



Facultad de Ciencias económicas y Administrativas  
Escuela de Auditoría

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMATIVA NIIF 15  
“INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS  
PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES” EN  
RELACIÓN CON LA NIC 11 “CONTRATO DE  
CONSTRUCCIÓN”, PARA MEDIR SU EFECTO  
ECONÓMICO Y FINANCIERO.**

Tesis para Optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en  
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

**Tesistas:**

**Romina Loretto Arenas Vásquez**

**Cintya Abigail Soto Uribe**

**Profesor Guía: Héctor Fuentes Quijanes**



## AGRADECIMIENTOS

*Culminando esta etapa de mi vida, felizmente y agradecida primeramente de Dios por permitirme llegar a esta altura de mi vida comprendiendo que mis logros son resultado de su ayuda constante.*

*De manera especial agradezco a mis padres que han sido mi mayor pilar para poder concretar mis sueños, dándome su apoyo y amor incondicional*

*Gracias a mi pareja por creer en mis capacidades y darme aliento y comprensión en los momentos más difíciles.*

*En general, gracias a todos los que han sido partícipes en esta etapa maravillosa en la cual me encaminé para poder lograr uno de mis grandes sueños.*

*Valora lo que tienes... supera lo que te duele... y lucha por lo que quieres.*

*EBENEZER HASTA AQUÍ ME HA AYUDADO JEHOVA  
Cintya Soto Uribe.*

*Antes de todo, a Dios, por permitirme llegar hasta donde estoy, apoyándome en cada paso que he dado, y ayudarme a lograr mis objetivos junto a su infinito amor. Además, por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.*

*A mis padres, por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto de la vida, como académicamente, por sus valores, sus consejos, sus ejemplos de perseverancia y constancia que los caracterizan y que me han enseñado siempre para salir adelante, la motivación constante para ser una persona de bien, y por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo junto a su inmenso amor.*

*A mis hermanos, especialmente a Javiera, que aun siendo menor, aprendo cada día de ella, por su apoyo incondicional en todos mis aciertos y en los momentos difíciles.*

*A todos mis familiares y amigos que me brindaron su aliento y soporte cuando lo necesité, a mis compañeros de estudio que nos apoyamos en conjunto para lograr llegar a término la carrera, especialmente a mi compañera de tesis, por el proceso que vivimos juntas.*

*DA SER E.  
Romina Arenas Vásquez*

## TABLA DE CONTENIDOS

<b>RESUMEN .....</b>	<b>5</b>
Palabras claves:.....	5
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>5</b>
Key words: .....	5
<b>MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>6</b>
1 Antecedentes generales:.....	6
2 Origen de la Normativa Contable .....	6
3 IFRS en Chile.....	7
4 Importancia de la Normativa.....	8
5 Definiciones .....	8
5.1 Según NIC 11 .....	8
5.2 Según NIIF 15.....	9
6 NIC 11 “Contrato De Construcción” .....	10
6.1 Objetivo.....	10
6.2 Alcance .....	10
6.3 Agrupación y segmentación de los contrato de construcción .....	10
6.4 Ingresos de actividades ordinarias del contrato.....	11
6.5 Costos del contrato .....	12
6.6 Costos atribuibles y no atribuibles a la actividad de contratación .....	13
6.7 Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato.	13
6.8 Reconocimientos de las pérdidas esperadas .....	15
6.9 Cambios en las estimaciones.....	15
6.10 Información a revelar.....	15
7 NIIF 15 “Ingresos De Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos Con Clientes” .....	16
7.1 Objetivo.....	16
7.2 Alcance .....	16
7.3 Reconocimiento .....	17
7.4 Identificación de las obligaciones de desempeño.....	19
7.5 Satisfacción de las obligaciones de desempeño .....	21

7.6	Medición.....	23
7.7	Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño ....	25
7.8	Costos del contrato .....	28
7.9	Presentación .....	30
6.10	Información a revelar.....	30
<b>8</b>	<b>PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>36</b>
<b>9</b>	<b>OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>37</b>
<b>10</b>	<b>METODOLOGÍA .....</b>	<b>38</b>
10.1	ETAPA 1: Recopilación de Antecedentes .....	38
10.2	ETAPA 2: Sistematización de la información recopilada y determinación de la empresa en estudio.....	38
10.3	ETAPA 3: Elección del sujeto de investigación: .....	39
10.4	ETAPA 4: Aplicación de la técnica de recogida de datos: .....	39
10.5	ETAPA 5: Categoría de Análisis .....	40
10.6	ETAPA 6: Análisis de resultados .....	40
10.7	ETAPA 7: Discusión de resultados .....	41
10.8	ETAPA 8: Conclusiones.....	41
<b>11</b>	<b>ANÁLISIS DE RESULTADOS .....</b>	<b>42</b>
<b>14</b>	<b>DISCUSIÓN DE RESULTADOS .....</b>	<b>76</b>
<b>15</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>78</b>
<b>16</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>80</b>
<b>17</b>	<b>ANEXOS .....</b>	<b>82</b>

## RESUMEN

El propósito de la investigación es determinar los efectos económicos y financieros a través de un análisis comparativo de la NIC 11 respecto a la NIIF 15.

La metodología empleada para la investigación en estudio tiene un enfoque cualitativo con un alcance de comprensión, con la finalidad de analizar la NIIF 15 en relación con la NIC 11, para determinar y medir su efecto económico y financiero en el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado Integral.

A modo de conclusión general, la aplicación de la nueva normativa NIIF 15, afectó al Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado de la empresa constructora. Esto depende del método que decidió utilizar, ya que se debió escoger uno solo para determinar el porcentaje de realización o grado de avance y reconocimiento de los ingresos para el desarrollo de toda la obra.

**PALABRAS CLAVES:** Contratos, Ingresos, Clientes, Construcción, Medición, Reconocimiento.

## ABSTRACT

The purpose of the research is to determine the economic and financial effects through a comparative analysis of IAS 11 over the IFRS 15. The methodology used for this research has a qualitative approach and a scope of comprehension, in order to analyze IFRS 15 compared to IAS 11. The objective is to determine and measure its economic and financial impacts in the states of financial position and of comprehensive income.

As a general conclusion, the application of the new IFRS 15 would affect the states of financial Position and of Income of a construction company. This will depend on the method that is decided to use, since only one had to be chosen to determine the percentage of completion or degree of progress and recognition of income for the development of the entire work.

**KEY WORDS:** Contracts, Revenue, Customers, Construction, Measurement, Recognition.

## MARCO TEÓRICO

### **1 ANTECEDENTES GENERALES:**

Para contextualizar el tema en estudio, es necesario conocer los aspectos generales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) ya que se consideran relevantes para el entendimiento del problema de investigación y el desarrollo de este.

### **2 ORIGEN DE LA NORMATIVA CONTABLE**

La fundación IFRS es la entidad que crea las NIIF, su constitución fue aprobada por los miembros del IASC el 24 de mayo de 2000, en una asamblea celebrada en Edimburgo (Escocia), y revisada por Fideicomisarios de la fundación IASC el 5 de marzo y 8 de junio de 2002, el 21 de junio de 2005, el 31 de octubre de 2007, el 15 de enero de 2009, y el 15 de enero de 2010, revisada por los fideicomisarios de la Fundación IFRS (Morales, W. 2015).

El objetivo de la principal, es desarrollar un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigible y globalmente aceptada, comprensible y de alta calidad, basado en principios claramente articulados. Estas normas deberían, requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad, y que esta información financiera ayude a los inversores, a otros partícipes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

Teniendo como principio que las IFRS están dirigidas principalmente a los usuarios externos a la empresa.

Las NIIF son usadas en muchas partes del mundo, entre los que se incluye la Unión Europea, Australia, Chile, Colombia, Malasia, Pakistán, India, Panamá, Guatemala, Perú, Rusia, Sudáfrica, Singapur, Turquía y Ecuador.

Desde el 28 de marzo de 2008, alrededor de 75 países obligan el uso de las NIIF, o parte de ellas. Otros muchos países han decidido adoptar las normas en el futuro, bien mediante su aplicación directa o mediante su adaptación a las legislaciones nacionales de los distintos países.

### **3 IFRS EN CHILE**

En mayo del 2004 el Colegio de Contadores de Chile (CCCH) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) llamaron a un convenio para iniciar un proceso de modernización e internacionalización de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como IFRS.

El objetivo principal de este convenio fue insertar a Chile en el ámbito internacional aplicando criterios uniformes en la presentación de información financiera contable, con el propósito de realizar un plan de convergencia a las NIIF, e igualar las prácticas contables entre los distintos países. Realizaron una revisión de las normas de auditoría local y su relación con las normas internacionales de auditoría (NIAS), para realizar la elaboración de un programa de certificación voluntaria de contadores bajo IFRS. Para cumplir con los objetivos y propósitos, Chile optó por un compendio de normas que incluye las normas internacionales de contabilidad (NIC) y las NIIF, con la fiel traducción de la norma en inglés.

El proceso de convergencia estuvo a prueba varios meses en el 2008, el proyecto del boletín técnico N°79 “Convergencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera”, con el fin de recoger opiniones del sector empresarial, profesional y gubernamental para preparar el texto definitivo que entró en vigencia progresivamente, a partir del 01 de Enero del 2009, en empresas públicas y privadas del país

Son normas de carácter financiero-contable, que regulan la forma de preparar y presentar la información sobre los hechos económicos que generan las empresas al interactuar con su entorno.

IASB es el organismo calificado para emitir estas normas. En Chile el colegio de contadores traduce la norma para que sea más fácil su entendiendo y aplicación por parte de las empresas.

Uno de los temas importantes a considerar en el proceso de convergencia desde la normativa nacional a la internacional es que si bien la aplicación de las IFRS fueron establecidas para regir, para determinadas empresas, a partir del año 2009, se debió tener en cuenta que para efectos de presentación de los Estados Financieros se debieron presentar en forma comparativa, esto es, considerando también para el año 2008 la misma normativa.

El proceso de convergencia implica un cambio de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o PCGA primarios, lo que significa que todos los integrantes de la organización deberán aprender un nuevo lenguaje, una nueva manera de trabajar, por esto, las empresas chilenas tuvieron que tener en consideración que debían invertir en la adopción de las IFRS, ya que tendrá repercusión en todos los aspectos de su actividad desde las relaciones con los inversores hasta los procedimientos cotidianos, como por ejemplo en el entrenamiento del personal operativo de la empresa como también a los ejecutivos de la empresa, en hacer estudios sobre los impactos de IFRS en las empresas con los correspondientes diagnósticos e implicancias de sus efectos y adecuar los sistemas o software, ya que son los principales generadores de la información y reportes financieros de IFRS.

La adopción de estas normas, se realiza básicamente debido a que este nuevo lenguaje común facilita el acceso a los mercados internacionales de capitales, reduciendo costos en el largo plazo y facilita el posicionamiento de las empresas internacionalmente.

#### **4 IMPORTANCIA DE LA NORMATIVA**

Estas normativas, son un lineamiento estándar que rige el tratamiento contable de distintas transacciones. Su importancia, se refleja en la homologación que se ha impulsado a nivel internacional de las normas existentes.

Es un requisito indispensable mantenerse actualizado respecto a la normativa existente, así como de los cambios que surgen por la entrada en vigencia de nuevas normas.

#### **5 DEFINICIONES**

Para el entendimiento de la investigación, se definirán según las normativas en estudio los siguientes conceptos.

