos de cada parte; (b) se puede identificar las condiciones de pago; (c) el contrato tiene sustancia comercial y (d) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho. (Deloitte, 2015)

Al momento de determinar el contrato, si no se identifica que se cumpla los parámetros establecidos en la normativa de la NIIF 15 - Ingresos procedentes de contratos con clientes, se debe reconocer un pasivo en primera instancia hasta que se lleve a cabo alguno de los criterios mencionados a continuación para poder reconocerlo como ingreso: (a) que la entidad no tenga obligaciones pendientes de transferir y que la contraprestación no sea reembolsable y (b) Se ha concluido el contrato y la contraprestación recibida no es reembolsable (Deloitte Technical Library, 2017).

De acuerdo a los componentes nombrados previamente, un contrato es un acuerdo que se celebra entre dos o más partes, donde se originan derechos y obligaciones exigibles; sin embargo, la exigibilidad es cuestión de legalizar el contrato ya que pueden ser orales, escritos, o estar implícito en las operaciones tradicionales de la entidad (Deloitte Technical Library, 2017).

Las cláusulas que se establecen previamente a la celebración de un contrato determinan si se renueva de manera automática o si mantiene cláusulas en las que se pueda rescindir el mismo; por lo cual los contratos celebrados no necesariamente son de una duración y pueden ser rescindidos en base a las cláusulas establecidas o por mutuo acuerdo (Deloitte Technical Library, 2017).

Cuando se cumple los parámetros mencionados a continuación, el contrato se puede considerar que se encuentra absolutamente sin ejecutar: (a) Si la entidad no ha transferido ningún bien o servicio al cliente y (b) La entidad no ha percibido, ni tiene derecho de percibir contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos (Deloitte Technical Library, 2017).

Combinación de Contratos

Una entidad podrá realizar una combinación de dos o más contratos siempre y cuando sean elaborados simultáneamente, con el mismo cliente (incluye partes relacionadas); si se da una de las siguientes circunstancias: (a) negociado como un

paquete y un objetivo comercial único; (b) la consideración en un contrato depende del otro contrato; y (c) los bienes o servicios son una obligación única de desempeño (IFRS, 2017).

Modificaciones de los Contratos

Los contratos se encuentran sujetos a posibles modificaciones a realizarse entre las partes que celebran el mismo, donde acuerdan cambios posteriores en el alcance, precio o en ambos; esto puede conllevar: (a) ajuste de un contrato existente y (b) celebrar un nuevo contrato (EY, 2017).

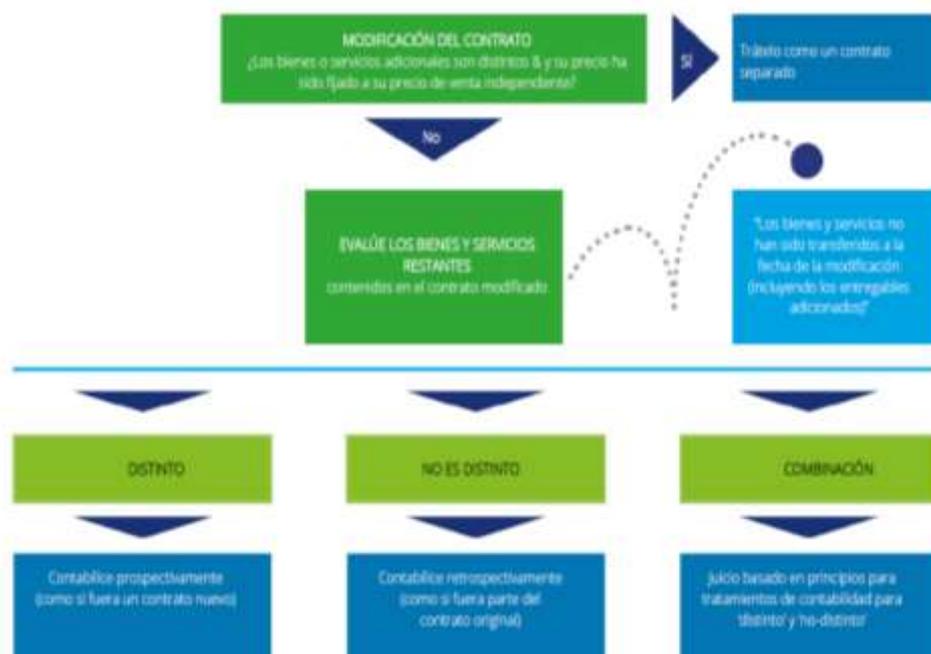


Figura 5. Modificaciones del Contrato Tomado de: Deloitte – Implementación de la NIIF – 15, p45.

Con base a la nueva emisión de la NIIF 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes, una entidad deberá contabilizar la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes: (a) la incorporación de bienes o servicios comprometidos son distintos 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 (Deloitte Technical Library, 2017).

Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación como: (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, (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 (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 (Deloitte Technical Library, 2017).

Paso 2: Identificar las obligaciones separadas con el contrato.

Según Deloitte (2017) , la entidad deberá evaluar al inicio del contrato los bienes y servicios que están comprometidos, por el cual existe un modelo de dos pasos para identificar las obligaciones de desempeño distintas:

Paso uno: El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por si sólo o conjuntamente con otros recursos que ya están a su disposición; es decir el bien o servicio es diferenciable.

Paso dos: El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar separadamente de otros compromisos asumidos en virtud del contrato, entendiéndose que un compromiso puede ser diferenciado en el contexto del contrato.

La norma exige identificar obligaciones diferenciadas dentro de un contrato, a las que deberá asignarse parte del precio del contrato y para las que luego determinará su imputación a ingresos de manera separada (Deloitte, 2014).

Los factores que indican que un bien o servicio comprometido pueda identificarse por separado de otros compromisos se incluye los siguientes: (a) la entidad no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar el producto combinado especificado por el cliente y (b) el bien o servicio no modifica

o ajuste de acuerdo a los requisitos del cliente de manera relativa otro bien o servicio comprometido en el contrato (IFRS, 2017).

El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato, por lo cual el cliente podría decidir no comprar el bien o servicio sin que el resto del contrato se viera afectado.

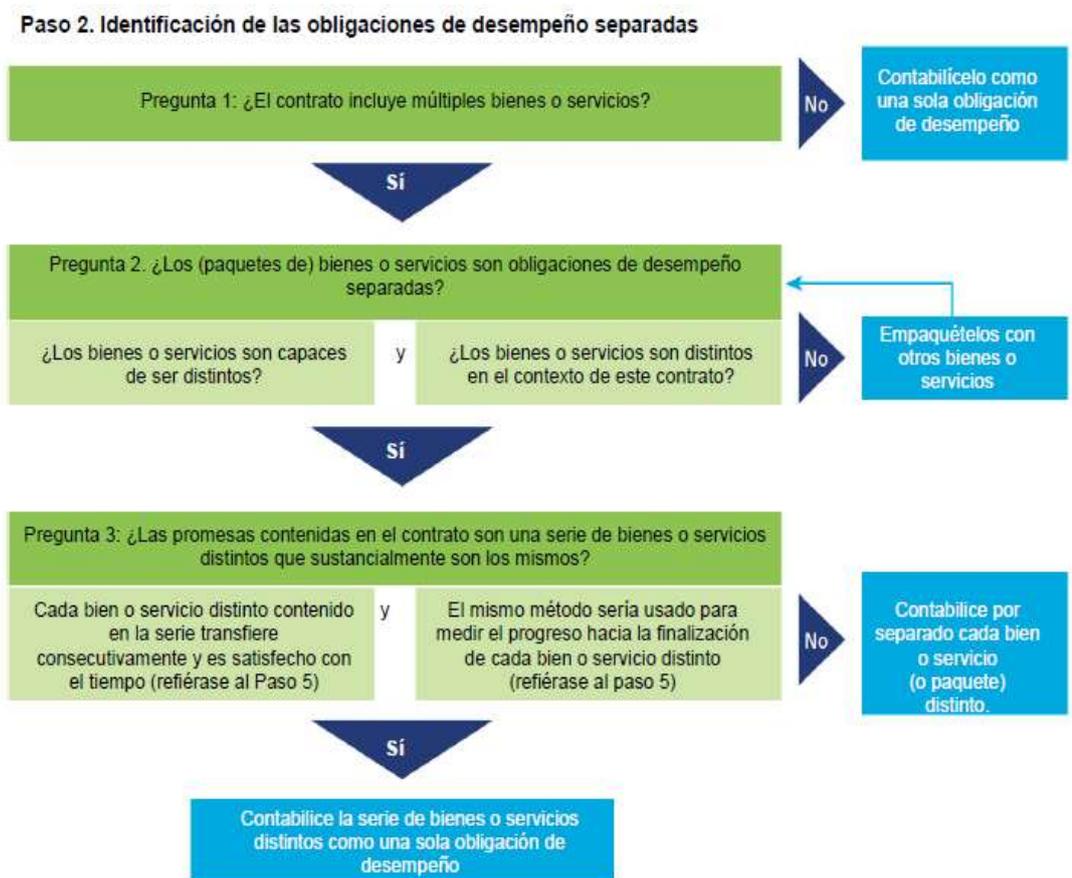


Figura 6. Identificación de las obligaciones de desempeño separadas. Adaptado de: Deloitte 2015, p40.

Compromisos en contratos con clientes

Un contrato con cliente generalmente indica de manera detallada y precisa los bienes o servicios que se compromete a transferir al cliente. Sin embargo, existen casos en que 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 (Deloitte Technical Library, 2017).

Capaz de ser distinto.

Los consejos decidieron que un bien o servicio debe poseer algunas características mínimas especificadas para contabilizarse por separado. Específicamente, el bien o servicio debe ser capaz de ser distinto esto es, el bien o servicio es capaz de proporcionar un beneficio al cliente por sí mismo o junto con otros recursos que ya están disponible para el cliente.

Los atributos de un bien o servicio distinto son comparables con los requerimientos previos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para identificar entregas separadas en un acuerdo de múltiples elementos, los cuales especificaban que un elemento entregado debe tener valor para el cliente de forma independiente, para que una entidad lo contabilice por separado. Sin embargo, los consejos decidieron en contra de utilizar esa terminología para evitar la implicación de que una entidad deba evaluar el uso previsto por el cliente de los bienes o servicios comprometidos para identificar las obligaciones de desempeño en un contrato. Los consejos observaron que sería difícil, si no imposible, para una entidad conocer las intenciones del cliente en un contrato dado (Deloitte Technical Library, 2017).

Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia.

Un compromiso de transferir una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente sería una obligación de desempeño única si se cumplen dos criterios, decidieron incluir este concepto como parte de la definición de una obligación de desempeño para simplificar la aplicación del modelo y promover la congruencia en la identificación de las obligaciones de desempeño en circunstancias en la que la entidad proporciona el mismo bien o servicio consecutivamente a lo largo de un periodo de tiempo. Para contabilizarse como una obligación de desempeño única, cada uno de esos bienes o servicios comprometidos deben ser obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo (Deloitte Technical Library, 2017).

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando (o a medida que) los bienes o servicios se transfieren al cliente. Esto es así, porque una entidad satisface su obligación de desempeño mediante la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos que subyacen en esa obligación de desempeño con el cliente. Por consiguiente, la evaluación de cuándo se transfiere el control de un bien o servicio es un paso fundamental en la aplicación de la NIIF 15.

A lo largo del tiempo

Los criterios de la NIIF 15 para proporcionar una base objetiva para evaluar cuándo se transfiere el control a lo largo del tiempo y, por ello, cuándo la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo. En muchos contratos habituales de servicio, el desempeño de la entidad crea un activo solo momentáneamente, porque ese activo se recibe y consume simultáneamente por el cliente. En esos casos, la recepción y consumo simultáneo del activo que ha sido creado significa que el cliente obtiene el control del producto de la entidad a medida que la entidad lo realiza y, por ello, la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo. (IFRS, 2017)

En un determinado momento

Todas las obligaciones de desempeño que no cumplen los criterios para ser satisfechas a lo largo del tiempo deben contabilizarse como obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado. Para las obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado, la obligación de desempeño se satisface en el momento en que se transfiere el control de los bienes o servicios al cliente.

Paso 3: Determinación del precio de la transacción

La entidad debe determinar el importe de la contraprestación que espera recibir a cambio del bien o servicio descrito en el contrato con el fin de poder reconocer el ingreso. El importe de la transacción puede ser fijo o variable dependiendo de los acuerdos del contrato, un importe variable se puede dar en los casos de que la entidad decide brindar descuentos, reembolsos, abonos, incentivos, bonificaciones por cumplimiento de objetivos, entre otros (Deloitte, 2014).

Si una entidad determina que el contrato que le proporciona al cliente o a la entidad con un beneficio importante de financiar la transferencia de los bienes o servicios para el cliente, entonces la consideración debe ser ajustada por el valor del dinero en el tiempo. Esto puede conducir a que se reconozcan gastos por intereses si el cliente paga los bienes o servicios por adelantado a la transferencia del control e ingresos por intereses cuando los bienes o servicios sean pagados cuando haya mora (Deloitte, 2014).

A continuación, se presentarán los aspectos claves que la NIIF 15 indica se deben tomar en consideración:



Figura 7. Determinar el precio de la transacción. Tomado de Deloitte 2015, p48.

Consideración variable

La norma indica que consideración variable hace referencia a que es cualquier cantidad que sea variable según el contrato; la consideración variable deberá ser incluida en el precio de la transacción solo cuando la entidad espere que sea altamente probable que la resolución de la incertidumbre asociada no resultara en una reversa importante de ingresos ordinarios (Deloitte Technical Library, 2017).

La contraprestación variable sólo se incluirá en el precio de la transacción si es altamente probable y siempre que su inclusión no pueda generar una reversión

significativa de los ingresos, si en el futuro se diera una reestimación. Una reversión de ingresos se genera cuando un cambio posterior en la estimación de la contraprestación variable origine una reducción significativa del importe acumulado de ingresos reconocidos procedentes del contrato; esta condición afecta cuando: (a) el importe depende de factores ajenos al control de la entidad, (b) no se espera que la incertidumbre se resuelva en un periodo de larga duración y (c) obligaciones similares son limitadas o hay un amplio marco de importes posible de la contraprestación en base a experiencia previa (Deloitte, 2014).

Valoración del dinero en el tiempo

Cuando la entidad celebra un contrato donde se abarcan parámetros especiales como el financiamiento de la transferencia de bienes o servicios, debe analizarse aplicar un ajuste respectivo, debido al valor del dinero en el tiempo; lo que origina reconocer un gasto por interés, si el cliente cancela los bienes o servicios de forma anticipada a la entrega del control e ingresos por intereses mientras los bienes o servicios sean pagados cuando estos presenten mora.

Expediente práctico.

Para los contratos en los cuales, al inicio, el período entre el desempeño de las obligaciones y el pago asociado se espere sea menor a un año, la entidad puede escoger no contabilizar el valor del dinero en el tiempo. Si el período entre el desempeño de las obligaciones y el pago asociado se espera sea mayor a un año, la entidad siempre necesitará considerar si hay un componente importante de financiación (Deloitte, 2015).

Cuando un contrato contiene componentes importantes de financiamiento debe considerar los siguientes factores: (a) diferencia entre el importe comprometido y el precio de venta en efectivo por los bienes y servicios prometidos y (b) el efecto combinado entre que la entidad satisface sus obligaciones de desempeño y el pago efectuado por el cliente, así como una tasa de interés que prevalezca el mercado.

La tasa de descuento utilizada debe ser la misma tasa reflejada en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato, teniendo en cuenta las características del crédito. El componente importante de

financiación que surge en el contrato será contabilizado de acuerdo con el NIIF 9 - Instrumentos financieros o en el caso de que no se haya adoptado se utilizaría la NIC 39 - Instrumentos financieros, Reconocimiento y medición (Deloitte, 2015).

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

Cuando la entidad presente casos donde un contrato comprenda más de una obligación de desempeño, la entidad debe distribuir el precio de la transacción entre las distintas que comprenda el contrato de forma proporcional a los precios de venta independiente (Deloitte, 2014).

