



UTMACH

**UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES**

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA. MENCIÓN GESTIÓN TRIBUTARIA

**NIIF 15, RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS Y EL IMPACTO
TRIBUTARIO EN CONCESIONARIOS DE VEHÍCULOS DE LA CIUDAD DE
MACHALA, 2018**

CARLA ANDREA VALDIVIEZO MORALES

**MACHALA
2020**



UTMACH

**UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES**

**NIIF 15, RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS Y EL IMPACTO
TRIBUTARIO EN CONCESIONARIOS DE VEHÍCULOS DE LA CIUDAD DE
MACHALA, 2018**

CARLA ANDREA VALDIVIEZO MORALES

**(Informe de investigación en opción al título de Magister en Contabilidad y
Auditoría, Mención Gestión Tributaria)**

TUTOR: ROSANA DE JESÚS ERAS AGILA

**MACHALA
2020**

DEDICATORIA

A Dios

A la Virgen

A mi esposo

A mis dos hijos

A la memoria de padre

AGRADECIMIENTOS

- A Dios y la Virgen por la fortaleza espiritual.
- A mi esposo por su incondicional apoyo para culminar mis estudios.
- A mis hijos que con amor y orgullo comprendieron mis horas de ausencia.
- A mi padre en el cielo que siempre me acompaña en mente y corazón.
- A la Universidad Técnica de Machala, por la oportunidad de darme al participar de esta Maestría y poder prepararme para un futuro competitivo y prometedor.
- A los docentes de la Maestría por su excelente docencia y cultura del ejemplo.
- A mi tutora, por su paciencia, direccionamiento para poder desarrollar este trabajo de investigación.

RESPONSABILIDAD DE AUTORÍA

Yo, Carla Andrea Valdiviezo Morales, con C.C. 0705035194; declaro que el trabajo de titulación “NIF 15, reconocimiento de ingresos ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018”, en opción al título de Magister en Contabilidad y Auditoría, Mención Gestión Tributaria, es original y autentico; cuyo contenido: conceptos, definiciones datos empíricos, criterios, comentarios y resultados son de mi exclusiva responsabilidad.

CARLA ANDREA VALDIVIEZO MORALES
C.C. 0705035194

Machala, 2020/12/14

REPORTE DE SIMILITUD TURNITIN

INFORME DE INVESTIGACION FINAL

INFORME DE ORIGINALIDAD

6%	5%	0%	1%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	qdoc.tips Fuente de Internet	<1%
2	www.repositorio.usac.edu.gt Fuente de Internet	<1%
3	pt.scribd.com Fuente de Internet	<1%
4	docplayer.es Fuente de Internet	<1%
5	www.molinos.com.ar Fuente de Internet	<1%
6	Submitted to UNILIBRE Trabajo del estudiante	<1%
7	Submitted to Universidad de Sevilla Trabajo del estudiante	<1%
8	hdl.handle.net Fuente de Internet	<1%
9	ddd.uab.cat Fuente de Internet	<1%

CERTIFICACIÓN DEL TUTOR

Yo, Rosana de Jesús Eras Agila, con C.C. 1708939184; tutor del trabajo de titulación “NIIF 15, reconocimiento de ingresos ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018”, ha sido revisado, enmarcado en los procedimientos científicos, técnicos, metodológicos y administrativos establecidos por el Centro de Postgrado de la UTMACH, razón por la cual doy fe de los méritos suficientes para que sea presentado a evaluación.

ROSANA DE JESÚS ERAS AGILA
C.C. 1708939184

Machala, 2020/12/14

CESIÓN DE DERECHOS DE AUTORÍA

Yo, Carla Andrea Valdiviezo Morales, con C.C. 0705035194; autor del trabajo de titulación “NIF 15, reconocimiento de ingresos ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018”, en opción al título de Magister en Contabilidad y Auditoría, Mención Gestión Tributaria, declaro bajo juramento que:

- El trabajo aquí descrito es de mi autoría, que no ha sido presentado previamente para ningún grado o calificación profesional, En consecuencia, asumo la responsabilidad de la originalidad del mismo y el cuidado de remitirse a las fuentes bibliográficas respectivas para fundamentar el contenido expuesto, asumiendo la responsabilidad frente a cualquier reclamo o demanda por parte de terceros de manera exclusiva.
- Cedo a la Universidad Técnica de Machala de forma o exclusiva con referencia a la obra en formato digital los derechos de:
 - a. Incorporar la mencionada obra en el repositorio Institucional para su democratización a nivel mundial, respetando lo establecido por la Licencia *Creative Commons Attribution- No Comercial – Compartir igual 4.0 Internacional (CC BY NCSA 4,0)*; la Ley de Propiedad Intelectual del Estado Ecuatoriano y el Reglamento Institucional.
 - b. Adecuarla a cualquier formato o tecnología de uso en INTERNET, así como correspondiéndome como Autora la responsabilidad de velar por dichas adaptaciones con la finalidad de que no se desnaturalice el contenido o sentido de la misma.

CARLA ANDREA VALDIVIEZO MORALES

C.C. 0705035194

Machala, 2020/12/14

RESUMEN

Los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, tienen la necesidad de presentar información financiera confiable y exacta de los estados financieros que permitan interpretar la situación financiera utilizando un único idioma, denominado NIIF 15, sin embargo, los concesionarios siguen dando énfasis a la contabilización de los ingresos conforme a la facturación, sin identificar el momento de la transferencia de control de los vehículos, la prestación de los servicios y la separación de las obligaciones de desempeño, ocasionando que la empresa asuma riesgos tributarios significativos. Por lo tanto, esta investigación tiene como principal objetivo establecer el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios de conformidad con la NIIF15, midiendo los principales cambios en los aspectos financieros y sobre todo el impacto tributario que la norma tendrá en las empresas del sector automotriz. Para lo cual, se recopilaron datos de las variables reconocimiento de Ingresos NIIF15, por medio del instrumento seleccionado que consta de tres dimensiones Cumplimiento, Financiera y Tributaria, y la variable Impacto Tributario medida por los Ingresos Gravados, la Utilidad Gravable y el Impuesto a la Renta Causado presentados en los estados financieros de los años 2015, 2016, 2017 y 2018, información que fue analizada mediante los programas SPSS y AMOS utilizando el análisis factorial confirmatorio. Los resultados obtenidos mediante el estudio correlacional permitieron cumplir con el objetivo principal de la investigación, demostrando que el reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF15 incide de manera directa positiva significativa en el impacto tributario con un indicador de 0.35, aceptando de esta manera la hipótesis alternativa propuesta. Como aporte final se estableció una guía de reconocimiento de los ingresos conforme el tratamiento contable determinado en la NIIF15 para los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala.

PALABRAS CLAVE: obligaciones de desempeño, políticas contables, contratos, impacto tributario clientes, ingresos.

ABSTRACT

Vehicle dealers in the city of Machala have the need to present reliable and accurate financial information of the financial statements that allow interpreting the financial situation using a single language, called IFRS 15, however, the dealers continue to emphasize accounting of income according to billing, without identifying the moment of transfer of control of the vehicles, the provision of services and the separation of performance obligations, causing the company to assume significant tax risks. Therefore, the main objective of this research is to establish the correct recognition of ordinary income from contracts in the sale of vehicles and their services in accordance with IFRS15, measuring the main changes in financial aspects and especially the tax impact that the norm will have in the companies of the automotive sector. For which, data was collected from the IFRS15 Income recognition variables, through the selected instrument that consists of three dimensions Compliance, Financial and Tax, and the variable Tax Impact measured by Taxed Income, Taxable Profit and Tax on Tax. Caused Income presented in the financial statements for the years 2015, 2016, 2017 and 2018, information that was analyzed through the SPSS and AMOS programs using confirmatory factor analysis. The results obtained through the correlational study made it possible to meet the main objective of the research, showing that the recognition of income in accordance with IFRS15 has a significant direct positive impact on the tax impact with an indicator of 0.35, thus accepting the proposed alternative hypothesis. As a final contribution, an income recognition guide was established in accordance with the accounting treatment determined in IFRS 15 for vehicle dealers in the city of Machala.