##### **5.1 SEGÚN NIC 11**

###### **5.1.1 Contrato de Construcción**

Es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

### **5.1.2 Contrato de Precio Fijo**

Es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

### **5.1.3 Contrato de margen sobre el costo**

Es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

## **5.2 SEGÚN NIIF 15**

### **5.2.1 Contrato**

Es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

### **5.2.2 Activo del contrato**

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

### **5.2.3 Pasivo del contrato**

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

### **5.2.4 Cliente**

Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.

### **5.2.5 Ingresos**

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

### **5.2.6 Ingresos de actividades ordinarias**

Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.

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

El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.

## **6 NIC 11 “CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN”**

Para el desarrollo de la investigación es necesario conocer la normativa vigente, con la finalidad de detallar todos los puntos en los cuales difieren respecto a la nueva normativa.

### **6.1 OBJETIVO**

Según Luis R. Espinoza Flores el objetivo de la NIC 11 es prescribir el tratamiento contable de los Ingresos de actividades ordinarias y Costos asociados con los Contratos de construcción. El principal asunto en la contabilidad de contratos de construcción, es la asignación al período contable correcto, de los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos y de los Costos contractuales. Esto, debido a la naturaleza de los Costos Contractuales, en donde la fecha de inicio de actividades y la fecha de finalización, usualmente ocurren en periodos diferentes.

### **6.2 ALCANCE**

Esta norma está establecida para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas. Esta normativa deroga la NIC 11 aprobada en el año 1978.

### **6.3 AGRUPACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN**

La norma aplica de forma general la separación de cada contrato de construcción, sin embargo para reflejar de forma óptima con tal de mejorar la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la norma independiente a los componentes identificables de un contrato único o reunir los contratos para su efecto contable.

A. Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- 1.-Se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo
- 2.- Cada activo ha estado sujeto a negociación separada y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos.

3.- Pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

B.- Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deben ser tratados como un único contrato de construcción, cuando:

- 1.- El grupo de contratos se negocia como un único paquete.
- 2.- Los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global.
- 3.- Los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

C.- Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:

- 1.- El activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original.
- 2.- El precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

#### **6.4 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS DEL CONTRATO**

Los ingresos de actividades ordinarias se valorarán y medirán bajo valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, por lo tanto del contrato deben comprender:

- El importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato
- Las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
  - En la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias.
  - Sean susceptibles de medición fiable.

Sin embargo, la medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales

hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

## **6.5 COSTOS DEL CONTRATO**

Para la investigación, es necesario saber cuáles son los costos incurridos en un contrato de construcción, por el cual, se debe comprender:

- 1.- Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico.
- 2.- Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico.
- 3.- Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Para efecto de los costos que se relacionan directamente con contratos específicos, se encuentran:

- Los costos relacionados a mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo.
- Los costos de los materiales usados en la construcción.
- La depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato.
- Costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra.
- Costos de alquiler de las propiedades, plantas y equipos.
- Costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato.
- Costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costos esperados de las garantías.

Todos estos costos serán disminuidos en el caso de que hubiese un ingreso eventual que no se haya considerado en los ingresos ordinarios, como el caso de las ventas de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, plantas y equipos una vez acabado el contrato.

## **6.6 COSTOS ATRIBUIBLES Y NO ATRIBUIBLES A LA ACTIVIDAD DE CONTRATACIÓN**

Es necesario precisar que hay costos que no son imputados a la actividad de contratación en general, por lo cual vale destacar su diferenciación:

1. Costos atribuibles a contratos: seguros, costos de diseños y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico y los costos indirectos de construcción, de los cuales se encuentran los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción  
Es necesario destacar, que tales costos se distribuyen de forma uniforme y racional, por lo cual su distribución se basa en un nivel normal de la actividad de construcción
2. Costos no atribuibles a contratos: los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato, los costos de venta, los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno y la depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

## **6.7 RECONOCIMIENTO DE INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS Y GASTOS DEL CONTRATO.**

Solo cuando los resultados de un contrato de construcción puedan ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. Ante cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto.

En el caso de contratos a precio fijo, el término del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

- Los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad.
- La probabilidad que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato

- Tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, al final del periodo sobre el que se informa, pueden ser medidos con fiabilidad.

En el caso de un contrato de margen sobre el costo, el término del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- La probabilidad que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato.
- Los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- Los ingresos de actividades ordinarias deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato.
- Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

Los costos del contrato que no sean de probable recuperación, se reconocerán como un gasto inmediatamente, en estas circunstancias en las que la recuperabilidad de los costos del contrato incurridos puede no ser probable y en los que los costos del contrato pueden requerir reconocerse de inmediato como un gasto, se dan en aquellos contratos donde:

- No se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada.
- La terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente.
- Están implicadas propiedades que serán probablemente anulados o expropiados
- El cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.

Según Luis R. Espinoza Flores por lo general, el desenlace del contrato no puede estimarse confiablemente, durante sus etapas iniciales, sin embargo, sí es probable que la entidad recuperará los costos incurridos, se puede reconocer un Revenue por el mismo importe de esos costos incurridos, es decir, no se genera una utilidad (porque después de todo, el desenlace del contrato no puede estimarse confiablemente)

## **6.8 RECONOCIMIENTOS DE LAS PÉRDIDAS ESPERADAS**

Cuando la probabilidad de que los costos totales en los que se incurrieron sean mayores que los ingresos de las actividades ordinarias totales derivado del mismo contrato, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como un gasto.

## **6.9 CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES**

El método del porcentaje de realización se aplicará acumulativamente, en cada periodo contable, a las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y costos totales hasta la fecha, por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o el efecto de un cambio en el término esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables que se registrarán por la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y, Errores Información a revelar. Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos de actividades ordinarias y gastos reconocidos en el resultado, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

## **6.10 INFORMACIÓN A REVELAR**

La entidad revelará lo siguiente:

- El importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos como tales en el periodo.
- Los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso de actividades ordinarias del contrato reconocido como tal en el periodo.
- Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

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

- La cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas hasta la fecha.
- La cuantía de los anticipos recibidos.
- La cuantía de las retenciones en los pagos.

La entidad debe informar, en los estados financieros sobre:

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

## **7 NIIF 15 “INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES”**

### **7.1 OBJETIVO**

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

Esta normativa implementa un principio básico para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para presentar las transferencias de bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación que dicha entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

El propósito que tiene la implementación de una nueva normativa, va estrechamente ligada con el alto nivel de desglose, lo cual permite que la información presentada sea más detallada y efectiva respecto a la revelación de la información financiera y las decisiones económicas de la empresa.

### **7.2 ALCANCE**

Se entiende que esta norma se aplicará a un contrato solo si la contraparte es un cliente, entendiéndose como tal una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación, sin embargo restringe la aplicación para los siguientes casos:

- Contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 Arrendamientos.
- Contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros.
- Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.
- Intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.

No se entenderá como clientes si ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que

resulten de dicha actividad o proceso en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

Según Deloitte en “el caso de que un contrato incluya múltiples obligaciones (productos finales) y que algunos de ellos se hallen dentro del alcance de otras NIIF, en primer lugar se aplicaran, en su caso, los requisitos de separación y valorización inicial de las otras normas, atribuyéndose cualquier importe residual a los productos finales que se hallen dentro del alcance del modelo de ingresos ordinarios. en el caso que no existan requisitos de separación o valorización inicial en las otras normas, se aplicará los requisitos de la NIIF 15”.

### **7.3 RECONOCIMIENTO**

#### **7.3.1 Identificación del contrato**

Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta norma sólo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- Las partes del contrato han aprobado el contrato sea este escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.
- La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.
- La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.
- El contrato tiene fundamento comercial.
- Cuando sea probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente, evaluando la probabilidad de que la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará sólo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija modificarse por una de las partes en cualquier momento, mientras que otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato.

Se aplicará esta norma a la duración del contrato en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles, por consecuencia para efectos de la

aplicación de esta norma, un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

- La entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente.
- La entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

### **7.3.2 Combinación de contrato**

Según Deloitte “aunque normalmente cada contrato se contabilizará por separado, la norma requiere que una entidad deba unir un grupo de contratos celebrados en la misma fecha o en próximas fechas y con los mismo clientes (o parte vinculadas a ellos) si:

- Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único.
- El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.
- Los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única.”

### **7.3.3 Modificación del contrato**

La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.

La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en

el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia.

Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

- El alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos.
- El precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

Según Deloitte “en muchos casos el efecto se va a contabilizar prospectivamente, distribuyendo el precio de la transacción revisado restante entre las obligaciones residuales del contrato. No obstante, para ciertas obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo, el efecto, se contabiliza con un carácter retroactivo, lo que generará un ajuste acumulado de actualización de los ingresos ordinarios.”

#### **7.4 IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO**

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

- Un bien o servicio ( o u grupo de bienes y servicios) que es distinto.
- Una serie de bienes y servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

##### **7.4.1 Compromisos en contratos con clientes**

Un contrato generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente, sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.

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

#### **7.4.2 Distintos bienes y servicios**

Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

- Venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante).
- Reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista).
- Reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta).
- Realización de un tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente.
- Suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida.
- Suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte).

- Concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista).
- Construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente.
- Concesión de licencias.
- Concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo).

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto).
- El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

## **7.5 SATISFACCIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO**

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos, el cliente obtiene el control de ese activo.

Los bienes o servicios son activos, incluso si sólo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan. El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

- El uso del activo para producir bienes o prestar servicios.
- El uso del activo para mejorar el valor de otros activos.
- El uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos.
- La venta o intercambio del activo.

- Dejar en prenda el activo para garantizar un préstamo.
- Conservar el activo.

Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo.

#### **7.5.1 Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo**

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

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.
- El desempeño de la entidad mejora o crea un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo.
- El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

#### **7.5.2 Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento**

Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control .

Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

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

### **7.5.3 Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño**

Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Según Deloitte “Al ser la norma actual mucho menos específica, puede decirse que existe un margen más amplio para aplicar el juicio profesional a la hora de identificar los bienes y servicios dentro de un contrato y posteriormente asignar los ingresos a dichos bienes y servicios. Con NIIF 15 y reglas tan detalladas es muy probable que entidades de muy diferentes sectores tengan que cambiar su tratamiento contable.”

## **7.6 MEDICIÓN**

Cuando una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción que se asigna a esa obligación de desempeño.

### **7.6.1 Determinación del precio de la transacción**

Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

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

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

### **7.6.2 Contraprestación variable**

Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

### **7.6.3 Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable**

Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se posteriormente resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

Al evaluar si es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias.

### **7.6.4 Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato.**

Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de si el compromiso de financiación se estipula de

forma explícita en el contrato, o bien está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.

#### **7.6.5 Contraprestación distinta al efectivo**

Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.

Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.

#### **7.6.6 Contraprestación pagadera a un cliente**

La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción.

### **7.7 ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO**

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual.

### **7.7.1 Asignación basada en precios de venta independientes**

Asignación basada en precios de venta independientes para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

### **7.7.2 Asignación de un descuento**

Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada.

Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:

- La entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente
- La entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.
- El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de

desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

### **7.7.3 Asignación de la contraprestación variable**

La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:

- A una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado);
- A uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

### **7.7.4 Cambios en el precio de la transacción**

Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importe asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

## **7.8 COSTOS DEL CONTRATO**

### **7.8.1 Costos incrementales de la obtención de un contrato**

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

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

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

### **7.8.2 Costos de cumplir un contrato**

Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra norma, una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

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

Los costos están directamente relacionados con un contrato incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

- Mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente).

- Materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente).
- Distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato).
- Costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

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

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

### **7.8.2 Amortización y deterioro de valor**

Un activo se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico.

Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo.