Asignación basada en precios de ventas independientes

De acuerdo a Deloitte (2017), el precio de venta independiente es el precio al que la entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor manera de evidenciar un precio de venta independiente, es cuando el precio del bien o servicio se presenta de manera observable al momento de que la entidad vende de forma separada en circunstancias similares o parecidas. Existen métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente los cuales son:

Enfoque de evaluación del mercado ajustado: Se debería evaluar el mercado donde se vende los bienes o servicios y estimar el precio que el cliente estaría dispuesto a pagar, por el cual sería ajustado según sea lo necesario para poder reflejar los costos y el margen obtenido por la venta.

Enfoque del costo esperado más un margen: Consiste en que una entidad puede proyectar los costos que se incurrirá para satisfacer una obligación de desempeño y posteriormente determinar un margen a ese bien o servicio.

Enfoque residual: Según (IFRS Foundation , 2014, pág. 14) 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: (c.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) y (c.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).

Asignación de la contraprestación variable

La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o en una parte específica del mismo, de las siguientes maneras: (a) una o más, pero no a todas las obligaciones de desempeño del contrato y (b) una o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos los cuales forma parte de una única obligación de desempeño (IFRS, 2017).

Asignación de un descuento

La NIIF 15 requiere que una entidad asigne un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si ésta tiene precios de venta observables para cada obligación de desempeño del contrato y los precios de venta independientes observables proporcionan evidencia de que el descuento total en el contrato es atribuible de forma específica a una o más de las obligaciones de desempeño. Los requerimientos están ampliamente basados en el principio de “segmentación del contrato” que se incluyó en el Proyecto de Norma de 2010, que solo permitía que un descuento se asignase en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño sobre la base de los bienes o servicios cuyo precio se fijaba de forma independiente (IFRS, 2017).

Los requerimientos están incluidos para mantener el rigor y disciplina de una asignación del precio de venta independiente y, por ellos, restringen apropiadamente las situaciones en las que un descuento no debe asignarse proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. Habitualmente se aplicaría a contratos donde existen al menos 3 obligaciones de desempeño, esto debido a que una entidad podría demostrar que un descuento se relaciona con 2 o más obligaciones de desempeño cuando tiene información observable que apoya el precio de venta

independiente de un grupo de esos bienes o servicios cuando pueden ser vendidos juntos (IFRS, 2017).

Paso 4. Inputs para asignar el precio de la transacción

**¿Cómo determinar el precio de venta independiente?
La mejor evidencia: precio observable de un bien o servicio cuando es vendido sobre una base independiente.**

¿No observable de manera directa?



¡Tiene que ser estimado! – maximice el uso de inputs observables

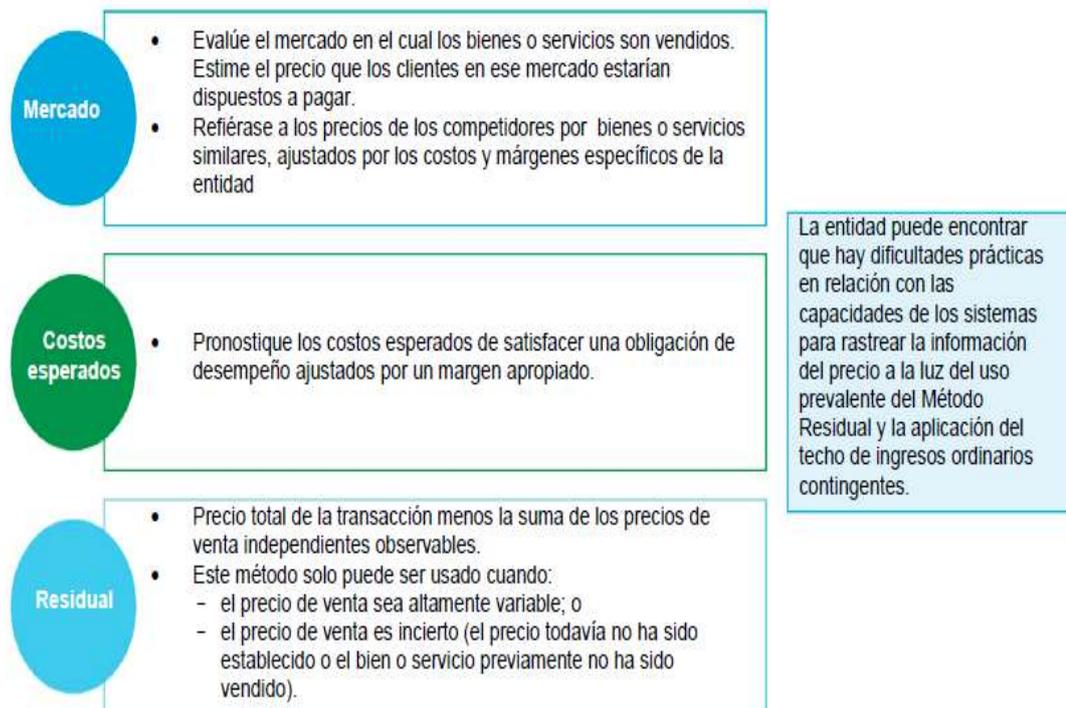


Figura 8. Inputs para asignar el precio de la transacción. Tomado de Deloitte 2015, p50.

Paso 5: Contabilización del ingreso (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones

El paso final es determinar, para cada obligación de desempeño, cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios. Esto puede ser con el tiempo o en un punto en el tiempo. Previamente, la NIC 18 requirió que los ingresos ordinarios por los servicios fueran reconocidos con el tiempo y que los ingresos ordinarios por los bienes fueran reconocidos en un punto en el tiempo, pero no incluyó orientación sobre cómo determinar si un elemento particular suministrado según un contrato debe ser considerado como un bien o servicio para esos propósitos (Deloitte, 2015).

La NIIF 15 – Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes, distingue entre bienes y servicios, pero en lugar de ello incluye orientación específica y detallada sobre cuándo reconocer los ingresos ordinarios con el tiempo y cuándo reconocer los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo. Algunas entidades pueden encontrar que elementos para los cuales previamente reconocieron los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo ahora tienen ingresos ordinarios reconocidos con el tiempo, o viceversa (Deloitte, 2015).

Paso 5. Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo



Figura 9. Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo. Tomado de: Deloitte 2015, p58.

La entidad debe reconocer los ingresos ordinarios cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño. Se satisface una obligación de desempeño cuando el control de los bienes o servicios subyacentes para esa obligación particular de desempeño son transferidos al cliente. El ‘control’ es definido como ‘la capacidad para

dirigir el uso de y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo' subyacentes al bien o servicio. El control se puede transferir, y por consiguiente los ingresos ordinarios ser reconocidos, con el tiempo o en un punto en el tiempo (Deloitte, 2015).

Ingresos reconocidos a lo largo del tiempo

Los ingresos ordinarios para ser reconocidos a lo largo del tiempo deben cumplir con las siguientes condiciones: (a) el cliente recibe y consume los beneficios de manera similar a medida que la entidad cumple con la prestación, (b) la entidad crea o mejora un activo que el cliente puede controlar a medida que se crea o mejora y (c) la entidad no crea un activo que tenga aplicación alternativa para sí misma, pero tiene derecho al pago la prestación realizada (Deloitte, 2014).

El vendedor debe valorar al comienzo del contrato si, tanto contractualmente como bajo un punto de vista práctico, puede hacer uso del activo para una finalidad que sea distinta a la señalada previamente en el contrato (Deloitte, 2014). Si cumple con una de las condiciones mencionadas precedentemente, luego de realizar una evaluación detallada de cada obligación de desempeño con el cliente, se debe reconocerse los ingresos a lo largo del tiempo para poder reflejar una contraprestación real de la transferencia del bien o servicios.

Ingresos reconocidos en un momento en el tiempo

Las obligaciones que no reúnan las condiciones para que los ingresos sean reconocidos a lo largo del tiempo, por lo cual se considerarán los siguientes indicadores para evaluar el momento en el que el activo haya sido transferido (Deloitte, 2014)

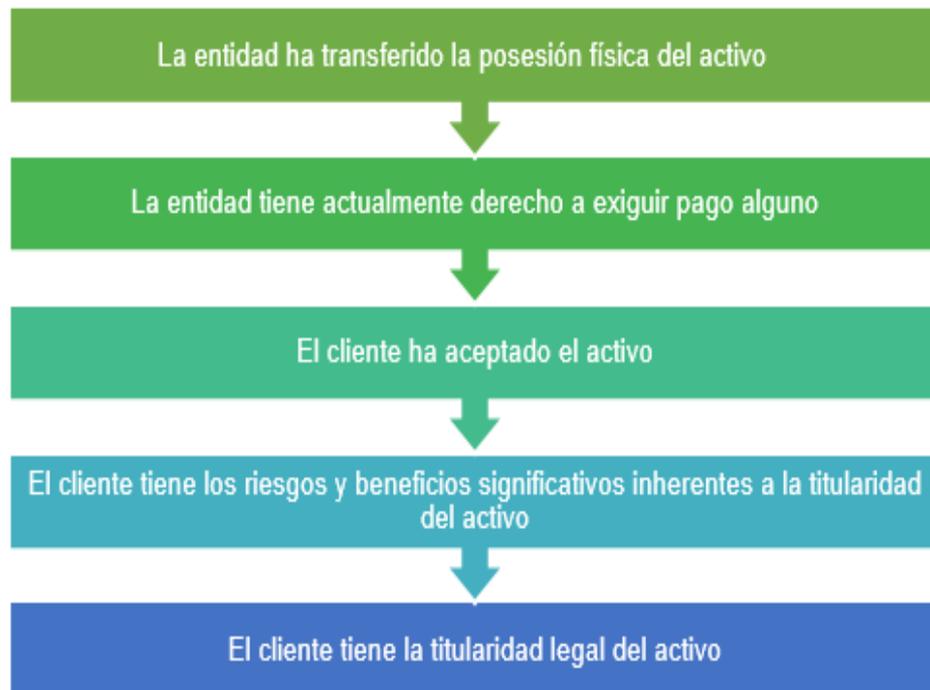


Figura 10. Condiciones para el reconocimiento de ingreso en un punto del tiempo. Tomado de Normas Internacionales de Información Financiera 15, 2017, p65.

Información a revelar

De acuerdo a Deloitte (2017), uno de los puntos importantes de la emisión de esta nueva norma es la información a revelar, debido a que una entidad debe revelar de manera suficiente que preste 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 nacen de los contratos con clientes. Para llegar a ese objetivo, una entidad debe revelar la información de manera cualitativa y cuantitativa de la siguiente manera:

Contratos con clientes.

Revelar los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad; incluye saldos de apertura y cierre de elementos del balance general relacionados con contratos con clientes. Las entidades estarán requeridas a revelar el precio total de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restante al final de cada periodo de presentación de reporte. Otras revelaciones requeridas incluyen información acerca de cuándo la entidad típicamente satisface sus obligaciones de desempeño, los términos de pago importante, bienes o servicios comprometidos a transferir e información de

las obligaciones de desempeño en garantía, reembolso y devoluciones (Deloitte, 2014).

Juicios significativos.

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; y (b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño.(Deloitte, 2014).

Activos reconocidos en relación con el costo de obtener o cumplir un contrato.

Costos incurridos para obtener o cumplir un contrato; información sobre la amortización de la cantidad reconocida en utilidad o pérdida en el periodo corriente, y el método de depreciación. Cabe recalcar que durante el periodo de transición se pueden generar conflictos en la parte administrativa, procesos operativos y contables por lo cual se deberán analizar e identificar de manera adecuada los cambios que podrían ocasionarse.

Marco Conceptual.

Pinturas.

Se puede definir una pintura como una composición líquida coloreada, que al ser aplicada sobre una superficie forma al cabo de un tiempo una película continua, de cualidades protectoras, esta película se adhiere firmemente a la superficie.

Según Alonso (2015), los componentes de la pintura varían en gran manera en función del tipo de acabado que se requiera y de las condiciones de aplicación y secado. La composición genérica de una pintura es la siguiente, aun cuando algunos tipos pueden no contener todos los ingredientes: (a) Ligante, resinas, polímeros o vehículos en algún caso, (b) cargas o *fillers*, o componentes de relleno, (c) pigmentos, (d) disolvente o disolventes más o menos volátiles y (e) aditivos.

Resina

Son productos cuya misión es la de mantener unidas las partículas sólidas, pigmentos y cargas, una vez esté seca la pintura. Los polímeros confieren a las pinturas las propiedades que definen los diferentes tipos de producto según su resistencia química, dureza, elasticidad, adherencia, viscosidad, secado, etc. Pueden ser acrílica, vinílica, poliéster, poliuretano, epoxi, etc. También aceites vegetales y animales que en el proceso de secado por oxidación forman una película seca y uniforme.

Cargas, extendedores o *fillers*

Son en general de naturaleza inorgánica, aportan cuerpo, materia sólida, y dan estructura, viscosidad y reología a la pintura. También proporcionan espesor de capa, opacidad, propiedades anticorrosivas, entre otras. Las cargas son opacas cuando están secas, pero son traslúcidas en estado húmedo, cabe distinguir entre cargas propiamente dichas y los extendedores (*stenders*). Los primeros aportan materia sólida a la pintura, mientras que los segundos mejoran el rendimiento de los pigmentos cubrientes. También es preciso indicar que en función de la carga utilizada variará de forma ostensible la viscosidad, la reología el brillo y otras características del producto final. Otra cuestión importante es la diferencia entre los índices de refracción de la carga y el ligante utilizado, cuanto mayor es la diferencia mayor es el poder cubriente de la carga.

Pigmentos

Según Mondragón (2017), un pigmento puede ser definido como una partícula sólida que es insoluble en un vehículo líquido en el cual es dispersado. Este imparte color mediante absorción de luz visible. Un pigmento puede ser distinguido de un colorante principalmente por el método en que se aplica más que por la constitución química o su composición. Los usos más importantes de los pigmentos son las pinturas para las casas, automóviles, tintas, pinturas de aceite, crayolas y lápices de color.

Según Parrilla (2011), los pigmentos se dividen en pigmentos básicos o colorantes que otorgan el color y la capacidad de obliteración a una pintura y los pigmentos llamados reforzantes. También se llaman extendedores o rellenos. Estos son generalmente minerales del tipo del caolín, talco, barita, carbonato de calcio, feldspatos. Que se encargan a la película con el doble propósito de reforzar la capa (en forma similar a la grava en un hormigón) y también para rebajar en cierta medida los costos.

El efecto reforzante de un pigmento adecuado puede verse claramente, por ejemplo, en el caso de la mica. La mica con su estructura laminar aumenta notoriamente la impermeabilidad de la capa de pintura aumentando con ello la vida de la protección anticorrosiva.

Disolventes

Suelen ser el agua, alcoholes, cetonas, ésteres, aromáticos y otros productos de naturaleza orgánica que proporcionan a la pintura manejabilidad y aplicabilidad, por medio de su control se varían propiedades como son viscosidad, consistencia y tiempos de secado. Los disolventes se utilizan además para solubilizar las resinas y regular la velocidad de evaporación. La utilización de disolventes que no disuelven al ligante es frecuente en la formulación de pinturas, se les denomina co-solventes. Las dos características más importantes de los disolventes son su poder solvente (índice kauri-butanol) y velocidad de evaporación (curva de evaporación).

Aditivos

Son productos que se dosifican en pequeñas cantidades para facilitar el proceso de fabricación de la pintura, aportar unas características concretas a la película de

pintura seca, crear las condiciones adecuadas para que el secado se produzca de forma correcta y para estabilizar la pintura en el periodo de almacenamiento. Dentro de este grupo de productos encontramos humectantes y dispersantes cuya función es facilitar el mojado de pigmentos y cargas y su posterior dispersión y estabilización; espesantes que se utilizan para conseguir una consistencia determinada; agentes reológicos para dar un comportamiento determinado a la pintura durante y después del proceso de aplicación, antioxidantes, gelificantes, anti moho y antiespumantes.