KEYWORDS: *performance obligations, accounting policies, contracts, customer tax impact, income*

ÍNDICE GENERAL

	pág.
DEDICATORIA.....	3
AGRADECIMIENTOS	4
RESPONSABILIDAD DE AUTORÍA.....	5
REPORTE DE SIMILITUD TURNITIN	6
CERTIFICACIÓN DEL TUTOR	7
CESIÓN DE DERECHOS DE AUTORÍA.....	8
RESUMEN	9
<i>ABSTRACT</i>	10
ÍNDICE GENERAL.....	11
LISTA DE TABLAS.....	14
LISTA DE ILUSTRACIONES.....	17
LISTA DE ABREVIATURAS Y SÍMBOLOS	18
GLOSARIO	19
INTRODUCCIÓN	21
CAPÍTULO 1 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA	25
1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	25
1.2 ANTECEDENTES CONCEPTUALES Y REFERENCIALES.....	28
1.2.1 Antecedentes Conceptuales	28
1.2.1.1 Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15.- Ingresos procedentes de contratos con clientes.	28
1.2.1.2 Ingresos Tributarios, gravados y exentos	33
1.2.2 Antecedentes Referenciales.....	36
1.3 ANTECEDENTES CONTEXTUALES.....	38
CAPÍTULO 2 DISEÑO METODOLÓGICO	42
2.1 Tipo de Investigación	42
2.2 Paradigma o perspectiva general.....	42
2.3 Población y Muestra	43
2.4 Métodos Teóricos.....	43
2.5 Métodos Empíricos	44
2.6 Técnicas Estadísticas	45

CAPITULO 3 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DEL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS ORDINARIOS, NIIF 15 Y EL IMPACTO TRIBUTARIO EN CONCESIONARIOS DE VEHÍCULOS DE LA CIUDAD DE MACHALA, 2018.....	47
3.1 Fundamentación teórica del aporte práctico	47
3.2 Descripción y Fundamentación del aporte práctico	51
3.2.1 Resultados descriptivos	51
3.2.2 Resultados Correlacionales	53
3.3 Demostración Práctica de la Hipótesis	56
3.4 Diagnóstico para el tratamiento contable de los ingresos en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala	62
3.4.1 Venta de vehículos.....	62
3.4.1.1 Dentro de un periodo contable.....	62
3.4.1.2 Al finalizar un periodo contable	65
3.4.1.3 Ventas con Acuerdo de Financiamiento.	67
3.4.2 Ingreso por servicios.....	72
3.4.2.1 Dentro de un periodo contable	72
3.4.2.2 Al finalizar un periodo contable.	74
3.4.3 Ingreso por venta de bienes y servicios (mixto)	78
CAPÍTULO 4	82
4.1 Relación entre el reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF 15 y su impacto tributario en los concesionarios de vehículos de Machala.	82
4.2 Diagnóstico y propuesta del tratamiento contable de los ingresos en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala.	84
4.3 Reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF15.	87
CONCLUSIONES	88
RECOMENDACIONES	90
BIBLIOGRAFÍA	92
ANEXOS	97
ANEXO A	97
ANEXO B	98
ANEXO C	100

ANEXO D	104
ANEXO E	108
ANEXO F.....	110
ANEXO G.....	112
ANEXO H.....	123
ANEXO I.....	124

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Fabricación de Vehículos	39
Tabla 2. Comercio y Reparación de Vehículos y Motocicletas	39
Tabla 3. Principales concesionarios en el cantón Machala	40
Tabla 4. Muestra de concesionarios del cantón Machala	43
Tabla 5. Asiento contable de devoluciones o descuentos	47
Tabla 6. Asiento contable devengado	48
Tabla 7. Asiento contable Pasivo Contractual	48
Tabla 8. Asientos contables Ingresos Provisionados (WIP).....	49
Tabla 9. Asientos contables Ingresos Provisionados (WIP).....	51
Tabla 10.- Resultados descriptivos variable Ingresos NIIF 15	52
Tabla 11. Alfa de Cronbrach.....	53
Tabla 12. Standardized Regression Weights.....	54
Tabla 13. Conciliación Tributaria 2018 presentada.....	56
Tabla 14.- Parámetros NIIF 15	57
Tabla 15.- Determinación del precio.....	58
Tabla 16.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	58
Tabla 17.- Contabilización incorrecta	59
Tabla 18.- Contabilización correcta	60
Tabla 19. Comparación Conciliación Tributaria.	61
Tabla 20.- Parámetros NIIF 15	63
Tabla 21.- Determinación del precio.....	63
Tabla 22.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	64
Tabla 23.- Contabilización	64
Tabla 24.- Parámetros NIIF 15	65
Tabla 25.- Determinación del precio.....	66
Tabla 26.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	66
Tabla 27.- Contabilización	67
Tabla 28.- Parámetros NIIF 15	68
Tabla 29.- Determinación del precio.....	68
Tabla 30. Valor Actual	69
Tabla 31. Tabla de amortización	69
Tabla 32. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño..	70