## **7.9 PRESENTACIÓN**

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

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

Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9.

## **6.10 INFORMACIÓN A REVELAR**

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

- Sus contratos con clientes.

- Los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos.
- Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

### **6.10.1 Contratos con clientes**

Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras normas:

- Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias.
- Cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.

### **6.10.2 Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias**

Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

Una entidad al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias. Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de Operación

### 6.10.3 Saldos del contrato

Una entidad revelará la siguiente información:

- Los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado
- Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo
- Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedente de obligaciones de desempeño que se satisfacen en periodos anteriores.

Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño con el calendario habitual de pagos y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.

Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa, Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:

- Cambios debidos a combinaciones de negocios.
- Ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato.
- Deterioro de un activo del contrato.
- Un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar).

- Un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

#### **6.10.4 Obligaciones de desempeño**

Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

- Cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño, incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación.
- Los términos de pago significativo.
- La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios.
- Las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares
- Los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

#### **6.10.5 Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes**

Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:

- El importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas al final del periodo de presentación
- Una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado.

#### **6.10.6 Juicios significativos en la aplicación de esta Norma**

Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de la 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:

- El calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño.
- El precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño.

#### **6.10.7 Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño**

Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:

- Los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias.
- Una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

#### **6.10.8 Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño**

Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

- Determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo
- Evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida

- Asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato.
- Medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

#### **6.10.9 Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente**

Una entidad revelará los dos siguiente aspectos:

- Los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.
- El método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.

Una entidad revelará la siguiente información:

- Los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de pre-contratos y costos de elaboración del contrato).
- El importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Durante los últimos años, el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera ha tenido un cambio relevante a nivel mundial. Este ha sido uno de los desarrollos más importantes en la historia de la contabilidad. La promulgación y posterior aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera N° 15 (NIIF 15), trae consigo la derogación parcial de la NIC 18 “Ingresos de Actividades Ordinarias” y la NIC 11 “Contratos de Construcción” con el propósito de presentar una norma más integral y estricta fundamentada en un modelo de cinco pasos y concluye ejemplificando los reconocimientos de los ingresos derivados con clientes. Su impacto no es meramente contable ni de presentación de información financiera, sino que la magnitud de su implementación es mucho más amplia “En este sentido, la gran fortaleza del IFRS 15 es que se acoge a las determinaciones de tipo contractual (acordadas ya sea por escrito, oralmente, o de otra forma): pone al derecho contractual como el criterio determinante, y para ello usa expresiones interesantes como bienes y servicios prometidos, desempeño del contrato, derechos y obligaciones de las partes” (Samantilla ,2014, pág. 2).

La implementación de esta norma será obligatoria a partir del 01 de Enero del año 2017, sin embargo su aplicación puede realizarse con anterioridad de la fecha indicada. La convergencia a la nueva norma sin duda provocará el estudio de las ventajas y desventajas de su implementación, este es el caso de las empresas Chilenas que están acogidas a las IFRS y deben modificar el tratamiento y la aplicación de los ingresos proveniente de contratos con clientes.

Por esta razón, la finalidad de esta investigación es determinar los posibles efectos económicos y financieros a través de un análisis comparativo de la NIC 11 respecto a la NIIF 15 aplicada a una empresa constructora de la quinta región.

**9.1 OBJETIVO GENERAL**

Analizar la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes” en relación con la NIC 11 “Contratos de Construcción”, para determinar y medir su efecto económico y financiero en el estado de situación financiera y el estado de resultado integral.

**9.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

1. Describir mediante el estudio de las normas, cada referencia de la norma NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y la norma NIC 11 “Contrato de Construcción”.
2. Determinar las diferencias y similitudes de la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, con la NIC 11 “Contratos de Construcción”, en un cuadro comparativo.
3. Aplicar en empresa constructora, las diferencias y similitudes con la finalidad de medir el efecto económico y financiero de las normativas.

El presente estudio tiene un enfoque cualitativo con un alcance de comprensión, toda vez que se pretende describir e identificar la situación observada del fenómeno en estudio, en una empresa del rubro de construcción, de acuerdo con el enfoque del autor Orlando Mella Valenzuela. Este se desarrollará en las siguientes etapas:

### **10.1 ETAPA 1: RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES**

La recopilación de información bibliográfica que se utilizará como sustento para el desarrollo de la investigación, está basada en:

- Revisión de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 11) “Contratos de construcción”, entrada en vigencia a partir del 01 de enero del 2000.
- Revisión de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) “Ingresos de actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, Emitida por el consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), en Mayo del 2014.
- Revisión de tesis de los alumnos de la Universidad de Valparaíso, que tenga relación con la investigación. Revisión de la información emitida por Deloitte, PwC, EY, respecto al nuevo reconocimiento de los ingresos según la NIIF 15.

### **10.2 ETAPA 2: SISTEMATIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RECOPIADA Y DETERMINACIÓN DE LA EMPRESA EN ESTUDIO.**

En esta fase de la investigación con los antecedentes recopilados se procederá al ordenamiento de los antecedentes, por lo cual, la información será organizada de la siguiente manera:

- NIC 11 “Contratos de construcción”
  - Ingresos ordinarios de contratos ordinarios.
  - Costos del contrato.
  - Reconocimiento de los ingresos.
  - Estimación de la fiabilidad.
  - Método de porcentaje de realización.
  - Formas para determinar el estado de realización o avance.

- Información a revelar.

- NIIF 15: “Ingresos de actividades ordinarias de contrato con clientes”.
  - Criterios de reconocimientos de ingresos de actividades ordinarias.
  - Reconocimiento de los ingresos.
  - Identificación de las obligaciones de desempeño.
  - Satisfacción de las obligaciones de desempeño.
  - Método para medir el progreso.
  - Medición de los ingresos.
  - Determinación del precio de transacción.
  - Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño.
  - Costos del contrato.
  - Presentación e información a revelar.

### **10.3 ETAPA 3: ELECCIÓN DEL SUJETO DE INVESTIGACIÓN:**

- Selección de la Empresa en Estudio: la empresa en estudio es seleccionada por conveniencia y cumple con las siguientes características:
  - Razón social: San Miguel LTDA.
  - Rubro o Actividad principal: Constructora.
  - Tipo de empresa: Sociedad Limitada.

### **10.4 ETAPA 4: APLICACIÓN DE LA TÉCNICA DE RECOGIDA DE DATOS:**

Para la aplicación de la técnica de recogida de datos se elaborará un análisis documental sobre el tema en estudio, la cual se aplicará según se detalla a continuación:

- Análisis documental de la NIC 11 “Contrato de construcción”.
- Análisis documental de la NIIF 15 “Ingresos procedentes de contratos con clientes”.
- Análisis documental de contratos de construcción correspondiente al año 2016, de una empresa constructora ubicada en la Quinta Región, determinar las diferencias y luego aplicar la nueva normativa.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, se busca obtener un análisis de la información resultante, que pueda contribuir a la investigación.

**10.5 ETAPA 5: CATEGORÍA DE ANÁLISIS**

Corresponden a categorías de análisis a presentar, las que se obtienen considerando el problema de investigación y los objetivos de ella.

<b>Categoría</b>	<b>Subcategoría</b>	<b>Sub Sub categoría</b>
		Ingresos ordinarios de contratos ordinarios.
		Costos del contrato.
		Reconocimiento de los ingresos.
		Estimación de la fiabilidad.
		Método de porcentaje de realización.
		Formas para determinar el estado de realización o avance.
		Información a revelar.
		Criterios de reconocimientos de ingresos de actividades ordinarias.
		Reconocimiento de los ingresos.
		Medición de los ingresos
		Costo del contrato.
		Presentación e información a revelar.

Fuente Elaboración Propia (2017)

**10.6 ETAPA 6: ANÁLISIS DE RESULTADOS**

- Análisis de la comparación de NIIF 15 Y NIC 11.
- Sintetización de las diferencias y similitudes.
- Aplicación de la nueva normativa aplicada a los Estados Financieros de la empresa.

### **10.7 ETAPA 7: DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

En esta etapa se busca concluir mediante el análisis documental, además de la información recopilada en el marco teórico, medir los efectos financieros como económicos de la aplicación de la nueva normativa (NIIF 15) respecto a la NIC 11.

### **10.8 ETAPA 8: CONCLUSIONES**

En esta etapa se procederá a concluir los efectos de la aplicación de la nueva normativa, se han generado a partir del análisis y discusión de los resultados, basándose en los objetivos propuestos desde un principio en la investigación.

Describir mediante el estudio de las normas, cada referencia de la norma NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y la norma NIC 11 “Contrato de Construcción”.

**NIC 11**

<b>CRITERIOS</b>	<b>NIC 11</b>	<b>PROCEDIMIENTO</b>
<p>1. Agrupación y segmentación de los contratos de construcción.</p>	<p>Lo establecido por esta norma, se debe aplicar por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, con el fin de reflejar de manera óptima la esencia económica de la operación con aplicar la norma independientemente de los componentes o juntar un grupo de contratos a efecto de su tratamiento contable</p>	<p>1.- Cuando un contrato cubre varios activos, se tratará por separado cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las propuestas económicas son diferentes.</li> <li>- Cada activo se ha negociado por separado.</li> <li>- Los ingresos y costos se pueden identificar por cada activo.</li> </ul> <p>2.- Un grupo de contratos ya sea con uno o más clientes se tratará como uno solo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los contratos se negocian como un solo paquete.</li> <li>- Cuando los contratos están interrelacionados.</li> <li>- Los contratos se desarrollan al mismo tiempo.</li> </ul> <p>3.- Por voluntad del cliente, se construya un activo adicional al establecido originalmente. En dicho contrato se trata por separado cuando:</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- El activo es distinto respecto a tecnología, diseño o función.</li> <li>- El precio del activo se negoció sin considerar el precio fijado en contrato original.</li> </ul>
2. Ingresos ordinarios de los contratos de construcción	<p>Los ingresos ordinarios se valorarán de acuerdo a valor razonable. Además según la normativa deben estar comprendidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Valor del ingreso por el cual fue acordado inicialmente entre las partes.</li> <li>- Cualquier modificación que se haya realizado al trabajo ya sea por incentivo o reclamo, por el cual se contrató siempre cuando se cumpla la probabilidad de que estas modificaciones generan un ingreso ordinario y el cliente lo apruebe y siempre que se pueda valorar con fiabilidad.</li> </ul>	<p>Cualquier modificación que declare el cliente podrá ser una disminución o un aumento de los ingresos ordinarios.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los reclamos serán las cantidades que el contratista cobre a los clientes por los costos que no se incurrieron inicialmente al realizar el contrato, por ende estos reclamos tienen un cierto grado de inseguridad porque dependen del final de la negociación.</li> <li>- Los incentivos serán los montos que reconocerá el contratista para que cumpla con ciertas condiciones, como por ejemplo, que la constructora termine antes de la fecha determinada el trabajo.</li> </ul>
3. Costos del contrato	<p>Los costos que se atribuyen al contrato de construcción son aquellos que se pueden relacionar directamente</p>	<p>Los costos que se atribuyen son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Mano de obra.</li> <li>-Costos de los materiales usados en la construcción.</li> </ul>