Solventes

De acuerdo Mondragón (2017), los solventes tienen gran importancia en productos como pinturas a base de agua, barnices, tintas, aerosoles, cuero, en coloración de textiles, marcadores permanentes, pegamentos y adhesivos, en algunos químicos utilizado en fotografías, entre otros. El término solvente se refiere a sustancias orgánicas en estado líquido, utilizadas para disolver sólidos o gases u otros líquidos. La mayoría de ellos son derivados del petróleo o sintéticos. Es importante mencionar que no hay ningún solvente 100% seguro, todos son tóxicos en distintos niveles.

Secado en la Pintura

Grupo Secamiento Evaporativo

Son pinturas que la película se forma por evaporación del solvente y no hay procesos químicos involucrados. La principal característica de este grupo es que las pinturas son de tipo reversible, es decir, se re disuelven con facilidad con presencia de solventes y habitualmente presentan una notoria retención de solventes, demorándose por este motivo el producto aplicado en un tiempo prolongado en adquirir sus características finales.

De acuerdo a Ramírez (2016), el secamiento es esencialmente dependiente de la temperatura, los productos de este grupo y sus aplicaciones principales son: (a) acrílicos usado para el pintado de automóviles, excelente resistencia a la intemperie, (b) nitrocelulosa usado para el pintado de automóviles y lacado, (c) caucho ciclizado que son esmaltes de gran brillo para baños y cocinas, (d) vinílicos que son esmaltes de uso industrial por su excelente resistencia química. Especialmente adecuados para

interiores de estanque de agua potable y ambientes de gran agresividad, (e) goma laca que corresponde a dos productos de origen natural utilizado principalmente para barnices y lacado de muebles económicos y (f) Bitúmenes brea-asfalto para la protección de elementos contra la acción del agua en todas aquellas áreas en que el aspecto estético no tiene importancia.

Grupo secamiento evaporativo más oxidación

Son pinturas de amplio uso cuya característica principal es la necesidad de absorber oxígeno del aire para que se forme la película. Son en general películas de excelente adherencia, irreversibles, aunque en alguna medida sensible a los solventes fuertes. Su resistencia química es baja. Todo este grupo tiene su origen en aceites naturales que pueden ser de tipo secante como por ejemplo: linaza, soya, atún, pescado, o de tipo no secante como por ejemplo: aceite de resina, aceite de coco y otros. (Ramírez, 2016)

Óleos

La técnica del óleo es la que presenta menos diferencia entre los colores frescos y los secos. Por ello es la más adecuada para la representación del natural, en la que todo depende de la apreciación justa de los tonos y de sus más suaves gradaciones (valores), ningún otro material proporciona tanta multiplicidad de modos de representación como el óleo. La aparente facilidad de aplicación, que ofrece efectos rápidos e inmediatos, sus combinaciones y fusión de tonalidades fácilmente conseguibles, así como la posibilidad de cubrir aquellos tonos no logrados y de corregir y alterar en fresco sobre fresco, son las causas de que la pintura al óleo se haya convertido en la técnica más extendida. (Universidad Popular de Albacete, 2015)

Alquídicos

Los esmaltes alquídicos se fabrican con las llamadas resinas alquídicas, que son cuerpos resinosos obtenidos en la base de un proceso químico de aceites naturales. Su nombre deriva del aceite que le dio origen (alquílico de soya, linaza, pescado, etc.) Las resinas alquídicas fueron las primeras en desarrollarse y constituyen la base de los elementos sintéticos que se venden en el comercio.

En el transcurso de los últimos 40 años ellos en la práctica han desplazado a los oleos en el mantenimiento industrial, debido a su secamiento más acelerado, mayor dureza, mejor retención de brillo y mejor resistencia al agua. Los alquídicos tienen en general buena resistencia a la humedad y al contacto intermedio agua, por ejemplo: lluvia y dan suficiente protección en ambientes químicos moderados. Su resistencia a solventes es regular. (Ramirez, 2016)

Tabla 7

Tipos de Alquídicos

Tipo de alquídicos	Características
Reforzado	Se ha ensayado con buenos resultados el reforzamiento de la película con otras resinas. Con ello se ha obtenido pinturas de muchas mejores características y valores de resistencia
Fenólico	De alto brillo y apto para ambientes de mucha humedad
Uretano	Producto duro de excelente brillo y resistencia a la abrasión. Apto para terminaciones de gran estética.
Caucho clorado	Pinturas de buena impermeabilidad. Apta para inmersión permanente en agua de baja agresividad
Silicona	Pintura impermeable de larga duración a la intemperie y gran resistencia a la radiación. Por ejemplo: apto para súper estructuras de barcos.

Nota: Tipos de alquídicos Adaptado de Pinturas y Revestimientos por P. Parrilla, 2011, p70.

Grupo secamiento evaporativo más reacción química

Para Parrilla (2011), los productos de este grupo se caracterizan porque una vez que se han evaporado los solventes, tiene lugar una reacción química entre los

componentes (*Cross-Linking*) que conforman entonces la película. Las características propias de la pintura no se consolida mientras está reacción química no haya tenido lugar o respectivamente no se ha completado. Dentro de este grupo deben distinguirse dos subgrupos.

Reacción a temperatura ambiente: En este caso el producto debe suministrarse en dos componentes separados que deben unirse y mezclarse íntimamente antes de aplicarlos. Una vez mezclados, se inicia la reacción química que es irreversible. Por ello se habla de un periodo de vida útil o “*pot Life*” pasado el cual los productos pierden sus propiedades y deben descartarse. Típicos ejemplos para este grupo son las pinturas epóxidos los poliuretanos y los poliésteres no saturados.

Reacción a temperatura alta: Aquí los componentes requieren de alta temperatura (agregado de energía) para reaccionar (80 hasta 220°C) siendo estables a temperatura ambiente. Por ello es posible entregar los componentes mezclados y no es aplicable el concepto de *Post Life*.

Una vez aplicados y evaporados los solventes, las piezas pintadas se someten a alta temperatura en un horno por un tiempo preestablecido, produciéndose la reacción química o fraguado y adquiriendo recién en esos momentos la capa de pintura todas sus cualidades. Ejemplos típicos de este subgrupo son las pinturas de acuerdo con fenol-formaldehido, melanina y urea-formaldehido, el acrílico horneable y los barnices y esmaltes *epoxy*-fenólicos y epoxi-urea.

Marco Legal

Leyes y regulaciones generalmente reconocidas que tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos y revelaciones materiales en los estados financieros, incluyendo el marco de información financiera aplicable, entre las principales se encuentran, las siguientes: (a) ley de compañías, (b) código de la producción, (c) ley de régimen tributario interno y su reglamento; y (d) reglamento de comprobantes de venta y facturas.

Ley de Compañías

Es el marco jurídico bajo el cual funcionan las empresas legalmente constituidas en el Ecuador. Además, es en la misma Superintendencia de Compañías donde están registradas todas las empresas que funcionan legalmente en el Ecuador.

El Art. 294 de la Ley de Compañías faculta al Superintendente de Compañías a determinar mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías y entidades sujetas a su control y el Art. 295 del mismo cuerpo legal le confiere atribuciones para reglamentar la oportuna aplicación de tales principios (Superintendencia de Compañías, 2008).

El Superintendente de Compañías mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y determinó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009 (Superintendencia de Compañías, 2008).

Código de la Producción.

Para fines de este Código, se entenderán como procesos productivos eficientes el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto; adoptadas para reducir los efectos negativos y los daños en la salud de los seres humanos y del medio ambiente. Estas medidas comprenderán aquellas cuyo diseño e implementación permitan mejorar la

producción, considerando el ciclo de vida de los productos, así como el uso sustentable de los recursos naturales (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010).

También, se entenderán como procesos productivos más eficientes y competitivos, la implementación de tecnologías de punta, que permitan mejorar la administración y utilización racional de los recursos, así como prevención y control de la contaminación ambiental, producto de los procesos productivos, la provisión de servicios y el uso final de los productos (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010).

Desarrollo sustentable: Las personas naturales y jurídicas, así como las demás formas asociativas regidas por el presente Código, deberán desarrollar todos sus procesos productivos conforme a los postulados del desarrollo sustentable en los términos constantes en la Constitución y en los convenios internacionales de los que es parte el Ecuador (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010).

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su reglamento para la aplicación

Tiene como objetivo regular los tributos de los sujetos activos y pasivos del Ecuador. Los impuestos que regula la Ley de Régimen Tributario en el sector de comercialización de pinturas son: (a) Impuesto a la renta y (b) Impuesto al valor agregado.

Además de regular los impuestos indicados precedentemente, también manifiesta el procedimiento de las retenciones en la fuente del impuesto a la renta y del impuesto al valor agregado, sin descuidar el cumplimiento de la emisión de los comprobantes de venta, mismos que se constituyen en el sustento de cada transacción que se realiza en la actividad económica (Ley de Regimen Tributario Interno, 1989).

El impuesto a la renta es un tributo que todo sujeto pasivo debe entregar al estado por mandato expreso de la ley y cuando éste genera ingresos gravados, llegando a determinar la base imponible desde la cual se aplica la tarifa del impuesto a la renta sea para persona naturales que es de manera progresiva y para sociedades que es de

manera proporcional, con forme establece el Art. 36 y 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Regimen Tributario Interno, 1989).

El impuesto al valor agregado es un tributo que grava a la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal en todas las etapas de comercialización y por su naturaleza debe cumplir todas las actividades económicas que ejercen de manera continua, en función de lo que establece el Art. 52, 55 y 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno fundamentalmente, el sector de comercialización de pinturas en sus adquisiciones y en sus ventas grava con la tarifa 12% y en cada transacción deben emitir un comprobante de venta denominado factura, donde se refleja el valor de la transferencia y el impuesto por separado. (Ley de Regimen Tributario Interno, 1989)

Retenciones en la fuente: Es un mecanismo de recaudación de un impuesto por anticipado y debe realizar el sujeto pasivo que realice la adquisición de bienes y servicios y este valor debe ser registrado en una cuenta de pasivo y entregado a la administración tributaria en el mes inmediato siguiente a través del formulario 103.

El sujeto pasivo que es objeto de la retención en la fuente del impuesto a la renta registrara en una cuenta del activo como crédito tributario y compensara con el impuesto a la renta por pagar cuando declare el ejercicio fiscal anual. (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010)

El sujeto pasivo que es objeto de la retención en la fuente del impuesto al valor agregado registrará en una cuenta de activo como crédito tributario del IVA y compensará en el ejercicio fiscal con el IVA cobrado, y presentará la declaración y pago en el mes inmediato siguiente. (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010)

Cuando el crédito tributario del ejercicio fiscal anual o mensual es mayor al impuesto a la renta causado y al IVA cobrado del mes seguirá la diferencia siendo crédito tributario para el próximo ejercicio fiscal. (Ley de Regimen Tributario Interno, 1989)

Marco Referencial.

La NIIF 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes, la cual deben aplicar todas las compañías del Ecuador que se rigen bajo las Normas Internacionales de Información Financiera, y de acuerdo al calendario de aplicación, se encuentra en vigencia a partir del 1 de enero del 2018, y a continuación se detallan estudios realizados en distintos sectores económicos:

En el sector inmobiliarios se realizó un trabajo de investigación denominado “Diseño de una metodología para la implementación de NIIF 15 en una empresa inmobiliaria en el Ecuador y sus efectos tributarios.”, cuyos autores son Omar Campoverde León y Catalina Castro Garcés; quienes llegaron a la siguiente conclusión “En el desarrollo del análisis de nuestro trabajo de titulación, pudimos concluir, que si bien el impacto de la aplicación del modelo de los 5 pasos no tendrá un efecto significativo para la compañía objeto de estudio dado que sus prácticas tradicionales de negocio se adaptan a los nuevos requerimientos de NIIF 15, fue necesario realizar un análisis pormenorizado de los criterios que exige la norma para llegar a esta conclusión.” (Campoverde y Castro, 2016)

En el sector de telecomunicaciones se realizó un trabajo de investigación denominado “Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 15 de la publicidad en empresas de programación y transmisión televisiva en el Ecuador”, cuyo autor es Carlos Caiza Briones, quien concluyó que “Las normas anteriores para el reconocimiento de ingresos dejaban más libertad al juicio o criterio profesional, es decir son más flexibles, mientras que la norma actual, al ser mucho más detallada, específica o restrictiva en función del cumplimiento de las obligaciones de desempeño, ocasionará un reconocimiento de ingresos mucho más real que en el pasado, lo cual equivale a una mejora significativa de la información incluida en los estados financieros.” (Caiza, 2018)

Capítulo 2: Metodología

Diseño de la Investigación

Según Navas y Puente (2018) los aspectos metodológicos de la investigación permiten dar respuestas a las interrogantes planteadas, los alcances, el por qué, los fundamentos teóricos y los aspectos que se pretende probar. En otras palabras, es el cómo se va a llevar a cabo el estudio y responde al problema planteado en los objetivos específicos de la investigación. Desde esa posición, los elementos metodológicos de la investigación están conformados por métodos, registros y técnicas, que ayudaron a obtener la información que se necesitó para la investigación propuesta.

El diseño de investigación es la vía que determina cómo realizar la investigación. Para Sabino (2012) proporciona un modelo de verificación que permite contrastar hechos con teoría y su forma es la de una estrategia o plan general que determine las operaciones necesarias para hacerlo. Según Tamayo y Tamayo (2003) es el “planteamiento de una serie de actividades sucesivas y organizadas, que deben adaptarse a las particularidades de cada investigación y que nos indican los pasos y pruebas a efectuar y las técnicas a utilizar para recolectar y analizar los datos...” (p.70).

Este trabajo de titulación se concibe bajo un diseño de campo no experimental prospectivo, ya que no se manipularán las variables y estas serán estudiadas tal como se presentan en el sector de comercialización de pinturas, en el área contable de la empresa Pinturas XIMA S.A., ubicada en la ciudad de Guayaquil. Se empleará el método inductivo para analizar los casos que conlleven a la explicación del fenómeno y el método deductivo para el análisis relacionado con la implementación de la norma NIIF 15. Es transversal ya que la aplicación de la NIIF 15 fue a partir de 2018, por lo tanto, solo se puede realizar el estudio a un solo ejercicio económico.

Tipo de Investigación

La presente investigación es de tipo exploratoria. El objetivo de una investigación exploratoria es, como su nombre lo indica, examinar o explorar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado nunca antes. Por lo tanto, sirve para familiarizarse con fenómenos relativamente desconocidos, poco estudiados o novedosos, permitiendo identificar conceptos o variables promisorias, e incluso identificar relaciones potenciales entre ellas (Cazao, 2006).

La investigación exploratoria, también llamada formulativa (*Selltiz*), permite conocer y ampliar el conocimiento sobre un fenómeno para precisar mejor el problema a investigar. Puede o no partir de hipótesis previas, pero al científico aquí se exige flexibilidad, es decir, no ser tendencioso en la selección de la información. En la investigación exploratoria se estudian qué variables o factores podrían estar relacionados con el fenómeno en cuestión, y termina cuando uno ya tiene una idea de las variables que juzga relevantes, es decir, cuando ya conoce bien el tema (Cazao, 2006).

Se aplica este tipo de investigación ya que en el caso de la NIIF 15 se debió implementar por primera vez en el año 2018, por lo cual se desconoce las implicaciones que pueda tener. Con este tipo de investigación se puede determinar las relaciones potenciales de los ingresos que permite generar una utilidad en la comercialización del sector de pinturas en la ciudad de Guayaquil.

Enfoque de la Investigación

Para este trabajo de titulación “Propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil.” y con base a la información recopilada en el capítulo que lo antecede, se considera que es relativamente apropiado implementar una metodología de investigación con enfoque cualitativa, debido a que utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación.

El enfoque seleccionado se direcciona mediante áreas o temas significativos de la investigación, donde se pueda desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y análisis de los datos; comúnmente estas actividades sirven en primer lugar para encontrar las preguntas de investigación más relevantes; y luego estudiarlas, analizarlas y responderlas (Sampieri, 2016).