Tabla 33.- Contabilización	71
Tabla 34.- Parámetros NIIF 15	72
Tabla 35.- Determinación del precio	73
Tabla 36. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño..	73
Tabla 37.- Contabilización	74
Tabla 38.- Parámetros NIIF 15	75
Tabla 39.- Determinación del precio	76
Tabla 40. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño..	76
Tabla 41. Porcentaje de terminación	77
Tabla 42.- Contabilización	77
Tabla 43.- Parámetros NIIF 15	79
Tabla 44.- Determinación del precio	80
Tabla 45. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño..	80
Tabla 46.- Contabilización	81
Tabla 47.- Aspectos metodológicos de la investigación.....	98
Tabla 48.- Base de datos aplicación de la encuesta.....	108
Tabla 49.- Estudio de documentos variable dependiente impacto tributario	123
Tabla 20.- Parámetros NIIF 15	138
Tabla 21.- Determinación del precio	139
Tabla 22.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	139
Tabla 23.- Contabilización	140
Tabla 24.- Parámetros NIIF 15	141
Tabla 25.- Determinación del precio	141
Tabla 26.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	142
Tabla 27.- Contabilización	142
Tabla 28.- Parámetros NIIF 15	144
Tabla 29.- Determinación del precio	144
Tabla 30. Valor Actual	145
Tabla 31. Tabla de amortización	145
Tabla 32. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	146
Tabla 33.- Contabilización	147
Tabla 34.- Parámetros NIIF 15	148
Tabla 35.- Determinación del precio	149

Tabla 36. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	149
Tabla 37.- Contabilización	150
Tabla 38.- Parámetros NIIF 15	151
Tabla 39.- Determinación del precio.....	152
Tabla 40. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	152
Tabla 41. Porcentaje de terminación	153
Tabla 42.- Contabilización	153
Tabla 43.- Parámetros NIIF 15	155
Tabla 44.- Determinación del precio.....	156
Tabla 45. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	156
Tabla 46.- Contabilización	157

LISTA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Reconocimiento de Ingresos	31
Ilustración 2. Concesionarios de Machala	40
Ilustración 3. Dimensión Cumplimiento Financiero	54
Ilustración 4. Dimensión Cumplimiento Tributario.....	55
Ilustración 5. Comprobación de Hipótesis	55
Ilustración 6. Sexo.....	110
Ilustración 7. Nivel de Instrucción	110
Ilustración 8. Edad.....	111
Ilustración 9. Pregunta 1	112
Ilustración 10. Pregunta 2.....	113
Ilustración 11. Pregunta 3.....	113
Ilustración 12. Pregunta 4.....	114
Ilustración 13. Pregunta 5.....	114
Ilustración 14. Pregunta 6.....	115
Ilustración 15. Pregunta 7.....	115
Ilustración 16. Pregunta 8.....	116
Ilustración 17. Pregunta 9.....	116
Ilustración 18. Pregunta 10.....	117
Ilustración 19. Pregunta 11.....	117
Ilustración 20. Pregunta 12.....	118
Ilustración 21. Pregunta 13.....	118
Ilustración 22. Pregunta 14.....	119
Ilustración 23. Pregunta 15.....	119
Ilustración 24. Pregunta 16.....	120
Ilustración 25. Pregunta 17.....	120
Ilustración 26. Pregunta 18.....	121
Ilustración 27. Pregunta 19.....	121
Ilustración 28. Pregunta 20.....	122
Ilustración 29. Pregunta 21.....	122
Ilustración 1. Reconocimiento de Ingresos	129