	<p>con el contrato. Además estos costos pueden disminuir por cualquier ingreso eventual que no se haya considerado en los ingresos ordinarios del contrato.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Depreciación de las propiedades, planta y equipos usados en la ejecución.</li> <li>- Costos de desplazamientos de los elementos que componen las propiedades, plantas y equipos.</li> <li>- Costos de alquiler de las propiedades, plantas y equipos.</li> </ul> <p>Los costos que se pueden disminuir por cualquier ingreso eventual estarán relacionados con la actividad de construcción y se pueden imputar al contrato como lo son: los seguros, costos de diseño y asistencia técnica y costos indirectos de construcción.</p>
4. Reconocimientos de los ingresos ordinarios y gastos.	<p>El principal criterio para los reconocimientos de los ingresos ordinarios es la fiabilidad.</p>	<p>De acuerdo a lo establecido en la normativa, es necesario que los resultados se estimen con fiabilidad con referencia al estado de realización o grado de avance de la construcción, esto se refiere a la parte de la obra que se haya concluido a la fecha del balance se pueda medir de manera confiable.</p>
5. Estimación de la fiabilidad	<p>Para la determinación de la fiabilidad, dependerá del tipo de contrato que realicemos, ya serán distintas las condiciones para ver si el resultado se puede medir con fiabilidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Contrato a precio fijo:</i> se pueden valorizar razonablemente los ingresos totales, sea probable que la empresa adquiera los beneficios económicos provenientes del contrato, los costos que se puedan imputar al contrato se pueden valorar e identificar confiablemente para comparar los costos reales del contrato con las</li> </ul>

		<p>estimaciones previas.</p> <p>-<i>Contrato de margen sobre el costo</i>: es probable que la empresa adquiera los resultados económicos provenientes del contrato y los costos que se puedan atribuir al contrato, reembolsables o no, pueden ser claramente valorado e identificado de forma fiable.</p>
6. Método del porcentaje de realización	De acuerdo a la norma el reconocimiento se hace a base del método de porcentajes de realización que es el estado de realización o grado de avance. Según este método los ingresos se deben comparar con los costos incurridos durante el avance de la construcción al cierre del balance.	<p>La forma para determinar el estado de realización o grado de avance dependerá de la naturaleza el contrato , por lo cual se debe tomar en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La proporción de los costos incurridos, hasta a fecha, en relación a los costos estimados, es decir, solo se incluirán los costos que reflejen efectivamente el trabajo realizado hasta dicho momento.</li> <li>- El examen de trabajo ejecutado mediante una inspección que se haya desarrollado hasta el momento de la determinación del grado de avance.</li> <li>- La proporción física del contrato total ya realizado.</li> </ul>
7. Información a revelar	La empresa deberá someterse a lo establecido por las normas contables, y deberá revelar en sus estados financieros.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El valor de los ingresos ordinarios que fueron reconocidos en el ejercicio</li> <li>- Señalar el método utilizado para determinar los ingresos ordinarios que reconoció en el ejercicio.</li> <li>- El método utilizado para determinar el grado de realización de la construcción.</li> </ul>

## NIIF 15

CRITERIO	NIIF 15	PROCEDIMIENTO
<p>1. Criterios de reconocimientos de ingresos de actividades ordinarias</p>	<p>La empresa reconocerá los ingresos ordinarios, mediante la aplicación de 5 pasos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificación de contrato con cliente.</li> <li>Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.</li> <li>- Determinación del precio de la transacción.</li> <li>- Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.</li> <li>- Reconocer el ingreso de actividades ordinarias a medida que la entidad satisface una obligación de desempeño</li> </ul>
<p>2. Reconocimientos de ingresos ordinarios</p>	<p>Para el reconocimiento de los ingresos, se identifica el contrato y la satisfacción de desempeño. Identificación del contrato</p>	<p>Para que la empresa contabilice un contrato con cliente, se deben cumplir con los siguientes criterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las partes relacionadas han aprobado el contrato y se han comprometido a cumplir con las obligaciones respectivas.</li> <li>- La empresa puede identificar los derechos de las partes involucradas.</li> <li>- La empresa puede identificar las condiciones de pago.</li> <li>- El contrato debe cumplir con su carácter de comercial.</li> <li>- Sea probable el cobro que recibirá la empresa por la venta de los bienes y servicios transferidos al cliente.</li> </ul> <p>En el caso de combinación de dos o más contratos se debe cumplir:</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Los contratos se negocian como un paquete.</li> <li>- La contraprestación pagada por un contrato depende del precio.</li> <li>- Los bienes y servicios de dos o más contratos constituyen una única obligación.</li> </ul>
3. Identificación de las obligaciones de desempeño	Se identifican los bienes y servicios comprometidos en el contrato, y se identifica cada obligación de desempeño para cada compromiso adquirido con el cliente.	Se excluyen de las obligaciones de desempeño, las actividades realizadas por la empresa para cumplir con el contrato, a menos que estas actividades transfieran un bien o servicio.
4. Satisfacción de las obligaciones de desempeño	La empresa determina al inicio del contrato si la obligación de desempeño se satisfacen en un momento determinado o a lo largo del tiempo.	<p>Cuando se satisface en un determinado momento cuando el cliente tiene el control de o de los activos, y se considera como transferencia del control cuando :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La entidad tenga derecho al pago por el activo.</li> <li>-El cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo.</li> <li>- La entidad ha transferido el activo.</li> <li>- El cliente tiene los riesgos y recompensas de la propiedad del activo.</li> <li>- El cliente ha aceptado el activo.</li> </ul> <p>La obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo, se dará</p>

		<p>por entendido que se satisface si se cumple:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El cliente recibe y utiliza los beneficios del activo a medida que la empresa lo realiza.</li> <li>- El cliente controla el activo a medida que la entidad crea o mejora el activo.</li> <li>- El cliente no puede utilizar o redirigir el activo a medida que la empresa crea o mejora el activo, pero la empresa tiene el derecho de exigir el pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.</li> </ul>
5. Método para medir el progreso	El método utilizado deberá ser solo uno y quedar estipulado al inicio del contrato con las obligaciones de desempeño.	<p><i>Método de producto:</i> se reconocen los ingresos sobre la base de la medición directa del valor para el cliente</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Métodos de estudios del desempeño completado hasta la fecha.</li> <li>- Evaluaciones resultados logrados.</li> <li>- Hitos alcanzados</li> <li>- Tiempo transcurrido.</li> <li>- Unidades producidas o entregadas.</li> </ul> <p><i>Método de recurso:</i> se reconocerán los ingresos sobre la base del esfuerzo o recursos de la empresa.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Recursos consumidos.</li> <li>- Horas de mano de obra gastadas.</li> <li>- Costos incurridos.</li> <li>- Tiempo transcurrido</li> <li>- Horas máquinas trabajadas.</li> </ul>
6. Medición de los	La empresa reconocerá	Se reconoce como ingreso el monto

<p>ingresos</p>	<p>los ingresos por el importe del precio de la transacción o por el precio que se le asigne a esa obligación de desempeño</p>	<p>comprometido o acordado en el contrato, una vez que se realice la transferencia de bienes o servicios comprometidos, a medida que se satisfaga la obligación de desempeño.</p>
<p>7. Determinación del precio de transacción</p>	<p>Se considerará las condiciones del contrato con el cliente y sus prácticas comerciales habituales para determinar el precio de la transacción.</p>	<p>La estimación del precio de la transacción se ve afectada por la naturaleza , oportunidad y monto de la compensación por parte del cliente, por lo cual se debe considerar los efectos de los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contraprestación variable: si el contrato incluye un importe variable como por ejemplo un descuento, devoluciones, créditos, reducción de precio; se estimará el monto que recibirá por la transferencia u obligación de desempeño.</li> <li>- Limitación de las estimaciones de la contraprestación variable: se incluirá todo o parte del importe variable si es altamente probable que no ocurra una reversión significativa.</li> </ul> <p>La existencia de un componente de financiación que sea significativo en el contrato: cuando el calendario de pago acordado en el contrato por el cliente y la empresa otorgue un beneficio significativo de la financiación de la transferencia de bienes o servicios.</p> <p>Contraprestación distinta al efectivo: la empresa medirá la contraprestación</p>

		<p>distinta al efectivo al valor razonable.</p> <p>Contraprestación pagadera a un cliente: comprende importe que la paga o espera pagar al cliente, donde se contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.</p>
8. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones a las obligaciones de desempeño.	Al inicio del contrato, se distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño, de la cual se espera recibir a cambio de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos.	<p>La asignación del precio no es aplicable a los contratos que solo tienen una obligación de desempeño.</p> <p>Si el precio no es observable por cada obligación de desempeño, la empresa deberá estimar el importe razonable con información proporcionada por el mercado, la empresa y el cliente.</p>
9. Costos del contrato	La normativa NIIF 15 es clara al comprender lo que es un costo como un gasto.	<p>Se tratan como costos los que estén directamente con el contrato ,sean estos :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Mano de obra directa</li> <li>-Materiales directos</li> <li>-Asignación de costos relacionados con la actividad, como la supervisión de los empleados, seguros, etc.</li> <li>-Costos imputados al cliente según contrato.</li> </ul> <p>Se reconocerá como gastos los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Costos generales y administrativos.</li> <li>-Costos generados de obligaciones de desempeños satisfecha anteriormente.</li> </ul>



		<p>el importe y el calendario de las obligaciones de desempeño.</p> <p>Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato y revelar los saldos de reconocimiento de estos costos incurridos en los contratos con clientes.</p>
--	--	--

Determinar las diferencias y similitudes de la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, con la NIC 11 “Contratos de Construcción”, en un cuadro comparativo.

CRITERIOS	NIC 11	NIIF 15
<p>1.- Criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias</p>	<p>El principal criterio para el reconocimiento de los ingresos es que el resultado del contrato se pueda medir con fiabilidad con referencia al grado de avance de la obra a la fecha de cierre del ejercicio.</p>	<p>Se establecen 5 nuevos criterios para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.- Identificar el contrato con el cliente.</li> <li>2.- Identificar las obligaciones de desempeño del contrato</li> <li>3.- Determinar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.</li> <li>4.- Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.</li> <li>5.- Reconocer el ingreso de actividades ordinarias a medida que la entidad satisface una obligación de desempeño.</li> </ol>

<b>CRITERIOS</b>	<b>NIC 11</b>	<b>NIIF 15</b>
2. Reconocimiento de ingresos ordinarios.	<p>Los ingresos de actividades ordinarias o la parte que se haya estimado con fiabilidad se reconocen en el Estado de Resultado, bajo el método del Grado de avance, que se puede determinar por:</p> <p>1.- Costos incurridos</p> <p>2.- Examen de trabajo ejecutado</p> <p>3.- La proporción física del contrato total ya realizado.</p>	<p>Los ingresos se reconocerán a medida que satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente, en un momento determinado, o bien, a lo largo del tiempo.</p> <p>Los métodos para medir el progreso a lo largo del tiempo son:</p> <p>1.- Método de Producto</p> <p>2.- Método de Recurso.</p>

<b>CRITERIO</b>	<b>NIC 11</b>	<b>NIIF 15</b>
3.- Costo del contrato	<p>Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra contratada.</p> <p>Los costos a incluir en la valoración de los contratos de construcción son los siguientes:</p> <p>1.-Costos directamente vinculados con el contrato específico.</p>	<p>La empresa deberá reconocer como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar los costos.</p> <p>Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra norma, la empresa reconocerá como activo los costos incurridos para cumplir un contrato , siempre que dichos costos cumplan los siguientes criterios:</p>

	<p>2.- Costos relacionados con la actividad general de contratación.</p> <p>3.- Otros costos de acuerdo con las cláusulas establecidas en el contrato.</p>	<p>1.- Los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato que la entidad pueda identificar de forma específica.</p> <p>2.- Los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer las obligaciones de desempeño en el futuro.</p> <p>3.- Se espera recuperar los costos.</p>
--	--	--