Se empleó un estudio de caso, el cual se define como “como una metodología de investigación sobre un inter/sujeto/objeto específico que tiene un funcionamiento singular (...), entonces es la expresión de una entidad que es objeto de indagación y por este motivo se denomina como un caso” (Martinez, 2015). Para Yin (2010) es una

investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto de la vida real, especialmente cuando los límites entre el fenómeno y su contexto no son claramente evidentes.

El proceso de investigación se mueve de manera dinámica, y resulta un proceso circular entre las diferentes etapas de la misma, donde la secuencia no siempre va direccionada de la misma forma, debido a que varía en relación al estudio donde se aplique el enfoque cualitativo. A continuación, se puede visualizar el proceso de mejor manera en la figura (Sampieri, 2016).

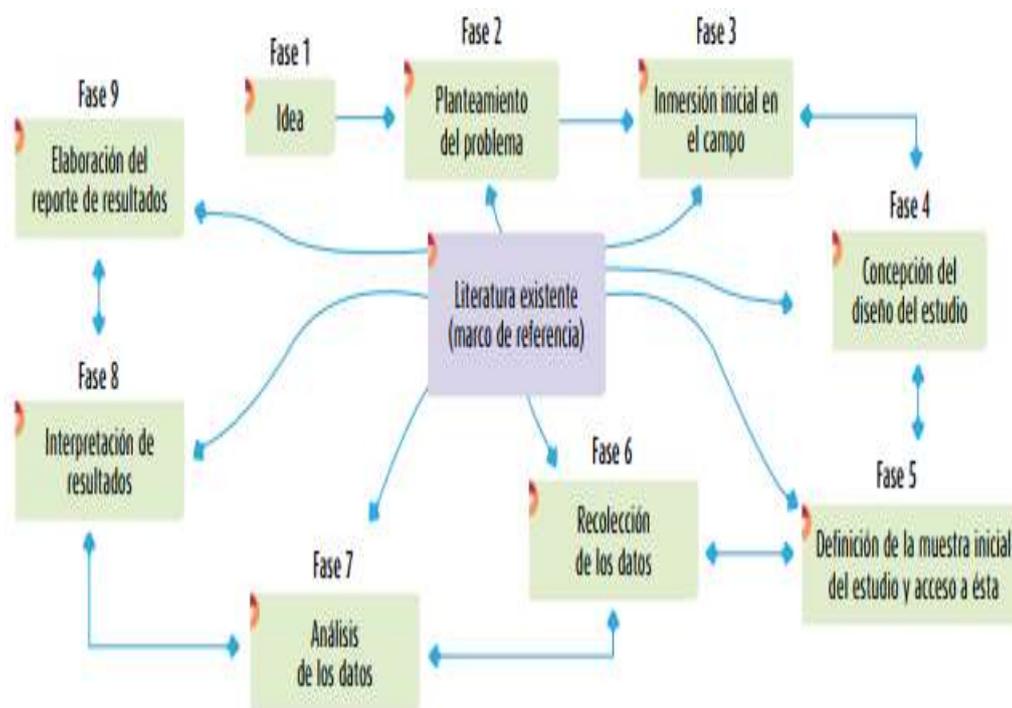


Figura 11. Proceso cualitativo. Tomado de Metodología de la Investigación por Sampieri 2016, p43.

Aunque ciertamente hay una revisión inicial de la literatura, ésta puede complementarse en cualquier etapa del estudio y apoyar desde el planteamiento del problema hasta la elaboración del reporte de resultados (la cual está representada mediante las flechas curvas). Se puede visualizar que el enfoque de investigación cualitativa puede presentar variables que permita regresar a etapas previas; por ello, las flechas de cada fase que empiezan desde la inmersión inicial en el campo hasta el reporte de resultados presentan una dirección en dos sentidos. (Sampieri, 2016)

En la investigación cualitativa, se estudia la realidad en su contexto natural tal y como sucede, sacando e interpretando los fenómenos de acuerdo con las personas implicadas. Utiliza variedad de instrumentos para recoger información como las entrevistas, imágenes, observaciones, en los que se describen las rutinas y las situaciones problemáticas, así como los significados en la vida de los participantes (Blasco & Perez , 2016).

El proceso cualitativo no es lineal ni lleva una secuencia como el proceso cuantitativo. Las etapas constituyen más bien acciones que se efectúan para cumplir con los objetivos de la investigación y responder a las preguntas del estudio; son acciones que se asocian, además de ser iterativas o recurrentes (Sampieri, 2016).

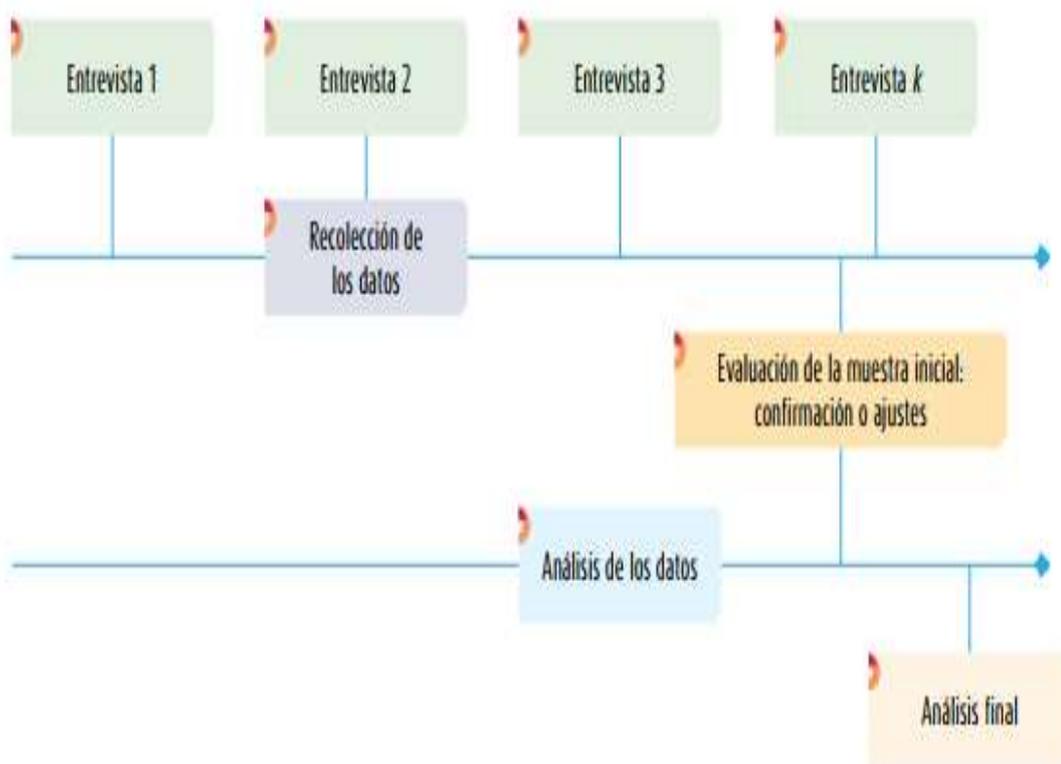


Figura 12. Naturaleza del Proceso Cualitativo. Tomado de Metodología de la Investigación por Sampieri 2016, p47.

En la figura se pretende mostrar el procedimiento habitual que se realiza para ejecutar la recolección y análisis de los datos mediante el método de las entrevistas, sin embargo, se puede efectuar diferentes procedimientos como las sesiones en grupo,

revisión e indagación mediante documentos o de artefactos, observaciones u otro método para recabar información (Sampieri, 2016).

La investigación cualitativa busca estudiar la calidad de las actividades, relaciones, asuntos, medios, materiales o instrumentos en una determinada situación o problema. Para una mejor comprensión y conocimiento acerca de la historia del enfoque cualitativo Fraenkel y Wallen en 1996 citado por Vera (2009) presentan cinco características básicas que describen las particularidades de este tipo de estudio.: (a) el ambiente natural y el contexto que se da el asunto o problema es la fuente directa y primaria, y la labor del investigador constituye ser el instrumento clave en la investigación; (b) La recolección de los datos es mayormente verbal que cuantitativa; (c) los investigadores enfatizan tanto los procesos como los resultados; (d) el análisis de los datos se da más de modo inductivo; (e) interesa mucho saber cómo los sujetos en una investigación piensan y que significado poseen sus perspectivas en el asunto que se investiga.

Con base a la información recopilada, y el estudio de los conceptos, se determinó que el enfoque apropiado para este trabajo de titulación debe ser de manera cualitativa, debido a que se van a realizar entrevistas en las cuales se desea indagar y estudiar los análisis y respuestas de las personas que se encuentran inmersas en la implementación de esta nueva norma; debido a que su trabajo lo deben ejecutar de manera constante, por lo cual es importante evaluar si mantienen un conocimiento apropiado para una correcta aplicación y poder extraer las conclusiones que los entrevistados otorgan acerca de los beneficios de esta nueva norma.

Fuente de Recopilación de la Información

En la recopilación de la información se encontró dos formas de realizarlo; mediante la fuente primaria, la cual se encuentra en su origen que es el Departamento de Contabilidad de la empresa objeto de estudio, las personas que fueron entrevistadas, entre otros; mientras que la fuente secundaria es aquella que se encuentra elaborada o reorganizada de información primaria y son diseñadas para facilitar y maximizar el acceso a las fuentes primarias o a sus contenidos como patentes, libros revistas, base de datos, repositorios, por mencionar algunos.

Para este trabajo de titulación se va a enfocar principalmente en la fuente de información emitida por el IASB, que es la NIIF 15 – Ingresos Procedentes por Contratos con Clientes, que entro en vigencia para todas las empresas alineadas bajo las normas internacionales de información financiera y regidas bajo los lineamientos de la Superintendencia de Compañías a partir del 1 de enero del 2018. Así como los datos suministrados por dos Gerentes de Auditoria de la firma Deloitte y por el Departamento de Contabilidad de la empresa objeto de estudio.

Muestreo

En la indagación cualitativa se emplea el muestreo no probabilístico o propositivo el cual permite establecer una estrategia para que el investigador defina cuál debe ser su muestra, de la misma manera se establecen los criterios a considerar sobre la conveniencia de los elementos muestreados, la técnica de muestreo por conveniencia no probabilístico y no aleatorio es más sencilla de aplicar porque depende de la accesibilidad y proximidad de los sujetos para el investigador (Sampieri, 2016).

Para este trabajo de titulación se determina el muestreo no probabilístico, por el criterio de selección a conveniencia, debido a que la propuesta metodológica se va a realizar en función a una entidad escogida de manera conveniente, ya que se cuenta con la información necesaria para poder analizar y desarrollar de una mejor manera la propuesta planteada.

Herramientas de Investigación

De acuerdo al enfoque determinado y a los párrafos que antecede, se ha decidido realizar 2 entrevistas para explorar y conocer más a detalle, los pensamientos y análisis que tienen las personas inmersas, debido a su trabajo o actividades ordinarias, tomando como base a 2 expertos en el ámbito de contabilidad y auditoría se les aplicó el instrumento. Se empleó el criterio de la saturación de la información al momento de realizar las entrevistas, el cual se refiere al momento en que, después de realizar éstas, se dejan de aportar datos nuevos, es en ese instante donde el investigador decide no seguir recolectando más datos ya que no aparecen nuevos elementos que aporten ideas nuevas a la investigación (Martinez-Salgado, 2012).

La entrevista a realizar para los expertos es dirigida a dos Gerente de auditoría de la firma Deloitte Ecuador, quienes mantiene 12 años dentro de la firma y poseen una alta competencia en el ámbito contable y de auditoría, por lo cual pueden aportar una valiosa información acerca de esta nueva implantación, debido a la extensa experiencia que mantienen dentro del campo.

Guía de Preguntas

De acuerdo a las herramientas a utilizar para el presente trabajo de titulación donde se va a desarrollar dos entrevistas a los expertos de contabilidad y auditoría, se realizó un cuestionario con el fin de optimizar el tiempo y de extraer la mejor información posible, las preguntas diseñadas para la entrevista son las siguientes: (a) ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?, (b) ¿Qué industrias cree que son las más afectadas?, (c) ¿Cuáles considera que son los cambios más relevantes?, (d) ¿Qué impacto generaría la NIIF 15 en el control interno?, (e) ¿Cuál es su opinión del impacto que pueda causar en una empresa comercializadora?, (f) ¿Cómo reconoce adecuadamente las obligaciones de desempeño?, (g) ¿Considera que se generaría un impacto tributario? y (h) ¿En qué momento la compañía debe reconocer el ingreso?

Tabla 8

Entrevistas con los expertos de contabilidad y auditoría. Parte A

N	Interrogantes. De acuerdo a la NIIF 15:	Respuestas
1	¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?	Es una norma que cambiará los principios de reconocimiento de ingresos y su implementación no requerirá el ejercicio del juicio profesional y la determinación de estimaciones.
2	¿Qué industrias cree que son las más afectadas?	La implementación de esta norma afectará a todos los negocios, en grados diversos; principalmente para el sector de la construcción, en donde sus contratos contienen múltiples elementos y la NIIF 15 podría afectar la determinación de, si dichos elementos deban reconocerse de manera separada. Entre otras industrias, se encuentra la de <i>Retails</i> , en donde sus iniciativas de promoción de ventas contienen una serie de obligaciones de desempeño, las cuales según la NIIF 15 deben contabilizarse por separado, lo cual podría producir una complejidad en los procesos contables.

Tabla 9

Entrevistas con los expertos de contabilidad y auditoría. Parte B

N	Interrogantes. De acuerdo a la NIIF 15:	Respuestas
3	¿Cuáles considera que son los cambios más relevantes?	<p>El cambio más relevante será el momento en que la Compañía debe reconocer los ingresos, ya que la NIIF establece que estos, deben ser reconocidos en el tiempo o en un punto del tiempo.</p> <p>Otro aspecto relevante es si los ingresos deben ajustarse por los efectos del valor del dinero en el tiempo.</p>
4	¿Qué impacto generaría la NIIF 15 en el control interno?	<p>Debido a la complejidad de la aplicación de esta norma, algunas entidades podrían requerir modificaciones al sistema de contabilidad existente o desarrollar un proceso complementario en sistemas.</p>
5	¿Cuál es su opinión del impacto que pueda causar en una empresa comercializadora?	<p>Considero que, a menos que la empresa comercializadora otorgue múltiples iniciativas de promoción de ventas o incluya algún servicio complementario por la venta de bienes. La implementación de esta norma no tendría un impacto significativo en su operación.</p>
		<p>El principal cambio es el momento en que la entidad deba reconocer el ingreso, debido a que puede ser en un único momento o a lo largo que se satisfaga la obligación de desempeño.</p> <p>En las entidades donde no se ha planificado la implementación de la NIIF 15 de una buena manera, causara un impacto en los sistemas de TI o de contabilidad.</p> <p>Depende del caso en que se presente el desarrollo de la actividad, debido a que si no presenta promociones o variables de iniciativas comerciales, no generara un impacto relativo, ya que se reconocerá el ingreso al momento de entregar los bienes.</p>

Tabla 10

Entrevistas con los expertos de contabilidad y auditoría. Parte C

N	Interrogantes. De acuerdo a la NIIF 15:	Respuestas
6	¿Cómo reconoce adecuadamente las obligaciones de desempeño?	Las obligaciones de desempeño necesitan ser determinadas al inicio del contrato, mediante la identificación de los bienes o servicios distintos contenidos en el contrato.
7	¿Considera que se generaría un impacto tributario?	Esta norma conlleva un impacto tributario debido a que, al aplicar este nuevo estándar puede resultar en un cambio significativo en los ingresos y en algunos casos el reconocimiento de costos.
8	¿En qué momento la compañía debe reconocer el ingreso?	Los ingresos deben ser reconocidos a medida que representen la transferencia de bienes o servicios prometidos a los clientes en una cantidad que refleje la ponderación que la entidad estima tener derecho por el cambio de esos bienes y servicios.
		Las obligaciones de desempeño se reconocen de acuerdo a los lineamientos de la normativa, una obligación de desempeño debe ser independiente de la otra para poder ser identificada por separado, ya que si es dependiente se reconocerá como una única obligación.
		Genera un impacto tributario, debido a que en varias ocasiones generara una diferencia en la base contable con la fiscal, sin embargo, la administración tributaria no se ha manifestado para un adecuado reconocimiento tributario.
		De acuerdo a la normativa, donde se indica que el ingreso debe reconocerse dependiendo de cuando satisface la obligación de desempeño, ya que puede ser en un único momento o a lo largo de un periodo de tiempo.