LISTA DE ABREVIATURAS Y SÍMBOLOS

AAPA. Asociación Americana de Contadores Públicos.
AIA. Instituto Americano de Contadores.
AICPA. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
AEADE. Asociación de empresas automotrices del Ecuador.
AMOS. *Analysis of Moment Structures*.
FABS. *Financial Accounting Standards*.
IASB. *International Accounting Standard Board*.
LRTI. Ley de Régimen Tributario Interno
NIIF. Normas Internacionales de Información Financiera.
NIIF 15. Ingresos Ordinarios Procedentes de Contratos.
NIC. Normas Internacionales de Contabilidad.
NEC. Normas Ecuatorianas de Contabilidad.
OICA. Organización Internacional de Constructores de automóviles.
RALRTI. Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno
SEC. *Securities and Exchange Commission*.
SPSS. *Statistical Package for the Social Sciences*.
WIP. *Work in progress*

GLOSARIO

ACUERDO DE FINANCIAMIENTO: negociación de crédito que supera el año calendario.

CLIENTE: razón de ser de una empresa, a la cual se le provee de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.

CONTABILIDAD FINANCIERA: es un sistema de Información financiera basado en normas internacionales que proporciona a la alta gerencia información útil, veraz y oportuna para una correcta toma de decisiones.

CONTRAPRESTACION: cuando surge una transacción económica, la contraprestación es el pago que una persona o empresa se compromete a efectuar como retribución por la entrega de dinero, de una mercancía o de un servicio.

CONTRATO: acuerdo celebrado entre dos o más partes que generan derechos y obligaciones exigibles.

CONTRIBUYENTE: persona natural o jurídica que debe tributar los impuestos establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno, así como también actuará como agente de percepción y de retención, cuando la administración tributaria lo determine.

COSTO: erogación de efectivo o equivalentes de característica recuperable, efectuada como contraprestación al momento de adquirir o construir un activo.

GASTO: erogación de efectivo o equivalentes de característica no recuperable, efectuada para generar ingresos.

INGRESOS: todo valor que represente un beneficio económico presente o futuro, sin que exista erogación o aporte por parte de los accionistas, puede constituir un incremento en el valor de los activos, o un decremento de los pasivos, provocando un incremento patrimonial por el giro normal del negocio.

INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES: beneficio económico presente o futuro establecido en un contrato sea verbal o escrito.

OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO: nace de un contrato con un cliente y puede ser un bien o un servicio.

PASIVOS DEL CONTRATO: valores que se convertirán en ingresos conforme se vaya cumpliendo con la transferencia de control del bien o la prestación de servicios.

TRIBUTACION: es una obligación que los ciudadanos de un país o territorio deben cumplir con el Estado o Administración Pública, determinados a través de una ley, cuya recaudación sustenta el presupuesto del estado.

VALOR PRESENTE: valor del dinero en el tiempo descontado a una tasa de descuento.

INTRODUCCIÓN

Los antecedentes históricos de la Contabilidad permiten remontarse cinco mil años atrás a la antigua Mesopotamia, cuando los habitantes sentían la necesidad de registrar y dejar constancia de sus cuentas, un hito histórico despusa cuando *Luca Pacioli* difundió el principio de Partida Doble, surgiendo desde ese momento estudios relacionados con la técnica contable. Estados Unidos es el principal país que ha contribuido al desarrollo, con la aparición de la Asociación Americana de Contadores Públicos (AAPA), renombrado como Instituto Americano de Contadores (AIA) que desde 1957 hasta la actualidad se convirtió en el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), el cual creó el *International Accounting Standar Board* (IASB), organismo encargado de emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Este grupo de normas se han convertido en el antecedente conceptual para la preparación de estados financieros, en efecto, en la presente investigación se analizará la NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes que establece el tratamiento contable de los ingresos a través del modelo de Transferencia de Control, que establece el reconocimiento del ingreso una vez que se haya transferido el control de las obligaciones de desempeño constituidas por bienes o servicios, mediante cinco pasos fundamentales: la identificación del contrato, la separación de las obligaciones de desempeño, la determinación del precio, la asignación del precio a las obligaciones de desempeño y, la contabilización a medida que se van cumpliendo con las obligaciones de desempeño.