<b>CRITERIO</b>	<b>NIC 11</b>	<b>NIIF 15</b>
<p>4.- Información a revelar en los Estados Financieros.</p>	<p>Se debe revelar:</p> <p>1.- El valor de los ingresos ordinarios que fueron reconocidos en el ejercicio.</p> <p>2.- Debe señalar el método utilizado para determinar los ingresos ordinarios que reconoció en el ejercicio en el cual se encuentre.</p> <p>3.- El método que uso para determinar el grado de realización de la construcción que se está llevando a cabo.</p>	<p>La empresa debe revelar información tanto cuantitativa como cualitativa sobre lo siguiente:</p> <p>1.- Los contratos con clientes.</p> <p>2.- Los juicios importantes, cambios de dichos juicios, relaciones con la aplicación de la norma a los contratos con clientes.</p> <p>3.- Los activos por los costos que tenga la empresa para obtener o cumplir los contratos con clientes.</p>

## 12 CASO PRÁCTICO APLICADO A UNA EMPRESA CONSTRUCTORA SEGÚN NIC 11

(1) Para comprender la aplicación de la NIC 11, se consideró el contrato para entender la determinación del precio y consecuentemente el reconocimientos de los ingresos ordinarios por el contrato. El precio a suma alzada está estipulado al inicio del contrato por la suma de 1.308,62 Unidades de Fomento, equivalente a 26.347,98 (pesos), que corresponde al valor de dicha unidad al momento de efectuarse el pago mediante el Ministerio De Vivienda y Urbanismo, enterándose de la siguiente forma:

Tipo de subsidio	Unidad de fomento
Subsidio habitacional base	750 UF
Subsidio para habilitación	110 UF
Subsidio para discapacidad	0 UF
Subsidio eficiencia energética	55 UF
Subsidio para arquitectura local	100 UF
Subsidio para alcantarillado particular	90 UF
Subsidio para grupo familiar	30 UF
Subsidio para agua potable particular	0 UF

Fuente Elaboración Propia (2017)

Se entiende que el faltante de 173,98 UF no enteradas por el Ministerio De Vivienda y Urbanismo, son por riesgos de la empresa contratista.

(2) El precio convenido por las partes incluirá todos los gastos que directa e indirectamente demande la construcción, por lo tanto el precio cubrirá el pago que debe efectuar el contratista por los derechos municipales, conexiones a servicios públicos,

gastos notariales y de Conservador de Bienes Raíces que origine la inscripción de la prohibición de enajenar a favor del SERVIU.

(3) También el precio incluye gastos financieros de garantías, seguros, y cualquier otro costo financiero que el contrato pueda originar.

(4) Las obras de construcción deberán iniciarse dentro del plazo de 45 días corridos desde que alcance la factibilidad de ejecución del proyecto. Mediante resoluciones fundadas, el SERVIU podrá otorgar una prórroga o nuevo plazo para el inicio de la obra.

(5) Iniciada la construcción del activo, la obra necesariamente debe terminar antes del vencimiento del Certificado de Subsidio, es decir, en un máximo de 150 días corridos contados de la fecha en que se firme el Acta de Entrega de Terreno, de no ser así se devengará una multa de 2 UF por cada día de atraso imputable al contratista, la cual será descontada del pago del precio de construcción de la vivienda.

(6) La empresa constructora emitirá el estado de pago al inicio del contrato por un 40% (\$13.791.798). Este monto facturado se verá reflejado con cargo a cuentas por cobrar y abono a ingresos.

Detalle	Debe	Haber
Cuentas por cobrar a Ingresos <b>G: Se reconoce el pago de un 40% de la obra</b>	\$13.791.798	\$13.791.798
Banco a Cuentas por cobrar <b>G: Se percibe ingreso en banco por el 40% de la obra</b>	\$13.791.798	\$13.791.798

Fuente Elaboración propia (2017)

(7) La obra estará sujeta al control de supervisión del fiscalizador técnico de obras contratado por el SERVIU, quien desempeñará sus funciones y facultades establecidas en el “Manual de Inspección Técnica de Obras”.

<b>Facultades de Inspector Técnico de Obras</b>	Realizar una inspección técnica y desempeñar función de contraparte técnica del Contratista, lo que incluye la visación de los estados de avance y atribución para formular observaciones y reclamos a la Empresa Constructora.
	Instruir y solicitar la implementación en obras de las medidas de gestión y control de calidad compuesta por fichas y cartillas.
	Verificar que el Contratista solicite ensayos de materiales a laboratorios especializados y declarados oficiales por el MINVU, ver los resultados y aprobar o rechazar la utilización de los materiales en la obra.
	En el caso de que el Contratista solicite anticipos de dinero, el fiscalizador técnico de obras deberá verificar el porcentaje del avance físico de las partidas ejecutadas y terminadas conforme.
	Rechazar materiales defectuosos o de mala calidad, y ordenar su retiro de la obra si no cumpliera con las especificaciones técnicas y planos respectivos.

Fuente Elaboración propia (2017)

(8) Al cierre del periodo 2016, se determina el reconocimiento de los ingresos mediante el avance de ejecución de la obra que pueden ser mediante Costos Incurridos y Grado de Avance Físico.

### 13.1 Método De Costos incurridos

(9) Al inicio del contrato, la empresa realiza un estudio de los costos proyectados que ocurrirán en el proyecto solicitado. Estos costos no son estimados a lo largo del tiempo, por lo que se considera que la empresa debiese realizar una proyección de los costos para tener un mayor control en la variación y proyección realizada al inicio del contrato. La empresa ha proyectado un total de costos de \$32.560.233.-

(10) Al cierre del periodo, la empresa constructora tiene el control y conocimientos que los costos reales incurridos al 31 de Diciembre de 2016 ascienden a \$12.568.250

(11) Al cierre del periodo, se determina el grado de avance de la obra según costos incurridos, y estos corresponden a un 38,6% ( $12.568.250 / 32.560.233$ ).

(12) Obtenido el grado de avance de la obra según costos incurridos, la empresa determina los ingresos al 31 de Diciembre de 2016, mediante el método de costos incurridos, lo que corresponde a \$13.309.085.

Precio	Costos Proyectado	Costo Real Incurridos	Grado de Avance según costos Incurridos	Ingresos según costos incurridos	Margen (ingreso-costos)
\$34.479.494	\$32.560.233	\$12.568.250	38.6%	\$13.309.085	\$740.835

Fuente Elaboración propia (2017)

(13) La empresa constructora emite el estado de pago por un monto de \$13.791.798, lo que origina un ingreso anticipado por \$482.713. ( $13.791.798 - 13.309.085$ ).

Detalle	Debe	Haber
Ingresos a Ingresos Anticipados <b>G: Se reconoce Ingreso anticipado por diferencia generada por Grado de Avance por 38,6%.</b>	\$482.713.-	\$482.713.-

Fuente Elaboración propia (2017)

### 13.2 Método Grado De Avance Físico

(14) Iniciada la construcción, la empresa constructora determina el grado de avance por el método de inspección física de la obra y emite el estado de pago, el cual es enviado por el SERVIU, y determina si el cálculo está correcto. En el proyecto, el estado de avance según inspección física es de 35%.

(15) Aprobado el estado de pago, el SERVIU cancela el monto determinado por el grado de avance según inspección física. El monto del precio es determinado por el grado de avance según inspección física de la obra. Los ingresos según inspección física de la obra corresponden a \$12.067.823.- ( $34.479.494 * 35\%$ ).

Precio (Ingresos)	Grado de avance inspección física	Ingreso según inspección física	Costos Según grado de avance incurridos	Ingreso según estado de pago	Margen Ingreso –costo
\$34.479.494	35%	12.067.823	11.396.082	13.791.798	671.741

Fuente Elaboración Propia (2017)

(16) El estado de pago de la empresa constructora es de \$13.791.798, lo que origina un ingreso anticipado por \$1.723.975.- ( $13.791.798 - 12.067.823$ ).

Detalle	Debe	Haber
Ingresos A Ingreso Anticipado <b>G: Se reconoce gasto por diferencia generada por Grado de Avance por Inspección Física.</b>	\$1.723.975.	\$1.723.975.

Fuente Elaboración Propia (2017)

(17) El cambio de porcentaje al aplicar el método de avance físico, da origen a una diferencia con lo anteriormente estaba registrado y contabilizado por 38,6% (\$ 12.568.250) y lo que realmente tenemos como costo real mediante método de avance físico con un porcentaje de 35% (\$11.396.082), dando una diferencia de \$ 1.172.168, lo cual se debe ajustar cargando la cuenta de gastos anticipados contra la cuenta de gastos.

Detalle	Debe	Haber
Gastos Anticipados A Gastos <b>G: Se reconoce gasto por diferencia generada por el cambio de porcentaje en método de Avance por Inspección Física.</b>	1.172.168	1.172.168

Fuente Elaboración Propia (2017)

(18) Al cierre del primer trimestre del año 2017, la empresa constructora tiene el control y conocimientos que los costos incurridos han aumentado por el transcurso del tiempo, lo cual, la empresa tiene noción que los costos incurridos reales ascienden a \$17.908.128

### 13.3 Método De Costos Incurridos

(19) Al cierre del periodo, se determina el grado de avance de la obra según costos incurridos, y estos corresponden a un 55% (17.908.128 /32.560.233).

(20) Obtenido el grado de avance de la obra según costos incurridos, la empresa determina los ingresos al 31 de Diciembre de 2016, mediante el método de costos incurridos, lo que corresponde a \$ 18.963.722.

Precio Total	Costos Proyectado Total	Costo Real Incurridos	Grado de Avance según costos Incurridos	Ingresos según costos incurridos
\$34.479.494	\$32.560.233	\$17.908.128	55%	18.963.722.

Fuente Elaboración propia (2017)

(21) La empresa constructora emite el estado de pago por un monto de \$10.343.848 correspondiente al 30% de los ingresos.

Detalle	Debe	Haber
Cuentas por cobrar a Ingresos <b>G: Se reconoce el pago de un 30% de la obra</b>	\$10.343.848	\$10.343.848
Banco a Cuentas por cobrar <b>G: Se percibe ingreso en banco por el 30 % de la obra</b>	\$10.343.848	\$10.343.848

(22) Sin embargo, se habían activado ingresos anticipados el trimestre anterior por \$482.713, por lo que el tratamiento contable realizado es una reversa de la cuenta de ingresos anticipados y conjuntamente cargar la cuenta por cobrar para reflejar el ingreso percibido real.

Detalle	Debe	Haber
Ingresos anticipados	4.689.211	
Cuentas por cobrar	8.619.874	
A Ingresos		13.309.085
<b>G: Se registra el ingreso percibido real de la obra.</b>		

Fuente Elaboración Propia (2017)

Precio Total	Costos Proyectado Total	Costo Real Incurridos	Ingresos según costos incurridos	Margen Ingreso Costo
\$34.479.494	\$32.560.233	\$17.908.128	\$18.963.722.	\$1.055.594

Fuente Elaboración propia (2017)

### 13.4 Método Grado De Avance Físico

(23) La empresa constructora determina el grado de avance por el método de inspección física de la obra y emite el estado de pago, el cual es enviado por el SERVIU, y determina si el cálculo está correcto. En el proyecto, el estado de avance según inspección física es de 60 %.

(24) Aprobado el estado de pago, el SERVIU cancela el monto determinado por el grado de avance según inspección física. El monto del precio es determinado por el grado de avance según inspección física de la obra. Los ingresos según inspección física de la obra corresponden a \$20.687.696.- ( $34.479.494 * 60\%$ ).