De acuerdo a las entrevistas realizadas a los 2 expertos en el área contable y de auditoría, donde se pudo realizar preguntas abiertas para conocer las consideraciones u opiniones que mantienen acerca de la implementación de esta nueva normativa contable en las entidades que se rigen bajo las NIIF en la ciudad de Guayaquil; se pudo evidenciar que es una norma compleja y que presenta un marco normativo más robusto en relación a las normas contables que reemplaza.

Con los entrevistados se pudo conocer distintos aspectos valiosos para considerar al momento de implementar la NIIF 15, ya que con su experiencia evalúan desde una manera global el impacto que se pueda generar en distintas industrias, y para este trabajo de titulación se ha seleccionado una empresa comercial, por lo cual se indagó conjuntamente con ellos para identificar que impactos se generarían y como se debería aplicar los criterios contables para un reconocimiento íntegro y exacto de los ingresos.

Luego de culminar las entrevistas se pudo obtener como resultados que de acuerdo al criterio de saturación se satisface las indagaciones con las 2 entrevistas realizadas, debido a que la información proporcionada se alinea de manera semejante entre los 2 expertos, ya que la normativa establece de manera rigurosa los parámetros y alineamientos contables que se deben seguir.

La información obtenida y el conocimiento brindado por los expertos serán de gran aporte al momento de realizar los casos en el siguiente capítulo, donde se desarrolla la propuesta metodológica. Con base a toda la información recopilada se concluyó que se debe estudiar de manera rigurosa y analizar los distintos casos para reconocer los ingresos de manera razonable y en el momento adecuado, con el objetivo de presentarlos de acuerdo a los lineamientos de la nueva NIIF 15.- Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes.

Capítulo 3: Propuesta metodológica para la aplicación de la Norma

Conocimiento del Negocio

La empresa pinturas Xima S. A. fue fundada en Guayaquil, el 13 de diciembre de 1956, como fruto de una sociedad entre W.R. Grace y The Glidden Company. La Compañía forma parte del Negocio Pinturas del Grupo Orbis, que es un grupo industrial, integrado, diversificado, y líder en los mercados latinoamericanos. El grupo opera en 30 compañías en 16 países y realiza exportaciones a 25 países. El grupo tiene 4 unidades de negocio estratégicas: pinturas, aguas, químicos y comercio.

El objeto social de la Compañía principalmente es la elaboración y comercialización de una amplia gama de pinturas, esmaltes y barnices de tipo arquitectónico y decorativo, lacas y esmaltes para la industria automotriz y electrodomésticos, lacas para muebles de madera, pinturas para mantenimiento industrial, pinturas marinas, pinturas para la demarcación de tráfico y otra variedad de pintura especializada.

La compañía cuenta con instalaciones propias de manufactura y procesamiento de materia prima importada. Se encuentra ubicada en Dr. Elías Muñoz Vicuña y Orellana Mateus de la ciudad de Guayaquil. Adicionalmente, posee un centro de almacenamiento y distribución de productos (CEDI) ubicado en el sector de la Prosperina - Guayaquil, lugar desde el cual realiza sus ventas principales y un centro de distribución menor en Quito.

Líneas de negocios y productos.

Los negocios incluyen la elaboración y comercialización de pinturas, barnices, esmaltes y lacas, y de materiales para el tratamiento de pinturas, los cuales se dividen en varias líneas de negocio que se detallan a continuación: (a) pinturas arquitectónicas, (b) pinturas automotrices, (c) industrial y (d) mantenimiento.

Pinturas Arquitectónicas

Se encuentran las pinturas para decoración, y se utilizan en ambientes interiores y exteriores, fachadas, edificios tumbados, puertas, ventanas, rejas. Se

conforman por tres clases de productos tales como: (a) pinturas a base de agua (látex), (b) pinturas a base de aceite (solvente) y (c) otros (anticorrosivos, estucos, empastes, selladores)

Pinturas automotrices

Dentro de las líneas de negocio que ofrece la entidad a sus clientes identificamos este segmento, el cual corresponde principalmente a la línea de pinturas para vehículos donde contiene productos como: (a) lacas nitrocelulosas, (b) lacas acrílicas y (c) poliurentos.

Industrial

Esta línea de negocio está conformada por productos para el sector industrial, tales como: (a) pinturas en polvo para electrodomésticos y (b) pinturas de maderas, envases y cilindros de gas.

Para un mayor detalle se realizó un gráfico en el cual se puede apreciar las diferentes líneas de producto y negocios que mantiene la Empresa A; el mismo se realizó con base comparativa de datos correspondientes al año 2018 con el año 2017 para apreciar un ligero crecimiento en las ventas de la compañía correspondiente al sector decorativo (segmento alto y medio bajo).

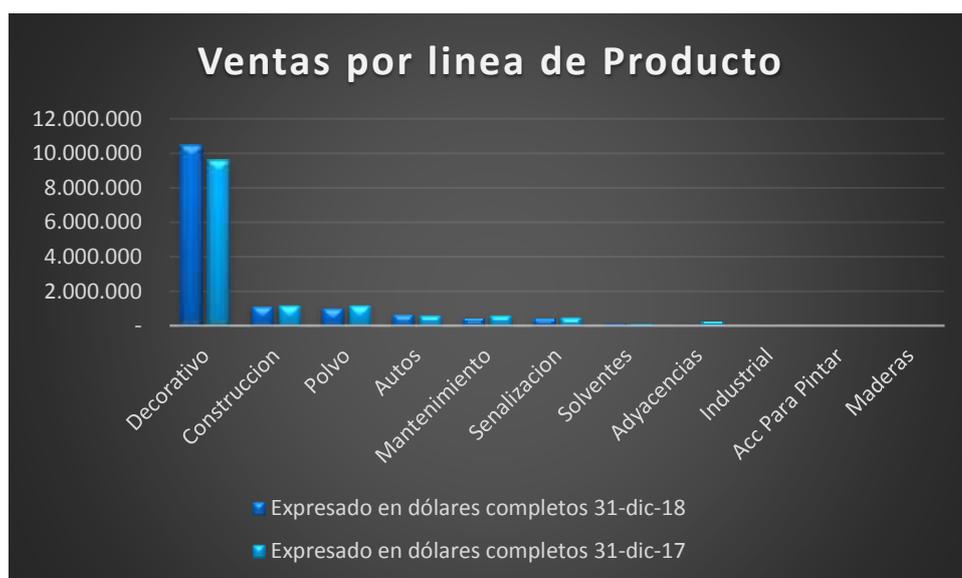


Figura 13. Ventas por Líneas de Producto. Adaptado de la Superintendencia de Compañías, p4.

Manufactura.

El proceso de manufactura se lleva a cabo en función a las proyecciones del departamento de logística, el cual entrega una lista de requerimientos y prioridades. Existen dos áreas de producción, base solvente y base agua, cada una posee subprocesos para la elaboración de cada uno de sus productos.

De forma general los subprocesos son pesado (colocación de fórmula y materia prima), mezclado (mezcla de los elementos incluidos en la fórmula), color (colocación del pigmento), empaquetado (unión de productos antes de pasar a la bodega de producto terminado).

Cabe indicar que cada área tiene un departamento de calidad que verifica el estado de los productos elaborados, si un producto no es aprobado por calidad, el mismo es reprocesado o dado de baja ya que cumple las condiciones para ser despachado a los clientes.

Producción.

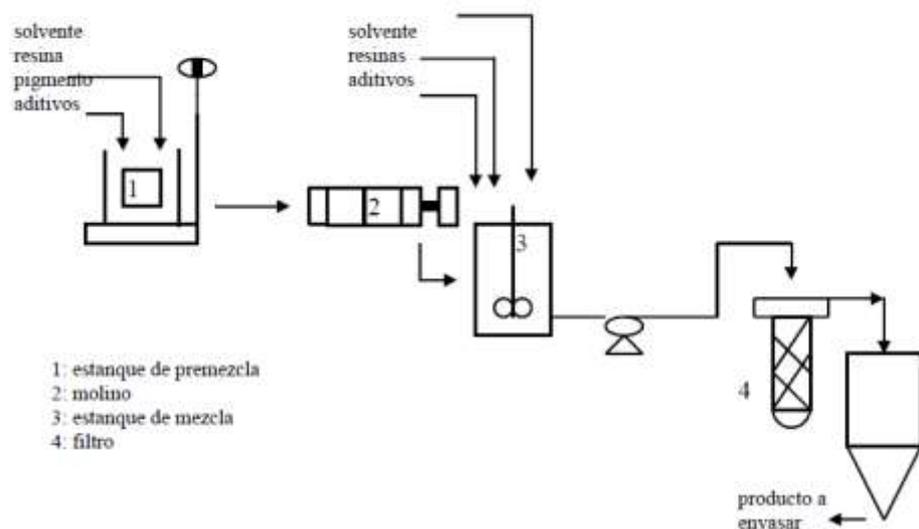


Figura 14 Proceso de producción de pinturas. Tomado de Pinturas Ecuatorianas, p4.

El proceso de manufactura de la Compañía se lleva acorde con las proyecciones del departamento de logística, el cual entrega una lista de requerimientos y una lista de prioridades. La primera hace referencia a la programación mensual de producción, de manera que se puedan definir los recursos necesarios que van a ser

usados, tales como materias primas y material de empaque, entre otros. La segunda lista se refiere a un plan semanal de acuerdo a las prioridades de producción que se requieran, mediante la cual se tienen en cuenta aspectos como ocupación de equipos, tiempo, emisión de fórmulas, entre otros.

Cabe mencionar que las fórmulas son los compuestos de cada tipo de pintura que va a ser elaborada. Diariamente se imprimen hojas de fórmulas que contienen diferentes características, como: cantidades de materiales necesarias para cada lote, codificaciones de seguridad, instrucciones de calidad, riesgos, entre otros.

Estrategias de Negocio.

La Compañía ha incrementado ligeramente sus ventas en el año 2018 con respecto al año 2017, debido a un aumento en la demanda relacionada con la situación económica del país y la disminución del gasto en obras públicas relacionadas con el sector de la construcción por parte del estado ecuatoriano, lo que ha ocasionado que los clientes contraigan su demanda. Sin embargo, con el objeto de incrementar las ventas la Compañía ha establecido campañas publicitarias y promociones con la finalidad de captar ventas.

Principales Clientes.

La compañía mantiene un margen de clientes importantes lo mismos que se pueden identificar mediante la base de facturación realizada durante el periodo 2018, donde se puede destacar grandes industrias de retail que disponen y proporcionan la facilidad de comercializar los productos de las diferentes líneas que son producidos por la Empresa Xima S.A.; los cuales se detallan a continuación: (a) corporación el Rosado S.A., (b) Comercial Kiwi S.A., (c) Trecx S.A., (d) Comercial el salvador pacheco S.A. y (e) Pinturas el Maestro Cia. Ltda.

Principales Proveedores.

La compañía mantiene contratos con diferentes industrias tanto locales como internacionales, las cuales se encargan de suministrar a la Empresa Xima S.A. toda la materia prima para confeccionar y realizar cada uno de sus productos, manteniendo la calidad del producto brindado al cliente; a continuación, se detalla los principales proveedores durante el periodo 2018: (a) Tronox Pigments Ltd., (b) Shandong Dawn

International Trading Co. Ltd., (c) Lotte Fine Chemical Co, Ltd y (d) Paraplasticos S.A.

Tendencia de Ingresos.

Con base en la información recopilada de la compañía se puede indagar en la cantidad de ingresos que debió reconocer por la venta de sus diferentes líneas de producto, realizando un comparativo desde el año 2015 al periodo 2018, donde se puede visualizar que el año donde obtuvo mayores ventas fue en el 2015, pero en comparación al periodo 2017 se identifica un leve crecimiento en las ventas debido a una reactivación económica que se ha dado en el Ecuador.

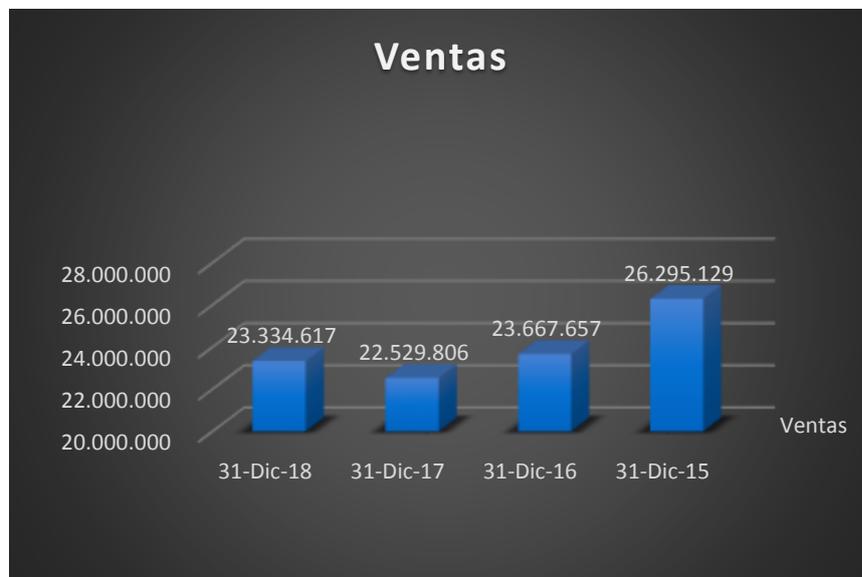


Figura 15. Ingresos por Líneas de Producto. Adaptado de Superintendencia de compañías, p3.

Flujograma del Proceso de Ingresos.

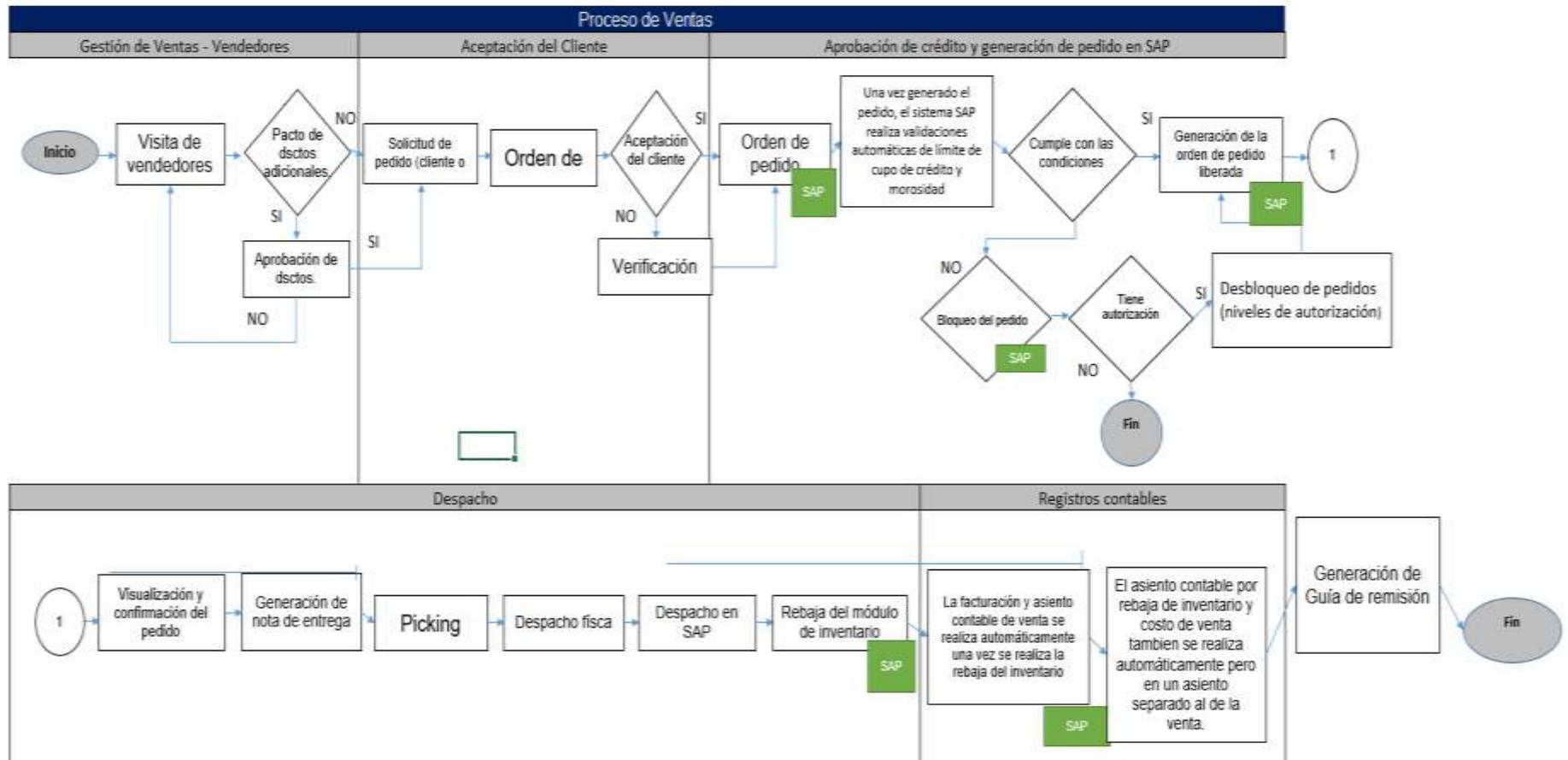


Figura 16. Flujograma de Ingresos. Tomado de Guía Deloitte 2018, p11.