En el Ecuador por disposición de la Superintendencia de Compañías, la implementación de las NIIF en las empresas tiene carácter obligatorio. El sector automotriz, de forma específica los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, definidos como contexto de esta investigación, deben reconocer los ingresos de conformidad con lo establecido en la NIIF 15. Este sector en los últimos cinco años ha presentado un considerable aumento de casas comerciales que se dedican a la comercialización de vehículos de distintas marcas, tanto nuevos como usados y semi-usados. Entre los principales concesionarios que han posicionado sus marcas en la ciudad son: Emaulme, Oroauto, Autohyundai, Importadora Tomebamba, entre otras, con sus respectivos porcentajes de participación en el mercado.

Sin embargo, este tipo de empresas deben realizar una evaluación minuciosa del momento de la transferencia de control del vehículo vendido. Según la NIIF 15, los concesionarios de vehículos reconocerán el ingreso cuando transfieran el control del vehículo a su cliente. Es decir, cuando el cliente puede hacer uso y obtener los beneficios de su nuevo vehículo, no al momento de su facturación como lo han realizado durante varios años, en especial cuando son transacciones que se realizan al finalizar e iniciar el siguiente año, originando consecuencias en la tributación de los impuestos de la empresa, convirtiéndose en el principal problema de investigación.

Otro problema importante que los concesionarios de los vehículos en el mercado ecuatoriano, no han considerado históricamente, es la separación de las obligaciones de desempeño que están inmersas en la venta de un vehículo. Cuando se produce una venta no solo está implicada la transferencia del bien, sino que detrás existe también una serie de beneficios, que están respaldadas por servicios complementarios, como: mantenimientos futuros programados, garantías, etc. Ingresos que son contabilizados al momento que ocurre la venta sin que estos hayan sido prestados aún, valores que son registrados inclusive dentro del valor del vehículo, sin haber diferenciado que se trata de un servicio, conforme lo establece la NIIF 15, afectando notablemente en los aspectos tributarios de la empresa.

Por las consideraciones expuestas, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo establecer el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios de conformidad con la NIIF15, midiendo los principales cambios en los aspectos financieros y sobre todo el impacto tributario que la norma tendrá en las empresas del sector automotriz. Así, la hipótesis consiste en determinar si el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios, en base a la NIIF15 incide en el impacto tributario en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala.

Para cumplir con este fin, se realizará una investigación no experimental utilizando el enfoque cuantitativo, por cuanto, los datos recolectados serán medidos a través de números, cifras e indicadores. Por otro lado, se utilizarán dos tipos de investigación, el descriptivo debido a que se determinará el comportamiento contable desde el reconocimiento, la medición y la presentación de los ingresos en las empresas del sector

automotriz de la ciudad de Machala. El tipo de investigación correlacional permitirá comprobar la hipótesis planteada, mediante la aplicación del análisis factorial confirmatorio a través de una serie de estadísticos. Los métodos utilizados son el Histórico – Lógico, analítico – sintético e inductivo – deductivo y el método hipotético.

Para medir la variable independiente se utilizará la encuesta diseñada partiendo de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, Ingresos procedentes de contratos con clientes, validada por dos expertos en el tema, la misma que consta de tres dimensiones Cumplimiento, Financiera y Tributaria, medida mediante una escala de *Leaker* de cinco niveles: 1 nunca, 2 a veces, 3 frecuentemente, 4 casi siempre y 5 siempre. Con respecto a la variable dependiente Impacto Tributario, se utilizarán datos secundarios en relación a los Ingresos Gravados, la Utilidad Gravable y el Impuesto a la Renta Causado recopilados de los estados financieros de las empresas seleccionadas publicados en el portal de la Superintendencia de Compañías por los años 2015, 2016, 2017 y 2018.

La encuesta fue aplicada a 61 personas que trabajan en las áreas financiera, contable, tributación y ventas de los concesionarios analizados, por efectos de la pandemia por el COVID-19, la encuesta fue aplicada de forma virtual utilizando la plataforma *google forms*, bajo el siguiente link: <https://forms.gle/yX6vvUb5PzdqPp8p9> la misma que recopiló datos demográficos y estadísticos de las tres dimensiones, que fueron analizados mediante los programas informáticos SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) y el programa AMOS versión 24, mediante el análisis factorial confirmatorio y los *path* diagramas

Con respecto a los resultados del análisis descriptivo, la mayoría de los empleados de las áreas financiera, contable y tributaria de los concesionarios, opinan que las empresas cumplen con aspectos básicos de la normativa que están relacionados con el giro del negocio; sin embargo, no cumplen con los aspectos técnicos contables y tributarios que determina la norma, lo cual se confirma en el estudio correlacional a partir del análisis factorial y se determina que el reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF 15 incide de manera directa positiva significativa en el impacto tributario con un indicador de 0.35 sobre los ingresos, utilidad gravable e impuesto causado, aceptando de esta manera la hipótesis alternativa propuesta.