Precio (Ingresos)	Grado de avance inspección física	Ingreso según inspección física	Costos según grado de avance	Margen Ingreso –costo
\$34.479.494	60%	\$20.687.696	\$19.536.140	\$1.151.556

Fuente Elaboración Propia (2017)

(25) El estado de pago de la empresa constructora es de \$10.343.848, sin embargo, se habían activados ingresos anticipados el trimestre anterior por \$1.723.975, por lo el tratamiento contable realizado es una reversa del asiento anterior, cargando la cuenta ingresos contra ingresos anticipados.

Detalle	Debe	Haber
Ingresos A Ingresos Anticipados <b>G: Se registra el ingreso percibido real de la obra.</b>	1.723.975	1.723.975

Fuente Elaboración Propia (2017)

(26) El cambio de porcentaje al aplicar el método de avance físico, da origen a una diferencia con lo anteriormente estaba registrado y contabilizado por 55% (\$16.735.960) y lo que realmente tenemos como costo real mediante método de avance físico con un porcentaje de 60% (\$19.536.140), dando una diferencia de \$ 1.628.012, lo cual se debe ajustar cargando la cuenta gastos contra gastos anticipados y la debida provisión.

Detalle	Debe	Haber
Gastos	2.800.180	
A Gastos anticipado		1.172.168
A Provisión Gastos		1.162.012
<b>G: Se crea provisión de gasto por diferencia generada por el cambio de porcentaje en método de Avance por Inspección Física.</b>		

Fuente Elaboración Propia (2017)

### 13. CASO PRÁCTICO APLICADO A UNA EMPRESA CONSTRUCTORA SEGUN NIIF 15

(1) Para comprender la aplicación de la NIIF 15, se consideró el contrato para entender la determinación del precio y consecuentemente el reconocimientos de los ingresos ordinarios por el contrato. El precio a suma alzada está estipulado al inicio del contrato por la suma de 1.308,62 Unidades de Fomento, equivalente a 26.347,98 (pesos), que corresponde al valor de dicha unidad al momento de efectuarse el pago mediante el Ministerio De Vivienda y Urbanismo, enterándose de la siguiente forma:

Tipo de subsidio	Unidad de fomento
Subsidio habitacional base	750 UF
Subsidio para habilitación	110 UF
Subsidio para discapacidad	0 UF
Subsidio eficiencia energética	55 UF
Subsidio para arquitectura local	100 UF
Subsidio para alcantarillado particular	90 UF
Subsidio para grupo familiar	30 UF
Subsidio para agua potable particular	0 UF

Fuente Elaboración Propia (2017)

Se entiende que el faltante de 173,98 UF no enteradas por el Ministerio De Vivienda y Urbanismo, son por riesgos de la empresa contratista.

(2) El precio convenido por las partes incluirá todos los gastos que directa e indirectamente demande la construcción, por lo tanto el precio cubrirá el pago que debe efectuar el contratista por los derechos municipales, conexiones a servicios públicos, gastos notariales y de Conservador de Bienes Raíces que origine la inscripción de la prohibición de enajenar a favor del SERVIU.

(3) También el precio incluye gastos financieros de garantías, seguros, y cualquier otro costo financiero que el contrato pueda originar.

(4) Las obras de construcción deberán iniciarse dentro del plazo de 45 días corridos desde que alcance la factibilidad de ejecución del proyecto. Mediante resoluciones fundadas, el SERVIU podrá otorgar una prórroga o nuevo plazo para el inicio de la obra.

(5) Iniciada la construcción del activo, la obra necesariamente debe terminar antes del vencimiento del Certificado de Subsidio, es decir, en un máximo de 150 días corridos contados de la fecha en que se firme el Acta de Entrega de Terreno, de no ser así se devengará una multa de 2 UF por cada día de atraso imputable al contratista, la cual será descontada del pago del precio de construcción de la vivienda.

(6) La empresa constructora emitirá el estado de pago al inicio del contrato por un 40% (\$13.791.798). Este monto facturado se verá reflejado con cargo a cuentas por cobrar y abono a ingresos.

Detalle	Debe	Haber
Cuentas por cobrar a Ingresos <b>G: Se reconoce el pago de un 40% de la obra</b>	\$13.791.798	\$13.791.798
Banco a Cuentas por cobrar <b>G: Se percibe ingreso en banco por el 40% de la obra</b>	\$13.791.798	\$13.791.798

Fuente Elaboración propia (2017)

(7) La obra estará sujeta al control de supervisión del fiscalizador técnico de obras contratado por el SERVIU, quien desempeñará sus funciones y facultades establecidas en el “Manual de Inspección Técnica de Obras”.

<b>Facultades de Inspector Técnico de Obras</b>	Realizar una inspección técnica y desempeñar función de contraparte técnica del Contratista, lo que incluye la visación de los estados de avance y atribución para formular observaciones y reclamos a la Empresa Constructora.
	Instruir y solicitar la implementación en obras de las medidas de gestión y control de calidad compuesta por fichas y cartillas.
	Verificar que el Contratista solicite ensayos de materiales a laboratorios especializados y declarados oficiales por el MINVU, ver los resultados y aprobar o rechazar la utilización de los materiales en la obra.
	En el caso de que el Contratista solicite anticipos de dinero, el fiscalizador técnico de obras deberá verificar el porcentaje del avance físico de las partidas ejecutadas y terminadas conforme.
	Rechazar materiales defectuosos o de mala calidad, y ordenar su retiro de la obra si no cumpliera con las especificaciones técnicas y planos respectivos.

Fuente Elaboración propia (2017)

(8) Al cierre del periodo 2016, se determina el reconocimiento de los ingresos mediante el avance de ejecución de la obra que pueden ser mediante Costos Incurridos y Grado de Avance Físico.

### 13.1 Método De Costos incurridos

(9) Al inicio del contrato, la empresa realiza un estudio de los costos proyectados que incurrirán en el proyecto solicitado. Estos costos no son estimados a lo largo del tiempo, por lo que se considera que la empresa debiese realizar una proyección de los costos para tener un mayor control en la variación y proyección realizada al inicio del contrato. La empresa ha proyectado un total de costos de \$32.560.233.-

(10) Al cierre del periodo, la empresa constructora tiene el control y conocimientos que los costos reales incurridos al 31 de Diciembre de 2016 ascienden a \$12.568.250

(11) Al cierre del periodo, se determina el grado de avance de la obra según costos incurridos, y estos corresponden a un 38,6% ( $12.568.250 / 32.560.233$ ).

(12) Obtenido el grado de avance de la obra según costos incurridos, la empresa determina los ingresos al 31 de Diciembre de 2016, mediante el método de costos incurridos, lo que corresponde a \$13.309.085.

Precio	Costos Proyectado	Costo Real Incurridos	Grado de Avance según costos Incurridos	Ingresos según costos incurridos	Margen (ingreso-costos)
\$34.479.494	\$32.560.233	\$12.568.250	38.6%	\$13.309.085	\$740.835

Fuente Elaboración propia (2017)

(13) La empresa constructora emite el estado de pago por un monto de \$13.791.798, lo que origina un ingreso anticipado por \$482.713. ( $13.791.798 - 13.309.085$ ).

Detalle	Debe	Haber
Ingresos a Ingresos Anticipados <b>G: Se reconoce Ingreso anticipado por diferencia generada por Grado de Avance por 38,6%.</b>	\$482.713.-	\$482.713.-

Fuente Elaboración propia (2017)

### 13.2 Método Grado De Avance Físico

(14) Iniciada la construcción, la empresa constructora determina el grado de avance por el método de inspección física de la obra y emite el estado de pago, el cual es enviado por el SERVIU, y determina si el cálculo está correcto. En el proyecto, el estado de avance según inspección física es de 35%.

(15) Aprobado el estado de pago, el SERVIU cancela el monto determinado por el grado de avance según inspección física. El monto del precio es determinado por el grado de avance según inspección física de la obra. Los ingresos según inspección física de la obra corresponden a \$12.067.823.- ( $34.479.494 * 35\%$ ).

Precio (Ingresos)	Grado de avance inspección física	Ingreso según inspección física	Costos Según grado de avance incurridos	Ingreso según estado de pago	Margen Ingreso –costo
\$34.479.494	35%	12.067.823	11.396.082	13.791.798	671.741

Fuente Elaboración Propia (2017)

(16) El estado de pago de la empresa constructora es de \$13.791.798, lo que origina un ingreso anticipado por \$1.723.975.- ( $13.791.798 - 12.067.823$ ).

Detalle	Debe	Haber
Ingresos A Ingreso Anticipado <b>G: Se reconoce gasto por diferencia generada por Grado de Avance por Inspección Física.</b>	\$1.723.975.	\$1.723.975.

Fuente Elaboración Propia (2017)

(17) El cambio de porcentaje al aplicar el método de avance físico, da origen a una diferencia con lo anteriormente estaba registrado y contabilizado por 38,6% (\$ 12.568.250) y lo que realmente tenemos como costo real mediante método de avance físico con un porcentaje de 35% (\$11.396.082), dando una diferencia de \$ 1.172.168, lo cual se debe ajustar cargando la cuenta de gastos anticipados contra la cuenta de gastos.

Detalle	Debe	Haber
Gastos Anticipados A Gastos <b>G: Se reconoce gasto por diferencia generada por el cambio de porcentaje en método de Avance por Inspección Física.</b>	1.172.168	1.172.168

Fuente Elaboración Propia (2017)

(18) Al cierre del primer trimestre del año 2017, la empresa constructora tiene el control y conocimientos que los costos incurridos han aumentado por el transcurso del tiempo, lo cual, la empresa tiene noción que los costos incurridos reales ascienden a \$17.908.128

### 13.3 Método De Costos Incurridos

(19) Al cierre del periodo, se determina el grado de avance de la obra según costos incurridos, y estos corresponden a un 55% (17.908.128 /32.560.233).

(20) Obtenido el grado de avance de la obra según costos incurridos, la empresa determina los ingresos al 31 de Diciembre de 2016, mediante el método de costos incurridos, lo que corresponde a \$ 18.963.722.

Precio Total	Costos Proyectado Total	Costo Real Incurridos	Grado de Avance según costos Incurridos	Ingresos según costos incurridos
\$34.479.494	\$32.560.233	\$17.908.128	55%	18.963.722.

Fuente Elaboración propia (2017)

(21) La empresa constructora emite el estado de pago por un monto de \$10.343.848 correspondiente al 30% de los ingresos.

Detalle	Debe	Haber
Cuentas por cobrar a Ingresos <b>G: Se reconoce el pago de un 30% de la obra</b>	\$10.343.848	\$10.343.848
Banco a Cuentas por cobrar <b>G: Se percibe ingreso en banco por el 30 % de la obra</b>	\$10.343.848	\$10.343.848

(22) Sin embargo, se habían activado ingresos anticipados el trimestre anterior por \$482.713, por lo que el tratamiento contable realizado es una reversa de la cuenta de ingresos anticipados y conjuntamente cargar la cuenta por cobrar para reflejar el ingreso percibido real.

Detalle	Debe	Haber
Ingresos anticipados	4.689.211	
Cuentas por cobrar	8.619.874	
A Ingresos		13.309.085
<b>G: Se registra el ingreso percibido real de la obra.</b>		

Fuente Elaboración Propia (2017)

Precio Total	Costos Proyectado Total	Costo Real Incurridos	Ingresos según costos incurridos	Margen Ingreso Costo
\$34.479.494	\$32.560.233	\$17.908.128	\$18.963.722.	\$1.055.594

Fuente Elaboración propia (2017)

### 13.4 Método Grado De Avance Físico

(23) La empresa constructora determina el grado de avance por el método de inspección física de la obra y emite el estado de pago, el cual es enviado por el SERVIU, y determina si el cálculo está correcto. En el proyecto, el estado de avance según inspección física es de 60 %.