Tratamiento Contable para el reconocimiento de los ingresos

Paso 1: Identificación de un Contrato

Pinturas Xima S.A. comercializa sus bienes y servicios, en la adecuación y remodelación de las instalaciones de una entidad sin fines de lucro dedicada a brindar servicios de educación, cuyo financiamiento depende de manera significativa de aportes proporcionados por el Estado. Hasta el mes de diciembre del año 2017 la entidad sin fines de lucro no presentaba problemas en cancelar las facturas a Pinturas Xima S.A. por los bienes y servicios percibidos, sin embargo, debido a un recorte presupuestario y una recesión económica del país, a partir del año 2018, el Estado no ha logrado cumplir con las transferencias acordada a favor de la entidad sin fines de lucro, quien por esta situación ha tenido retrasos relevantes en el pago de las facturas a Pinturas Xima S.A.

Pinturas Xima S.A. facturó por los bienes y servicios entregados en los meses de enero a junio, sin embargo, hasta el 30 de junio no ha recibido pago alguno de dichas facturas. En el mes de abril los representantes de Pinturas Xima S.A mantuvieron reuniones con los representantes de la fundación y estos últimos informaron de la difícil situación económica en la que se encuentran y solicitaron a Pinturas Xima que no suspendan la remodelación, en razón de su fin social.

Luego de la reunión, los representantes de Pinturas Xima S.A. en conjunto con la alta gerencia decidieron continuar el suministro de los bienes y servicios a la entidad sin fines de lucro a pesar de que, a esa fecha, se presenta un alto riesgo de no recuperar las cuentas por los bienes y servicios ya prestados, así como por los que se entreguen en lo posterior. Esta decisión fue tomada en base al pedido del cliente y a que se evaluó que dicha decisión fortalecería su posición comercial, al ser el único proveedor de la entidad sin fines de lucro, de reconocida reputación en el medio.

Pregunta.

¿Cómo debió ser el reconocimiento de las facturas por bienes y servicios entregados por el proveedor de enero a junio?

Análisis.

Conforme lo establece la NIIF 15 (párrafo 9 literal e.), las entidades deben reconocer los ingresos relacionados a un contrato sólo si es probable que la entidad recaude la contraprestación la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Consecuentemente, en el caso particular, Pinturas Xima S.A. debió reconocer como ingresos del período las facturas del mes de enero a marzo, dado que hasta ese momento su entendimiento era que no existía riesgo de recuperación de las cuentas de dichos períodos, en función del historial mantenido con el cliente. Sin embargo, en abril en que el proveedor mantuvo la reunión con el cliente, ratificó su difícil situación económica, la cual no depende de su propia gestión sino del Estado. Por lo tanto, el proveedor, a pesar de no suspender el suministro de bienes y servicios al cliente, debió dejar de registrar como ingresos las facturas de abril a junio, y en adelante, hasta que la situación que genera el riesgo significativo de recuperación de las cuentas sea superada conforme lo establece el párrafo 13 de la NIIF 15.

Paso 2: Identificar las Obligaciones de desempeño.

Primer Caso – Cupón de descuento.

Pinturas Xima S.A. vende 5 galones de la pintura acrílica a US\$20 cada una, con un costo de US\$12 por galón, es decir el valor de la venta es por un valor de US\$100 y el costo de la misma es de US\$60, entrega un cupón de descuento del 40% para la adquisición de otro producto en los próximos 30 días en su tienda. Este cupón solamente puede ser canjeado en una compra futura, ya sea de un producto o de varios a la vez, pero la compra nunca puede ser superior a US\$60.

La empresa realiza estas promociones todas las quincenas y en base a su experiencia conoce que el 80% de los cupones de descuento son canjeados en el mes siguiente. Adicionalmente, la empresa conoce que los bienes adquiridos con el cupón de descuento tienen un valor medio de US\$50.

¿Cuántas obligaciones de desempeño se pueden identificar?

Criterios de acuerdo con la NIIF 15 – Ingresos Procedentes de Contrato con Clientes:

El cliente puede beneficiarse de: (i) lo que compra; (ii) de la opción de descuento en una próxima compra.

La entidad puede identificar la venta de cada bien y puede identificar la opción de descuento en una compra futura.

Son dos bienes distintos, luego son dos obligaciones de desempeño.

De acuerdo con NIIF 15 p.78, si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará usando técnicas razonables de estimación:

Precio de Venta * % Descuento a aplicar * Probabilidad

$$\$50 \times 40\% \times 80\% = \text{US\$}16$$

Tabla 11

Identificación de las Obligaciones de desempeño.

Obligación de desempeño	Precio de Venta Independiente	%	Asignación del precio
Pintura X	100	86	86
Opción de descuento	16	14	14
	116		100

Tabla 12

Registro Contable en la fecha de entrega del cupón.

Descripción	Debe	Haber
Efectivo y equivalente de efectivo	100	
Estimación de descuento por cupón (E/R)	14	
Ingresos por actividades ordinarias (E/R)		100
Pasivo por estimación de cupones de descuento		14

Tabla 13

Registro contable por el costo de venta de los 5 galones de pintura

Descripción	Debe	Haber
Costo de Venta	60	
Inventario producto terminado		60

Tabla 14

Registro contable en la fecha que el cliente canjea el cupón.

Descripción	Debe	Haber
Efectivo y equivalente de efectivo	30	
Pasivo por estimación de cupones de descuento	14	
Estimación de cupones de descuento no provisionados (E/R)	6	
Ingresos por actividades ordinarias(E/R)		50

Tabla 15

Registro contable si el cliente no decide hacer efectivo el cupón.

Descripción	Debe	Haber
Pasivo por estimación de cupones de descuento	14	
Ingresos por actividades ordinarias(E/R)		14

Segundo Caso – Programa de lealtad del cliente.

La compañía Pinturas Xima S.A.; en el 2018 realizó un programa de fidelización de clientes, el mismo que tiene como objetivo recompensar con un punto de fidelidad

por cada US\$10 de compra. Cada punto es canjeable por US\$1 en las futuras comprar que decidan realizar, en el primer periodo el cliente Kiwi S.A compra 2.000 galones de pintura esmalte a un precio de venta de US\$50 y un costo unitario de US\$35 cada uno, que genera una venta total de US\$100.000, y un costo total de US\$70.000; por lo cual ganan un total de 10.000 puntos, Pinturas Xima S.A. espera canjear 9.500 puntos en el primer periodo.

Al cabo del primer periodo se canjearon 4.500 puntos por productos con un costo total de US\$30.000, considerando que no se registraron ventas en el segundo periodo, Pinturas Xima S.A. estima que los puntos que serán canjeado es de 9.700. Al final del segundo período se canjearon 8.500 puntos en total (4.000 puntos en el segundo periodo), por productos con un costo total de US\$50.000.

Tabla 16

Determinación de la contraprestación variable y puntos.

	US\$	
Producto	91.324	$US\$100,000 \times (US\$100,000 / US\$109,500)$
Punto	8.676	$US\$100,000 \times (US\$9,500 / US\$109,500)$
Total	100.000	

Tabla 17

Registro contable de la venta y de la contraprestación variable.

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar Clientes	100.000	
Ingresos por actividades ordinarias		91.324
Pasivo del contrato		8.676

Tabla 18

Registro contable al costo de venta por la entrega de 2.000 galones

Descripción	Debe	Haber
Costo de Venta	70.000	
Inventario producto terminado		70.000

Tabla 19

Registro contable por los 4.500 Puntos Redimidos durante el primer periodo.

Descripción	Debe	Haber
Pasivo del contrato	4.110	
Ingresos por actividades ordinarias		4.110

$(4.500/9.500) \times \text{US\$ } 8.676 = 4.110$

Tabla 20

Registro contable al costo de venta de los productos entregados al canjear los 4500 puntos.

Descripción	Debe	Haber
Costo de Venta	17.500	
Inventario producto terminado		17.500

$500 \text{ galones} \times \text{US\$ } 35 = 17.500$

Tabla 21

Registro contable por los 8.500 puntos redimidos en el segundo período.

Descripción	Debe	Haber
Pasivo del contrato	3.493	
Ingresos por actividades ordinarias.		3.493

$(8.500/9.700) \times \text{US\$ } 8.676 - 4.110 = 3.493$

El saldo del pasivo del contrato es de US\$1.073 equivalente al pasivo original de US\$8.676 menos US\$7.603 del total de puntos canjeados (US\$4.110 + US\$ 3.493)

Tabla 22

Registro contable al costo de venta de los productos entregados en el segundo periodo por los 8500 puntos.

Descripción	Debe	Haber
Costo de Venta	33.040	
Inventario		33.040

944 galones x US\$35= 33.040

Paso 3: Determinar el Precio de la transacción

Primer Caso - Devoluciones

La compañía Pinturas Xima S.A. suscribe un contrato el 1 de diciembre con un cliente para proporcionar 100 galones de pintura por un precio unitario de US\$100, el efectivo es recibido cuando Pinturas Xima S.A. transfiere los productos al cliente y se permiten devoluciones dentro de los 30 primeros días.

El costo de cada galón es de US\$60, y la compañía estima que es altamente probable que, de los 100 productos vendidos, 97 productos no sean devueltos.

Preguntas.

- ¿La contraprestación es fija o variable?
- ¿A qué importe deberían medirse los ingresos de acuerdo con NIIF 15 al 31 de diciembre?

Respuesta a la pregunta del caso.

- La contraprestación es variable debido a que el contrato permite la devolución de productos y se utiliza uno de los métodos establecidos en la NIIF 15.
- El registro contable de las devoluciones se realiza de la siguiente manera:

Tabla 23

Registro contable inicial.

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por cobrar clientes	10.000	
Ingresos por actividades ordinarias		9.700
Pasivos por devolución		300
Registra el ingreso por los productos que no serán devueltos y el pasivo por el reembolso		
Costo de ventas	6.000	
Inventario producto terminado		6.000
Registra el costo de venta por los productos vendidos		
Devoluciones por regularizar (activo)	180	
Costo de ventas		180
Registra el activo por el derecho a recuperar los productos de los clientes		

Tabla 24

Si el cliente cancela los 97 productos vendidos.

Descripción	Debe	Haber
Bancos	9.700	
Pasivo por devolución	300	
Cuenta por cobrar		10.000
Registra el pago por los 97 productos que no fueron devueltos		
Inventario	180	
Devoluciones por regularizar (activo)		180
Registra en el inventario la devolución de los 3 productos		

Tabla 25

Si el cliente no devuelve ningún producto.

Descripción	Debe	Haber
Bancos	10.000	
Cuenta por cobrar		10.000
Registra el pago por los 100 productos		
Pasivo por devolución	300	
Ingresos por actividades ordinarias		300
Registra el ingreso por los 3 productos no devueltos		
Costos de ventas	180	
Devoluciones por regularizar (activo)		180
Registra el costo de ventas de los 3 productos no devueltos		

Segundo Caso – Agente o Principal.

Pinturas Xima S.A. produce pinturas de consumo masivo, los cuales, son vendidos totalmente a la Compañía Y; quien los vende de forma inmediata a los clientes finales. Los bienes son despachados de la bodega de Pinturas Xima S.A. directamente a los clientes finales.

Los precios de venta son establecidos por Pinturas Xima S.A., quien indica a la Compañía Y los precios máximos de venta al público. Cualquier descuento debe ser asumido por Y. Pinturas Xima S.A. es la responsable por la entrega de los bienes a los clientes finales, de acuerdo con sus especificaciones (cantidad de ítems, códigos, modelos, etc.).

En caso de existir inventarios defectuosos o inconformidades, los clientes notifican a la Compañía Y, quien gestiona con Pinturas Xima S.A. para que realice los cambios respectivos.

La Compañía Y otorga 30 días de crédito a sus clientes en promedio, por lo cual, asume el riesgo de crédito sobre las ventas a los clientes finales. Durante el año 2018, Pinturas Xima ha facturado a Y US\$400.000. Los importes facturados por la Compañía Y ascienden a US\$540.000.

Preguntas del caso:

- a) ¿Quién es Principal y quién Agente?
- b) ¿Cómo deberían medir sus ingresos Pinturas Xima y la compañía Y?

Respuesta de las preguntas del caso.

- a) De acuerdo al escenario presentado, Pinturas Xima S.A. actúa como principal, ya que posee el control sobre los inventarios antes de transferirlos a los clientes finales y es responsable por cumplir la obligación de desempeño de acuerdo con el pedido del cliente. Adicionalmente, establece los precios de venta.

La Compañía Y, actúa como agente ya que su obligación de desempeño es gestionar la provisión de los bienes por parte de Pinturas Xima S.A. Si bien, en caso de existir desacuerdos en el pedido los clientes notificarán a Y, ésta a su vez, solicitará a Pinturas Xima realizar los cambios necesarios. De acuerdo con NIIF 15, el riesgo de crédito ya no es un factor a considerar cuando se evalúa la relación agente o principal.

- b) Cuando Pinturas Xima entrega los productos a los clientes finales, satisface la obligación de desempeño y debe reconocer los ingresos en ese momento. Pinturas Xima S.A. debería medir su ingreso por el importe bruto de los bienes entregados a los clientes de Y por US\$400,000.

Cuando la Compañía Y satisface su compromiso de gestionar que los bienes se proporcionen por la Compañía X al cliente final, la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe neto al que tiene derecho. La Compañía Y debería medir su ingreso por US\$140.000

Tabla 26

Reconocimiento de los ingresos para Pinturas Xima S.A. (Principal)

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar clientes	400.000	
Ingresos por actividades ordinarias		400.000

Tabla 27

Reconocimiento de los ingresos para la Compañía Y(Agente)

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar clientes	140.000	
Ingresos por actividades ordinarias		140.000

Paso 4: Asignación de precio

Pinturas Xima S.A. introduce al mercado un nuevo modelo de pintura, el precio unitario del *pallet* de 500 galones es de US\$28, lo que genera un importe total de US\$14.000. El costo unitario por galón es de US\$16 lo que genera un costo total de US\$8.000, y el margen bruto esperado por la compañía Pinturas Xima S.A. es del 30%. para estar a la par con su competidor también ofrecerá el servicio de pintado, el servicio de pintado se realizará a lo largo de dos meses.