(24) Aprobado el estado de pago, el SERVIU cancela el monto determinado por el grado de avance según inspección física. El monto del precio es determinado por el grado de avance según inspección física de la obra. Los ingresos según inspección física de la obra corresponden a \$20.687.696.- ( $34.479.494 * 60\%$ ).

Precio (Ingresos)	Grado de avance inspección física	Ingreso según inspección física	Costos según grado de avance	Margen Ingreso –costo
\$34.479.494	60%	\$20.687.696	\$19.536.140	\$1.151.556

Fuente Elaboración Propia (2017)

(25) El estado de pago de la empresa constructora es de \$10.343.848, sin embargo, se habían activados ingresos anticipados el trimestre anterior por \$1.723.975, por lo el tratamiento contable realizado es una reversa del asiento anterior, cargando la cuenta ingresos contra ingresos anticipados.

Detalle	Debe	Haber
Ingresos A Ingresos Anticipados <b>G: Se registra el ingreso percibido real de la obra.</b>	1.723.975	1.723.975

Fuente Elaboración Propia (2017)

(26) El cambio de porcentaje al aplicar el método de avance físico, da origen a una diferencia con lo anteriormente estaba registrado y contabilizado por 55% (\$16.735.960) y lo que realmente tenemos como costo real mediante método de avance físico con un porcentaje de 60% (\$19.536.140), dando una diferencia de \$ 1.628.012, lo cual se debe ajustar cargando la cuenta gastos contra gastos anticipados y la debida provisión.

Detalle	Debe	Haber
Gastos	2.800.180	
A Gastos anticipado		1.172.168
A Provisión Gastos		1.162.012
<b>G: Se crea provisión de gasto por diferencia generada por el cambio de porcentaje en método de Avance por Inspección Física.</b>		

Fuente Elaboración Propia (2017)

Al comparar ambas normas, se percata que la NIIF 15 es más detallada al momento de reconocer el ingreso, sin embargo, la NIC 11 si bien no especifica que se debe identificar el contrato con el cliente, las obligaciones de desempeño, y determinar el precio a la transacción, se da por hecho, ya que existe un contrato, por lo tanto debe estar las condiciones y especificaciones en el contrato y un precio determinado para la transacción.

Un cambio relevante en la NIIF 15, es que se le asigna un precio a cada obligación de desempeño, en cambio con la NIC 11, solo se describe las condiciones y especificaciones del contrato, pero no se le asignaba un precio a cada actividad a realizar por la empresa constructora.

Otro importante cambio, se produce al momento de reconocer el ingreso, ya que con la NIC 11 se reconocía si era medido con fiabilidad en el momento que consideraban necesario, en cambio, en la NIIF 15, se reconocerá cuando la empresa constructora haya cumplido con la obligación de desempeño.

Al realizar la comparación entre las dos normas, se puede concluir que el Método de Producto establecido por la NIIF 15 comprende el Examen de trabajo y la proporción física del contrato total ya realizado por la NIC 11. Por el lado del Método de Recurso es igual a los costos incurridos según la NIC 11. Por lo tanto, se puede apreciar que existe una similitud en los métodos utilizados.

La gran diferencia está en que la NIC 11 da la opción de aplicar más de un método para determinar el grado de avance, en cambio la NIIF 15 se debe aplicar solo un método para determinar el grado de avance y reconocer los ingresos.

La información a revelar para cada norma es diferente, de acuerdo a lo que señala la NIC 11, solo se solicita informar el monto de los ingresos ordinarios y describir qué métodos utilizó para determinar el monto.

En tanto, la NIIF 15 es más detallada con la información a revelar, ya que solicita información cuantitativa y cualitativa de los contratos con clientes, en donde se debe informar las desagregaciones de los ingresos de actividades ordinarias realizados por la empresa, los saldos del contrato, las obligaciones de desempeño y el precio de la

transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes. Además, debe informar los juicios o criterios significativos y cambios de dichos juicios utilizados para la aplicación de la norma, y por último los costos que serán reconocidos como activo para cumplir el contrato con un cliente. En este caso, se puede apreciar que el usuario de la información financiera tendrá mayor información y conocimiento de cuáles son los proyectos realizados por la empresa, los montos y todo lo relacionado con el ingreso, lo que será más útil para los usuarios al momento de tomar una decisión.

En el caso de aplicación visto anteriormente, se da cuenta que tanto para NIC 11 y NIIF 15 el reconocimiento de los ingresos, sea por método de costos incurridos o método grado de avance físico, se realiza de la misma forma, y en este caso la empresa aplica ambos métodos, pero con la aplicación de la NIIF 15, solo se debe elegir un método para la determinación del grado de avance y el reconocimiento de los ingresos.

En el caso del Estado de Resultados, muestra la utilidad o pérdida de la empresa, en este caso según los ingresos ordinarios de un periodo determinado. Financieramente sirve para determinar la correspondencia de los ingresos, costos y gastos en cierto periodo de la empresa constructora en cuestión.

El Estado de Situación Financiera se ve afectado por cuentas provenientes del pago de la realización de la obra.

Para la NIIF 15, y la elección de uno de los dos métodos, esta aplicación si afectara el Estado de Resultados y Estados de Situación Financiera de la empresa constructora, dependiendo del método elegido.

En virtud de la adopción a las Normas Internacional de Información Financiera, se procede a adoptar la NIIF 15 “Ingresos Ordinarios Procedentes De Contratos Con Clientes” a todas las empresas que apliquen Full IFRS a partir del 2017.

Esta investigación se realizó con el fin de medir tanto los efectos económicos, como financieros de la aplicación de la nueva normativa en una empresa constructora, donde se procedió al estudio de la normativa antecesora NIC 11 en conjunto con la NIIF 15, la comparación de las normas para determinar las similitudes y diferencias que se reflejaron en el efecto económico y financiero.

Para dar cumplimiento a la investigación, se llevaron a cabo tres objetivos específicos y un objetivo general, aplicando instrumentos de investigación tales como descripción de las normas, un cuadro comparativo de ambas normas y por último un caso de aplicación para determinar de forma cuantitativa los efectos económicos y financieros de la empresa en investigación. Con la realización de una descripción exhaustiva de las normas aplicadas a la investigación. En primer lugar para la descripción de la NIC 11, los criterios utilizados fueron el de agrupación y segmentación de los contratos de construcción, ingresos ordinarios de los contratos de construcción, costos del contrato, reconocimientos de los ingresos ordinarios y gastos, estimación de la fiabilidad, método del porcentaje de realización, e información a revelar. Luego, se procede a describir los criterios utilizados para la NIIF 15, tales como criterios de reconocimientos de ingresos de actividades ordinarias, reconocimientos de ingresos ordinarios, identificación de las obligaciones de desempeño, satisfacción de las obligaciones de desempeño, método para medir el progreso, medición de los ingresos, determinación del precio de transacción, asignación del precio de la transacción a las obligaciones a las obligaciones de desempeño, costos del contrato, presentación e información a revelar.

Por consiguiente fue desarrollado un cuadro comparativo entre ambas normas en estudio (NIC 11 y NIIF 15). Para esto se utilizaron cuatro criterios de comparación relacionados con el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, los que son: criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, reconocimientos de ingresos ordinarios, costos del contrato, e información a revelar en los Estados Financieros. Si bien, en todos los criterios utilizados para la comparación hay diferencias entre ambas

normativas, se puede observar que la principal diferencia se encuentra en el reconocimiento de los ingresos ordinarios, ya que la NIC 11 especifica tres formas que se pueden utilizar para determinar el porcentaje de realización o grado de avance de la construcción donde deja abierta la posibilidad de utilizar más de una forma, que pueden ser los contratos incurridos, examen de trabajo ya ejecutado y la proporción física del contrato total ya realizado, en cambio la NIIF 15 especifica dos métodos para satisfacer una obligación de desempeño que son el método de recurso (actualmente pueden ser los costos incurridos) y el método de producto (el examen de trabajo ya ejecutado y también puede ser la proporción física del contrato total ya realizado) donde deja claro que la empresa, en este caso la empresa constructora, debe escoger un solo método el cual le debe proporcionar mayor confianza para determinar el grado de avance y el cual debe utilizar durante todo el contrato.

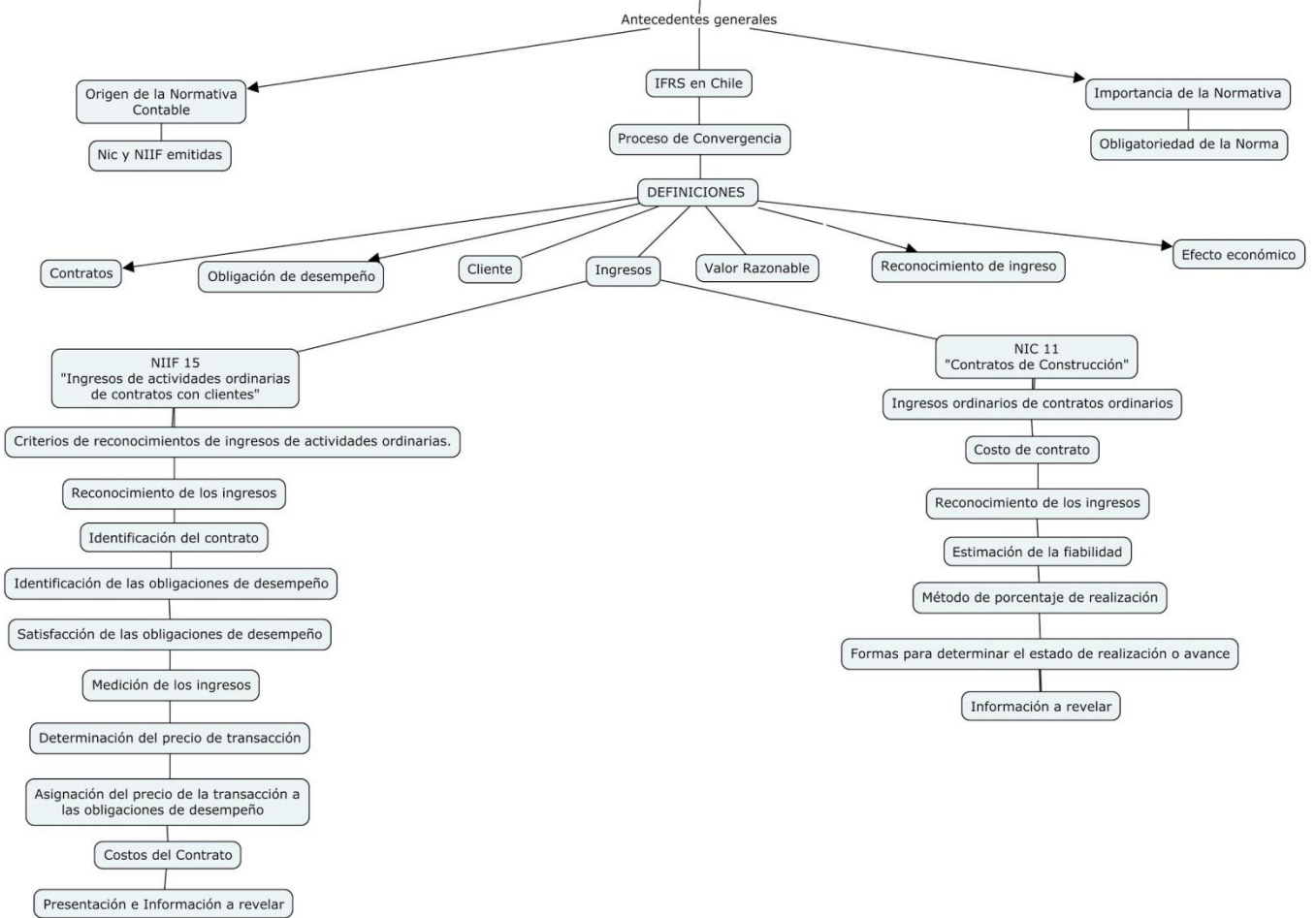
Para Cuantificar las diferencias y similitudes se realizó un caso práctico donde se solicitó un contrato de construcción de la empresa constructora en estudio para determinar los efectos económicos y financieros de la aplicación de la NIIF 15 comparada con la NIC 11. Con los resultados obtenidos de esta aplicación, se entiende que la empresa en estudio aplica dos formas para determinar el porcentaje de realización o grado de avance de la construcción, y se verían afectado los ingresos ordinarios ya que la empresa en estudio deberá elegir un solo método para la determinación del grado de avance y reconocimiento de los ingresos, ya que así es como lo especifica la NIIF 15. Es por esto, que si la empresa escoge los costos incurridos, la aplicación de ésta no tendría una variación en sus ingresos de actividades ordinarias, en cambio, si escogiera el examen del trabajo ya realizado, tendría una variación positiva, por lo reflejado en la empresa constructora escogida la cual esta variación puede ir cambiando a lo largo del tiempo. Debido a la elección de un solo método, se considera que en la práctica la empresa escoge el método de la inspección física de la obra para determinar el grado de avance y reconocimiento de los ingresos, ya que es la manera que el cliente o mandante aprueba el avance de la obra y realiza el pago por lo que realmente se ha construido.

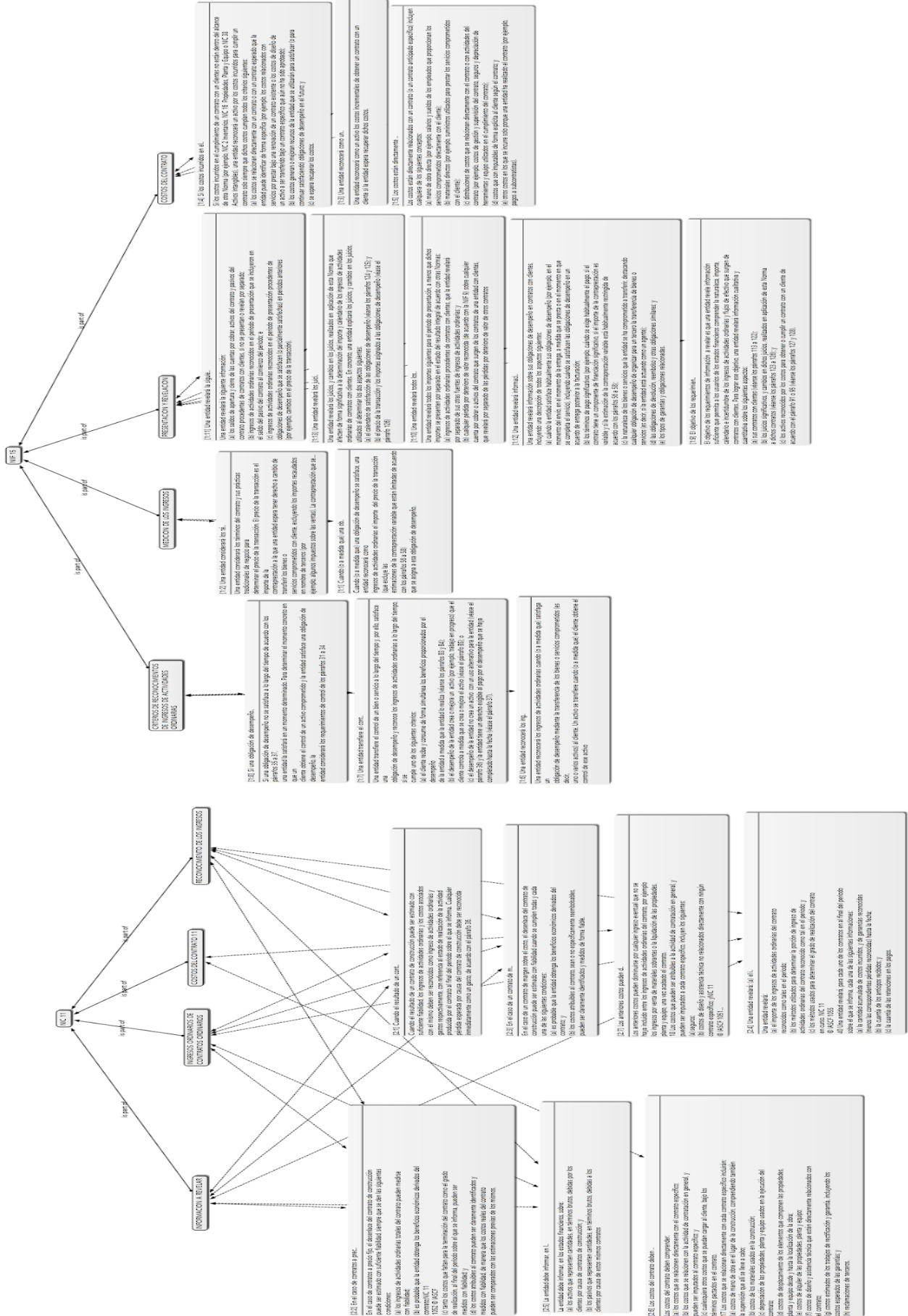
A modo de conclusión general, la aplicación de la nueva normativa NIIF 15, sí afectaría el al Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado de una empresa constructora. Esto dependerá del método que decida utilizar, ya que se debe escoger uno solo para determinar el porcentaje de realización o grado de avance y reconocimiento de los ingresos para el desarrollo de toda la obra

- 1.- Comisión de principios y normas de contabilidad del colegio de contadores (2016), Novedades técnicas de Niif, Comisión de principios y normas de contabilidad del colegio de contadores, recuperado septiembre 15,2016 en <http://www.chilecont.cl/wp-content/uploads/2016/06/Nuevas-normas-y-pronunciamientos-marzo-2016.pdf>
- 2.- Deloitte (2014),” Niif 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes” , recuperado septiembre 15, 2016 de [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte\\_ES\\_Auditoria\\_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf)
- 3.- Espinoza, L .(15 de Agosto de 2016).NIC 11 - Contratos de Construcción - Resumen.NIIFHoy.Recuperado de <https://lasniifhoy.blogspot.cl/2016/08/nic-11-contratos-de-construccion-resumen.html>
- 4.-EY, (2014), “actualización contable”, recuperado septiembre 15, 2016 en [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015-05-Nueva-norma-reconocimiento-ingresos/\\$FILE/EY-nueva-norma-Reconocimiento-ingresos.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015-05-Nueva-norma-reconocimiento-ingresos/$FILE/EY-nueva-norma-Reconocimiento-ingresos.pdf)
- 5.-KMPG, (2014), “Transición hacia la nueva norma sobre ingresos” recuperado septiembre 15, 2016 en <https://www.kpmg.com/ES/es/servicios/Auditoria/Accounting-Advisory-Services/Documents/Transicion-nueva-norma-ingresos.pdf>
- 6.- NIC 11 “Contrato de construcción”, recuperado septiembre 13 ,2016 de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC11.pdf>
- 7.- NIIF 15 “Ingresos procedentes de contratos con clientes” recuperado septiembre 13, 2016 de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/NIIF15\\_2014\\_v12112014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf)
- 8.- Pwc (2014), “alerta técnica nº 8”, recuperado septiembre 15, 2016 en <https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/assets/alerta-tecnica-no-8-es.pdf>
- 9.-Samantilla (2014),” Impacto del IFRS 15”, recuperado septiembre 15 ,2016 en <http://www.samantilla1.com/blog/Tag/niif-15>

10.-Xavier Gil (2014), La Niif 15: nueva norma internacional hacia una contabilidad única mundial, economista

Análisis Comparativo de la NIIF 15 "Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes" en relación con la NIC 11 "Contratos de Construcción", para medir su efecto económico y





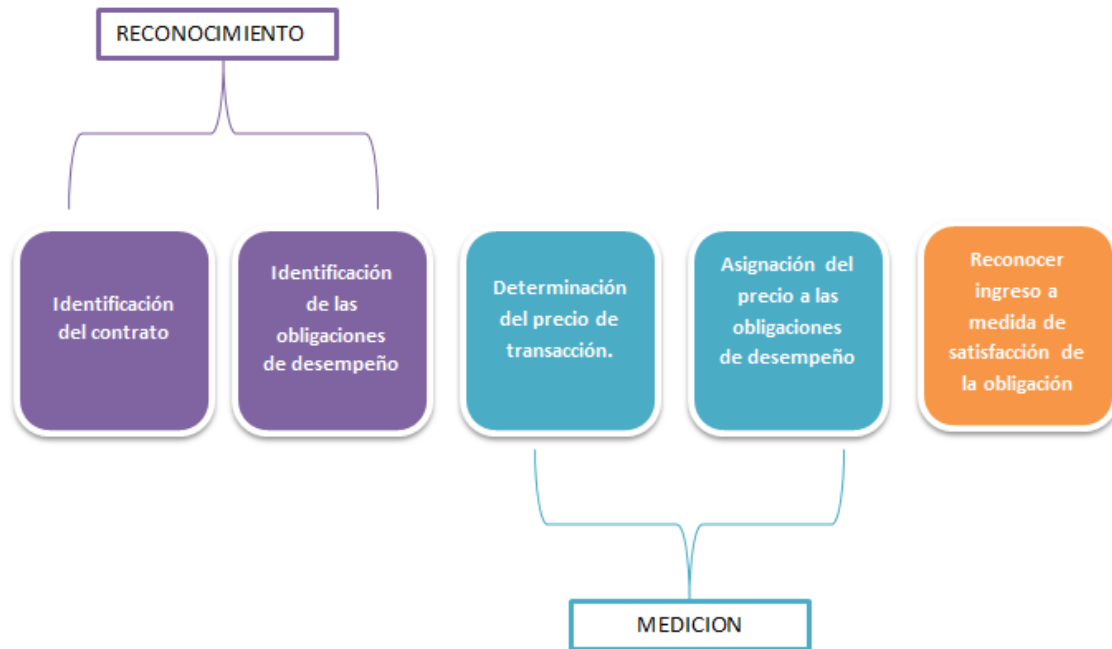
## Fecha de entrada en vigor y su transición

Se asume el cierre a 31 de diciembre



CONTRATOS	MÉTODO MODIFICADO	MÉTODO RETROACTIVO
Contrato N° 1	Contrato finalizado con anterioridad a la fecha de aplicación inicial – no se aplica la NIIF 15	Empieza y termina en el mismo ejercicio anual (el comparativo)- se dispone de ciertas reglas prácticas.
Contrato N° 2	Contrato finalizado con anterioridad a la fecha de aplicación inicial – no se aplica la NIIF 15	Se ajustará el saldo de apertura de las reservas correspondientes al ejercicio más antiguo para el que se presente la información (1 enero de 2016)
Contrato N°3	Calcular impacto y ajustar el saldo de aperturas de las reservas a la fecha de aplicación inicial (1 enero de 2017). Las cifras de 2016 no se reexpresan. Dar determinados desgloses específicos.	Se ajustará el saldo de apertura de las reservas correspondientes al ejercicio más antiguo para que él se presente información (1 enero de 2016).

## METODO DE LOS 5 PASOS SEGÚN NIIF 15



Elaboración Propia (2017)