Respuesta

Existen dos obligaciones de desempeño a las cuales se le debe asignar un precio de venta independiente, la luego repartir el precio total del contrato a cada una de ellas.

- a) En razón de que es un nuevo modelo de pintura, la compañía no cuenta con un precio adicional al establecido en la compañía comercial de introducción del mismo, por lo que estima que el precio independiente de la pintura, sin las

consideraciones especiales de la compañía de introducción y utilizando el método de costo más margen, ascendería a US\$10.400 (US\$8.000 + 30% de utilidad)

- b) Dado que Pinturas Xima S.A. no ofrece el servicio de pintado, para obtener el precio independiente de la misma, Pinturas Xima S.A. aplica el enfoque de evaluación de mercado ajustado, adoptando el mismo valor que una compañía competidor ofrece por la misma (US\$2.000), en razón de que, dicho competidor tiene tamaño financiero, costos y márgenes de utilidades similares.

Tabla 28

Obligaciones de desempeño.

Obligación de desempeño	Método de valoración	P.V. Independiente	%	Precio asignado por el contrato
Pallet de pintura	Costo más margen	10.400	84	11.742
Servicio de Pintado	Evaluación de mercado ajustado	2.000	16	2.258
Total		12.400		14.000

Tabla 29

Registro contable por la venta.

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar Clientes	14.000	
Ingresos por actividades ordinarias		11.742
Pasivo Diferido		2.258

Tabla 30

Registro contable al costo de venta por entrega de pallet de pintura

Descripción	Debe	Haber
Costo de Venta	8.000	
Inventario producto terminado		8.000

Tabla 31

Reconocimiento del ingreso por el primer mes del servicio de pintado

Descripción	Debe	Haber
Pasivo diferido	1.129	
Ingresos por actividades ordinarias		1.129

Tabla 32

Reconocimiento del ingreso por el segundo mes de servicio de pintado.

Descripción	Debe	Haber
Pasivo diferido	1.129	
Ingresos por actividades ordinarias		1.129

Paso 5: Reconocimiento del Ingreso

Pinturas Xima S.A. suscribe un contrato de venta de 20 galones de pintura con un cliente por un valor de US\$3,000 donde el costo por los 20 galones es de US\$1.500; el 31 de diciembre de 20X7 y el cliente paga la cantidad total en esa fecha. Los acuerdos con los clientes estipulan que Pinturas Xima S.A. almacenará las mercancías compradas, ya que no los necesita para la producción hasta una fecha posterior.

A pesar de que el cliente no proporciona una fecha específica de entrega de la mercancía, Pinturas Xima S.A. estima que va a almacenar la mercancía durante dos meses. Una vez que los galones de pinturas están listos la compañía los almacena en un área que está separado de su almacenamiento de inventario. El cliente recibe el título legal por el cumplimiento de las cláusulas de contrato suscrito para esta transacción y además le entrega la factura de estos bienes, el 31 de diciembre de 20X7 y tiene el derecho a utilizar los bienes, sin embargo, requiere que las mismas sean almacenadas por Pinturas Xima S.A.

Preguntas del Caso.

- a) ¿Cuándo debe Pinturas Xima S.A. reconocer los ingresos de esta operación?
- b) ¿Cuántas obligaciones de desempeño se pueden identificar?

Análisis pregunta a.

Con base al marco normativo de la NIIF 15 Pinturas Xima S.A. debe reconocer los ingresos de esta operación, debido a que el control de los productos se transfiere al cliente, de acuerdo con la evaluación de los siguientes criterios de la norma.

La razón de esta transacción es formal debido a que el cliente no necesita las mercancías para la producción hasta un momento posterior y ha manifestado su intención de que Pinturas Xima S.A. almacene los productos hasta que los requiera.

Los productos se identifican como productos del cliente, ya que están separados físicamente del inventario de Pinturas Xima S.A. Los productos han sido terminados y se encuentran listos para su envío. Por otra parte, debido a que el cliente tiene el título legal de los bienes al momento de emitir la factura, el proveedor no puede utilizar los bienes o dirigir los productos a otro cliente una vez que se venden.

Análisis b.

Puesto que el cliente puede beneficiarse por separado del servicio de custodia y el servicio de custodia es distinto de los galones de pintura (porque el servicio de custodia no se utiliza como un input para producir los galones de pinturas), este contrato contiene dos obligaciones de desempeño: (1) los galones de pinturas y (2) el servicio de custodia.

Determinación del precio de venta independiente y asignación.

Si el precio de venta independiente de los galones de pinturas es de US\$2.800 y el servicio de almacenamiento es de US\$400, el proveedor debe reconocer el 87,5% (US\$2.800 / US\$3.200) de \$ 3.000, el 31 de diciembre de 20X7 y reconocer el 12.5% a medida que completa el servicio de almacenamiento. La siguiente tabla ilustra el programa de reconocimiento de ingresos para este contrato.

Tabla 33

Determinación del precio de venta independiente.

Obligación de desempeño	Precio de Venta Independiente	%	Asignación del precio	Diciembre 31, 20X7	Enero 31, 20X8	Feb 28, 20X8
Galones de pinturas	2.800	87,5	2.625	2.625		
Servicio de Almacenamiento	400	12,5	375		187,5	187,5
Total	3.200		3.000			

Tabla 34

Registro contable diciembre 31, 20X7

Descripción	Debe	Haber
Efectivo y equivalente de efectivo	3.000	
Ingresos por actividades ordinarias		2.625
Pasivo por ingresos diferido		375

Tabla 35

Registro contable al costo por la venta registrada en tabla 30

Descripción	Debe	Haber
Costo de venta	1.500	
Inventario producto terminado		1.500

Tabla 36

Registro contable enero 31, 20X8

Descripción	Debe	Haber
Pasivo por ingresos diferido	187.50	
Ingresos por actividades ordinarias		187.50

Tabla 37

Registro contable febrero 28, 20X8

Descripción	Debe	Haber
Pasivo por ingresos diferido	187.50	
Ingresos por actividades ordinarias		187.50

Para efecto de un mejor desarrollo de la propuesta metodológica se realizó la aplicación de la normativa desarrollando los diferentes casos de estudio en cada uno de los 5 pasos que establece el marco normativo de la NIIF 15, a manera resumen se presenta a continuación los 5 pasos dentro un mismo caso para enfoque didáctico y de comprensión del reconocimiento de los ingresos bajo la adopción de la nueva normativa.



Figura 17. Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 15. Adaptado de Deloitte 2018, p6.

Conclusiones

Como se pudo determinar en el estudio, anteriormente los ingresos se registraban contablemente con la NIC 11 Y NIC 18; pero a partir del 1 de enero del 2018 se empezó a implementar la NIIF 15- Ingresos procedentes de contratos con clientes, misma que presenta un marco normativo robusto, dejando de un lado el juicio profesional y determinando de manera más rigurosa los parámetros para la evaluación al momento de reconocer los ingresos para cada tipo de industria.

Al realizar el análisis de la normativa vigente en Ecuador se concluye que fue importante ampliar la información en distintas áreas para poder conformar una fundamentación teórica ideal que soporte este trabajo de titulación abarcando cada etapa como lo es el marco teórico, conceptual, normativo, referencial y legal. Para este trabajo de titulación fue determinante los parámetros identificados en el marco normativo base del trabajo y desarrollo contable para los casos presentados previamente.

Emplear un diseño de campo, no experimental, prospectivo, exploratorio en un estudio de caso permitió analizar los diferentes aspectos metodológicos que guiaron el estudio bajo un enfoque cualitativo. Es importante destacar que haber realizado las entrevistas a los expertos permitió identificar los aspectos más relevantes que se deben tomar en cuenta al implementar la NIIF 15. De igual manera, la información suministrada por la empresa objeto de estudio permitió la elaboración de la propuesta.

La propuesta metodológica presentada en esta investigación indica los pasos que se deben seguir al momento de la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil. También es una guía didáctica que permite brindar respuestas a casos especiales que se pueden presentar en las distintas negociaciones que mantienen las compañías, y para lo cual se ha desarrollado distintos casos prácticos con el objetivo de brindar los parámetros que otorga la NIIF 15 para la medición y adecuado reconocimiento de los ingresos.

Recomendaciones

La adopción de la NIIF 15 empezó el 1 de enero del 2018, por lo cual es relativamente nuevo todos los cambios que las empresas puedan tener durante el periodo de transición, por lo cual a continuación, se detalla recomendaciones para la adecuada adopción de esta nueva norma y mitigar los inconvenientes que se puedan producir al momento de registrar los ingresos: (a) realizar una evaluación inicial para ver los efectos que puedan originarse, (b) capacitar al personal contable para que tengan conocimientos actualizados acerca de los nuevos lineamientos y parámetros que establece esta normativa y (c) actualizar los sistemas de TI, debido a que la norma puede originar cambios dentro del control interno de las compañías.

Por otra parte, también es importante recomendar realizar futuras investigaciones donde se explore el impacto tributario que ocasiona la aplicación de la NIIF 15 – Ingresos procedentes de contratos con clientes en las empresas del sector comercial de pinturas en Guayaquil, debido a que la administración tributaria no ha emitido un pronunciamiento oficial.

Referencia Bibliográfica.

Blanco, A. (1997) *Filosofía del Derecho las concepciones jurídicas a través de la historia*, Madrid. Editorial: Celarayn S.L.

Blasco, J. y Pérez, J. (2016) *Metodología de investigación en la ciencia de la actividad física y el deporte: ampliando Horizontes*, Alicanfe, Editoria: Club Universitario.

Burgos, H (2007) Normas Internacionales de Contabilidad Recuperado de:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4780129.pdf>

Caiza, C. (2018) *Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 15 de la publicidad en empresas de programación y transmisión televisiva en el Ecuador*.(Tesis de pregrado en Contabilidad y Auditoría) Universidad Católica Santiago de Guayaquil.

Campoverde, O. y Castro, C. (2016). Diseño de una metodología para la implementación de la NIIF 15 en una empresa inmobiliaria en el Ecuador y sus efectos tributarios. (Tesis de pregrado en Contabilidad y Auditoría) Universidad Católica Santiago de Guayaquil.

Cazao, P. (2006). Introducción a la Investigación en ciencias sociales, Buenos Aires Tercera Edición.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad CINIIF18. (2011) Recuperado de
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/ciniif/CINIIF_18_BV2011.pdf

Deloitte (2014) Guia Rapida Deloitte 2014 Recuperado de
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_Guia-Rapida-IFRS-2014.pdf

Deloitte. (2014). NIIF15-Ingresos procedentes de contratos con clientes . Recuperado de
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf

Deloitte. (2015). Guia Rapida IFRS 2015 Recuperado de
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/servicios-financieros/Deloitte_ES_Servicios_Financieros_Guia-rapida-IFRS.pdf

Deloitte. (2015). Implementación de la NIIF 15 Ingresos ordinarios derivados de contratos con clientes. Recuperado de
<https://www2.deloitte.com/co/es/pages/audit/articles/implementacion-de-la-niif-15.html>

- Deloitte. (2017). IFRS en su bolsillo 2017-2018 Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ec/Documents/deloitte-analytics/Estudios/Guia%20de%20Bolsillo%202017.pdf>
- Deloitte. (2017). Implementación de la NIIF 15. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20Adm%C3%B3n%20Activos%20%2097323.pdf>
- Deloitte Technical Library. (2017). IFRS-15 Recuperado de: <https://techlib.deloitteresources.com/#/search?searchType=0&page=0&searchCount=2&searchCriteria=NIIF%2015&docid=0901ff81812b6d96>
- Deloitte(2007) Guía Rápida NIIF 2007 Recuperado de <https://www.iasplus.com/en/binary/dttdpubs/2007guiarapidacolombia.pdf>
- Dorado, Gomez, Rodríguez, & Yunis. (2002). Estudio de mercado: Pinturas y Barnices en Ecuador. Recuperado de <https://docplayer.es/10253293-Estudio-de-mercado-pinturas-y-barnices-en-ecuador-dispersiones-concentradas-pinturas-y-barnices-base-polimeros-poliesteres-secativos-preparados.html>
- Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Decreto 338. (9 junio 2010).
- Ecuador, Ley de Regimen Tributario Interno. Decreto Legislativo 00 (29 diciembre 2007)
- Ecuador, Superintendencia de Compañías Resolución No.-08.G.DSC. (21 agosto 2006)
- Ecuador, Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, Registro Oficial 309. (4 abril 2008).
- EY. (2017). Tratamiento Contable NIIF-15 Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/\\$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf)
- Figueroa, A (2015). Análisis del Concepto de Ingreso desde la teoría contable y económica (Tesis de maestría en ciencias económicas) Universidad Nacional de Colombia.
- IASB.(1995). NIC 11-Contratos de Construcción Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf
- IABS. (2001) Marco Conceptual para la Preparación y Presentación Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/PR EFACIO_A_LOS_PRONUNCIAMIENTOS_SOBRE_NICS.pdf

- Iberley. (2017). Comité Permanente de Interpretación: CINIIF y SIC. Recuperado de <https://www.iberley.es/temas/comite-permanente-interpretacion-ciniif-sic-37891>
- IFRS (2014). Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes Recuperado de <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/#about>
- IFRS. (2015). Aclaraciones NIIF 15. Recuperado de https://www.ifrs.org/-/media/project/clarifications-to-ifrs-15/published-documents/ed_clarifications-to-ifrs-15-es.pdf
- IFRS. (2017). Historia y desarrollo Recuperado de <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>
- IFRS. (2017). Quienes somos y que hacemos – IFRS Recuperado de <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-spanish-v2.pdf>
- IFRS. (2018). Análisis del uso de la Normas Recuperado de <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>
- INEAF. (2013). Concepto básico de las normas internacionales de contabilidad. Recuperado de <https://www.ineaf.es/tribuna/conceptos-basicos-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-nic/>
- Instituto de Investigaciones Contables de Ecuador. (2009). Conversión de Estados Financieros Ecuador. Recuperado de <http://www.kva.com.ec/imagesFTP/8010.NEC17.pdf>
- Instituto Pacífico . (2014). Interpretaciones del CINIIF - SIC. Recuperado de <http://aempresarial.com/web/adicionales/files-lv/pdf/cont-10-interpretaciones-ciniif-sic.pdf>
- Lopez, G. (2012). Aplicación de la NIC 11- Contratos de Construcción. Recuperado de <http://repositorio.unsm.edu.pe/bitstream/handle/UNSM/1675/ITEM%4011458-823.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- MarketsAndMarktes. (2018). Expectativas del mercado global de pinturas y recubrimientos. Recuperado de <https://www.marketsandmarkets.com/Market-Reports/paint-coating-market-156661838.html?gclid=EAIaIQobC>
- Martinez-Salgado, C. (2012). El muestreo en investigación cualitativa. Principios básicos y algunas controversias. *Ciência & Saúde Coletiva*, 17(3), 613-619.
- Mordor Intelligence. (2018). Mercado de pinturas y recubrimientos de América Latina. Recuperado de <https://www.mordorintelligence.com/industry-reports/latin-america-paints-and-coatings-market>

- Moreira, M. (2013). *Análisis de la NIC - 11 Contratos de construcción y su impacto tributario*. (Tesis de maestría tributaria) Universidad Andina Simon Bolivar.
- Navas, Y. (2016). *Importancia de la NIIF en las economías emergentes*. Universidad de Babahoyo.
- Littleton, A. C. (1933). *Evolución contable a 1900*. Alabama, Editorial: Lealon.
- Parilla, P (2011) *Pinturas y Revestimientos* (Tesis de pregrado en Arquitectura) Universidad San Carlos - Guatemala
- Quintanilla, J. (2016). Obtenido de Origen de la Partida Doble, pp20-24
- Sampieri, H. (2014) *Metodología de la Investigación, Ciudad de México*. Editorial: McGraw-Hill Interamericana de España.
- Serrano, A. (2015). La industria de la pintura. *Empresarial I*, 247 pp1-2
- Trujillo, M. (2011). Formulación de un sistema con resinas alquídicas de secado al aire siguiendo la metodología seis sigma. (Tesis de pregrado en Química) Universidad de Carabobo.
- Universidad Interamericana (2008). Contabilidad Financiera. Recuperado de http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_md1/ejec/AD/CF/S01/CF01_Lectura.pdf
- Vásquez, J. (2005). Contabilidad I (Tesis de licenciatura en contabilidad) Universidad Nacional Autónoma de México.
- Rodriguez, J. (2010). La contabilidad en el contexto de la globalización y revolución teleinformática. *Análisis de Conyuntura* vol. XVII, núm 1, pp 161-183
- Vera, L. (2009). La Investigación Cualitativa Recuperado de http://www.trabajosocial.unlp.edu.ar/uploads/docs/velez_vera__investigacion_cualitativa_pdf.pdf
- Vergara Silva Asociados. (2017). Interpretación SIC 31. Recuperado de <http://www.vsasociados.com.pe/2017/07/10/interpretacion-sic-31/>

Bibliografía

(2014). 1.

(6 de 4 de 2018). Obtenido de Código del Trabajo: <http://servicios.agricultura.gob.ec/transparencia/2018/Abril%202018/literal%20a2/Codigo%20de%20Trabajo.pdf>

Apariciano, V. (2004). *La NIC 11- Contrato con clientes*. Obtenido de <http://europa.sim.ucm.es/compludoc/AA?articuloId=242767>

Blanco, A. (s.f.). *Eumed*. Obtenido de Contratación económica fundamentos históricos y doctrinales: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2013a/1296/contrato.html>

Blasco, J., & Perez, J. (2016). Obtenido de Metodología de investigación en la ciencia de la actividad física y el deporte: ampliando Horizontes: <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/12270/1/blasco.pdf>

Bragg, S. (2018). *Consejos de Principios Contables*. 1.

Burgos. (2007). *Normas Internacionales de Contabilidad*. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4780129.pdf>

Caiza. (2018). *Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 15 de la publicidad en empresas de programación y transmisión televisiva en el Ecuador*.

Campoverde y Castro. (2016). *DISEÑO DE UNA METODOLOGÍA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE NIIF 15 EN UNA EMPRESA INMOBILIARIA EN EL ECUADOR Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS*.

Castro y Campoverde. (2016). *Diseño de una metodología para la implementación de NIIF 15 en una empresa inmobiliaria de Ecuador*.

Cazao, P. (2006). Obtenido de Introducción a la Investigación en ciencias sociales: <http://alcazaba.unex.es/asg/400758/MATERIALES/INTRODUCCI%C3%93N%20A%20LA%20INVESTIGACI%C3%93N%20EN%20CC.SS..pdf>

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (2010). <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/4cdf82a-6702-4147-917e-344eb79d8eae/CODIGO+ORGANICO+DE+LA+PRODUCCION%2C+COMERCIO+E+INVERSIONES%2C+COPCI%5B2%5D.pdf>

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad CINIIF 18. (2011). Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/ciniif/CINIIF_18_BV2011.pdf

Deloitte. (2007). *Guía Rápida NIIF*. Obtenido de <https://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/2007guiarapidacolombia.pdf>

- Deloitte. (2014). Obtenido de Guía Rápida Deloitte 2014: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_Guia-Rapida-IFRS-2014.pdf
- Deloitte. (2014). *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes*. Obtenido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf
- Deloitte. (2015). *Guía Rápida IFRS*. Obtenido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/servicios-financieros/Deloitte_ES_Servicios_Financieros_Guia-rapida-IFRS.pdf
- Deloitte. (2015). *Implementación de la NIIF 15 Ingresos ordinarios derivados de contratos con clientes*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/co/es/pages/audit/articles/implementacion-de-la-niif-15.html>
- Deloitte. (2017). Obtenido de Los IFRS en su bolsillo: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ec/Documents/deloitte-analytics/Estudios/Guia%20de%20Bolsillo%202017.pdf>
- Deloitte. (2017). *Implementación de la NIIF 15*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20Adm%C3%B3n%20Activos%20%2097323.pdf>
- Deloitte. (2017). *Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes*.
- Deloitte. (2017). *Los IFRS en su bolsillo*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ec/Documents/deloitte-analytics/Estudios/Guia%20de%20Bolsillo%202017.pdf>
- Deloitte Technical Library. (2017). Obtenido de Industrias Manufactureras: <https://techlib.deloitteresources.com/#/search?searchType=0&page=0&searchCount=5&searchCriteria=industrias&docid=0901ff8181494712>
- Deloitte Technical Library. (2017). Obtenido de IFRS 15: <https://techlib.deloitteresources.com/#/search?searchType=0&page=0&searchCount=2&searchCriteria=NIIF%2015&docid=0901ff81812b6d96>
- Dorado, Gomez, Rodríguez, & Yunis. (2002). *Estudio de mercado: Pinturas y Barnices en Ecuador*. <https://docplayer.es/10253293-Estudio-de-mercado-pinturas-y-barnices-en-ecuador-dispersiones-concentradas-pinturas-y-barnices-base-polimeros-poliesteres-secativos-preparados.html>.

- EY. (2017). Obtenido de Tratamiento Contable NIIF 15: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/\\$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf)
- Fernandez, R. (s.f.). Obtenido de Estadística General: <http://educacionestadisticageneral.blogspot.com/2009/08/poblacion-y-muestra.html>
- Figueroa. (2015). Obtenido de Análisis del Concepto de Ingreso desde la teoría contable y económica: <http://bdigital.unal.edu.co/54177/1/1032425815.2016.pdf>
- Gerencie. (2014). *Identificación de las obligaciones de desempeño*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/identificacion-de-las-obligaciones-de-desempeno.html>
- Gutiérrez, F. (2005). *Evolución Historia de la Contabilidad*. Obtenido de file:///C:/Users/joquintanilla/Downloads/Dialnet-EvolucionHistoricaDeLaContabilidadDeCostesYDeGesti-1199224.pdf
- Hernandez. (2012). *Sistemas de Costos por Ordenes de Producción*. Obtenido de <https://todoingenieriaindustrial.files.wordpress.com/2012/05/sistema-de-costos-por-ordenes-de-producic3b3n1.pdf>
- Hernández Sampieri . (2016). *Metodología de la investigación* . México, Mexico DF : McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- IABS. (2001). Obtenido de Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/PR EFACIO_A_LOS_PRONUNCIAMIENTOS_SOBRE_NICS.pdf
- IASB. (1995). Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf
- IASB;. (2001). *NIC 2 - Inventarios*. Obtenido de Deloitte Technical Library: <https://techlib.deloitteresources.com/#/home>
- Iberley. (2017). *Comité Permanente de Interpretación: CINIIF y SIC*. Obtenido de <https://www.iberley.es/temas/comite-permanente-interpretacion-ciniif-sic-37891>
- IFRS. (2014). *Revenue form contracts with customers*.
- IFRS. (2015). *Aclaraciones NIIF 15*. Obtenido de IFRS: https://www.ifrs.org/-/media/project/clarifications-to-ifrs-15/published-documents/ed_clarifications-to-ifrs-15-es.pdf
- IFRS. (2017). Obtenido de <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>

- IFRS. (2017). Obtenido de Historia: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>
- IFRS. (2017). Obtenido de IFRS, Quienes somos y que hacemos: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-spanish-v2.pdf>
- IFRS. (2018). Obtenido de <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>
- IFRS Foundation . (2014). *NIIF 15.79c*. Obtenido de Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/#about>
- INEAF. (2013). *Concepto básico de las normas internacionales de contabilidad*. Obtenido de <https://www.ineaf.es/tribuna/conceptos-basicos-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-nic/>
- Instituto de Investigaciones Contables de Ecuador. (2009). *Conversión de Estados Financieros*. Obtenido de <http://www.kva.com.ec/imagesFTP/8010.NEC17.pdf>
- Instituto Pacífico . (2014). *Interpretaciones del CINIIF - SIC*. Obtenido de <http://aempresarial.com/web/adicionales/files-lv/pdf/cont-10-interpretaciones-ciniif-sic.pdf>
- Ley de Regimen Tributario Interno. (1989). *Ley de Regimen Tributario Interno*. Obtenido de www.fielweb.com
- Littleton, A. C. (1933). *Evolución contable a 1900*. Alabama: Univ of Alabama.
- Lopez, G. (2012). *Aplicación de la NIC - 11*. Obtenido de <http://repositorio.unsm.edu.pe/bitstream/handle/UNSM/1675/ITEM%4011458-823.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- MarketsAndMarktes. (2018). *Expectativas del mercado global de pinturas y recubrimientos*. Obtenido de <https://www.marketsandmarkets.com/Market-Reports/paint-coating-market-156661838.html?gclid=EAIaIQobC>
- Martinez. (2015). *Guia para elaborar estudio de caso*.
- Martinez-Salgado, C. (2012). El muestreo en investigación cualitativa. Principios básicos y algunas controversias. *Ciência & Saúde Coletiva*, 17(3), 613-619.
- Mordor Intelligence. (2018). *Mercado de pinturas y recubrimientos de América Latina*. Obtenido de <https://www.mordorintelligence.com/industry-reports/latin-america-paints-and-coatings-market>

- Moreira, M. (2013). *Análisis de la NIC - 11 Contratos de construcción y su impacto tributario*. Obtenido de <http://repositorionew.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3780/1/T1335-MT-Moreira-Analisis.pdf>
- Mrettini, M. (2002). *Principales teorías Macroeconómicas*. Obtenido de <http://nulan.mdp.edu.ar/1887/1/01486.pdf>
- Navas y Punte. (2018). El trabajo final de grado desde una perspectiva multidisciplinar: Retos y Desafíos. *4to Congreso Internacional de Ciencias Pedagógicas de Ecuador*. Guayaquil.
- Navas, Y. (2016). Importancia de la NIIF en las economías emergentes. *Conferencia Central en Evento Científico*. Babahoyo, Ecuador: Universidad de Babahoyo. Obtenido de Qué son las NIIF.
- NIIF. (2010). *Estructura IASB*. Obtenido de <https://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html>
- Pacífico . (2014). *SIC - CINIIF*. Obtenido de <http://aempresarial.com/web/adicionales/files-lv/pdf/cont-10-interpretaciones-ciniif-sic.pdf>
- Parilla Alvarado . (2011). *Universidad San Carlos - Guatemala*. Obtenido de Pinturas y Revestimientos: http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/02/02_2967.pdf
- Parrilla . (2011). *Pinturas y Revestimientos*.
- Quintanilla, J. (2016). Obtenido de Origen de la Partida Doble: <https://www.gerencie.com/origen-de-la-partida-doble.html>
- Ramirez. (2016). *ESTUDIO PARA LA OBTENCION DE PINTURAS LATEX EN EL LABORATORIO EN LA REGION JUNIN*.
- Ravier, A. (2016). Obtenido de El pensamiento de Milton Fredmán en el marco de la escuela de Chicago: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6268037.pdf>
- Rodriguez, J. (2010). La contabilidad en el contexto de la globalización y revolución teleinformática.
- Sabino. (2012). *El proceso de investigación*. Caracas: Panapo.
- Sampieri, R. (2016). Obtenido de Metodología de la Investigación: https://periodicooficial.jalisco.gob.mx/sites/periodicooficial.jalisco.gob.mx/files/metodologia_de_la_investigacion_-_roberto_hernandez_sampieri.pdf
- Serrano, A. (2015). *La industria de la pintura*. Obtenido de https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy_pdfs/247_005.pdf

- SRI. (2014). Obtenido de LORTI: <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>
- Supercia. (s.f.). Obtenido de https://reporteria.supercias.gob.ec/portal/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=cognosViewer&ui.action=run&ui.object=%2fcontent%2ffolder%5b%40name%3d%27Reportes%27%5d%2ffolder%5b%40name%3d%27Compa%C3%B1ia%27%5d%2freport%5b%40name%3d%27Companias%20por%20Actividad%2
- Superintendencia de Compañías. (2006).
- Superintendencia de Compañías. (2008). *RESOLUCION No. 08.G.DSC.*
- Superintendencia de Compañías, V. y. (2016). Obtenido de <http://portal.supercias.gob.ec/wps/portal/Inicio/Inicio/SectorSocietario/Normativa/Resoluciones>
- Suplemento del Registro Oficial 309. (2008). *Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador.*
- Tamayo y Tamayo. (2003). *El proceso de investigación científica. Mexico: Limusa.*
- Trujillo, M. (2011). *Sistema con resinas alquídicas.* Obtenido de <http://mriuc.bc.uc.edu.ve/bitstream/handle/123456789/2778/Final.PV.pdf?sequence=1>
- Universidad Interamericana . (2008). *Contabilidad Financiera.* Obtenido de http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_md1/ejec/AD/CF/S01/CF01_Lectura.pdf
- Vásquez, J. (2005). *Universidad Nacional Autónoma de México.* Obtenido de <http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/1/1158.pdf>
- Vera, L. (2009). Obtenido de La Investigación Cualitativa: http://www.trabajosocial.unlp.edu.ar/uploads/docs/velez_vera__investigacion_cualitativa_pdf.pdf
- Vergara Silva Asociados. (2017). *Interpretación SIC 31.* Obtenido de <http://www.vsasociados.com.pe/2017/07/10/interpretacion-sic-31/>
- Villa, C. (2017). *Plazos de convergencia a nivel mundial.* Obtenido de <http://www.villaauditores.cl/ifrsmundo.html>
- Vivas, G. (s.f.). *Satisfacción de los Clientes.* Obtenido de https://mba.americaeconomia.com/sites/mba.americaeconomia.com/files/clase1_clientes.pdf
- Yin. (2010). *Investigación sobre estudio de caso. Diseño y métodos.* Londres.



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Quintanilla Bonilla Aníbal José, con C.C: # **0927741074**, autor del trabajo de titulación; Propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil, previo a la obtención del título de **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría** en la **Universidad Católica de Santiago de Guayaquil**.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 12 de marzo del 2019

f. _____
Nombre Quintanilla Bonilla Aníbal José

C.C: 0927741074

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Propuesta metodológica para la implementación de la NIIF 15 en el sector comercial de pinturas en Guayaquil.		
AUTOR(ES)	Quintanilla Bonilla Aníbal José		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	CPA. Lucio Ortiz, Jorge Enrique, Mgs.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TITULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	12 de marzo del 2019	No. DE PÁGINAS:	98
ÁREAS TEMÁTICAS:	Marketing, Contabilidad, Economía		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Normas Contables, Ingresos Ordinarios, Bienes o Servicios, Precio de Ventas Independiente		

Resumen:

En mayo de 2014, la IASB y la FASB emitieron una norma conjunta para el reconocimiento de los ingresos ordinarios proveniente de contratos con los clientes. La nueva norma proporciona un marco que sustituye a las normas de contabilidad existentes para el reconocimiento de los ingresos bajo los US GAAP e IFRS. Entre las novedades de la nueva norma incluye, nuevos requerimientos de revelación tanto cualitativos y cuantitativos que se deberán incorporar en las notas a los estados financieros a la fecha de reporte y que tienen por objeto permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de ingresos y de efectivo que surgen de los contratos con los clientes.

Adicionalmente la norma requiere la aplicación de un modelo de cinco pasos para determinar el momento que deben ser reconocidos los ingresos, y en qué importe. El principio básico sobre el cual se basa este modelo es que los ingresos de actividades ordinarias se reconozcan en una forma que represente la transferencia de control de los bienes o servicios, comprometidos con los clientes, por un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. Para algunas compañías, puede haber pocos cambios en la oportunidad y el importe de los ingresos reconocidos. Sin embargo, para llegar a esta conclusión requerirá una comprensión del nuevo modelo y un análisis de su aplicación a transacciones específicas.

ADJUNTO PDF:	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593- 4986406424	E-mail: aquintanilla20@hotmail.com
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Econ. Lorena Bernabé Argandoña, MAE	
	Teléfono: +593-4-380 4600 ext. 1635	
	E-mail: nabe@cu.ucsg.edu.ec	

SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA

Nº. DE REGISTRO (en base a datos):	
Nº. DE CLASIFICACIÓN:	
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):	