Como aporte a la presente investigación se establece una guía de reconocimiento de los ingresos conforme el tratamiento contable determinado en la NIIF15 para los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala. En la cual, se proponen los pasos, formatos, cálculos y asientos contables, de las diferentes transacciones que se realizan en un concesionario, como son: ventas de vehículos con o sin financiamiento, prestación de servicios por mantenimiento y operaciones mixtas de venta de vehículos con promociones de mantenimientos futuros, separando las obligaciones de desempeño y sobre todo cuando se transfiere el control del bien o servicio.

Como resultado final se cumplió con el objetivo principal de la investigación, que consistía en determinar si el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios, en base a la NIIF 15 incide en el impacto tributario en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala. Estableciendo como recomendación principal de la investigación a la constante capacitación que deben recibir los funcionarios de las áreas financiera, contable, tributaria de los concesionarios con la finalidad de minimizar riesgos tributarios futuros.

Para cumplir con este fin, el presente trabajo se ha dividido en cinco capítulos, el primer capítulo señala la fundamentación teórica explicando los antecedentes históricos, conceptuales y contextuales. El segundo capítulo, abarca la metodología desde el paradigma, tipos de investigación, instrumentos, población, muestra y los métodos utilizados para el tratamiento de los datos. Los resultados obtenidos de la investigación se presentan en el tercer capítulo, la discusión de los mismos se realizan en el cuarto apartado, al final del trabajo se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la presente investigación.

CAPÍTULO 1 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Hablar de la Contabilidad, es remontarse cinco mil años atrás a la antigua Mesopotamia, para satisfacer la necesidad que sentían los habitantes de registrar y dejar constancia de sus cuentas (Hernández, 2002). Ya en los siglos XIV y XV se conservan testimonios escritos de registros contables, estableciendo un hito histórico cuando Luca Pacioli difundió el famoso principio de Partida Doble (Biondi, 2008). Desde ese momento, se comienzan a realizar obras relacionadas con la contabilidad y la teneduría de libros, siendo el periodo más relevante el conformado desde mediados del siglo XIX hasta el tercer tercio del siglo XX, donde se realizan varios estudios de la evolución de las técnicas contables.

En efecto, como lo señala Díaz (2013) , Estados Unidos ha sido el principal país que ha contribuido al desarrollo de la Contabilidad, con la aparición de la Asociación Americana de Contadores Públicos cuyas siglas en ingles son (AAPA). Luego renombrado como el Instituto Americano de Contadores (AIA) que finalmente en el año 1957 hasta la actualidad, se convirtió en el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA). Este organismo desde su creación en el año 1920, emitió 11 boletines de terminología contable, 51 boletines de investigación contable y 31 opiniones de principios contables. A finales de 1972 creó la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (*Financial Accounting Standars FABS*).

La Junta de Normas de Contabilidad Financiera (*Financial Accounting Standars FABS*), es el organismo encargado de emitir las normas contables para los Estados Unidos, las denominadas USGAAP, autorizados por la *Securities and Exchange Commision* (SEC). Por otro lado, el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), también creó el *International Accounting Standar Board* (IASB), organismo encargado de emitir las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (Morales-Diaz, 2018). Conjunto de normas que se han convertido en los últimos años en la base para la preparación de los estados financieros de las empresas., conformadas por las Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones (Rodriguez & Castro, 2019).

El Ecuador a través del Instituto de Investigaciones Contables de la Federación Nacional de Contadores adaptó las Normas Internacionales de Contabilidad a la realidad nacional denominadas Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC). Cuerpo normativo que permitió la elaboración de estados financieros a las empresas ecuatorianas durante varios años. Sin embargo, las empresas deben atraer inversiones nacionales e internacionales y para que esto ocurra la información financiera debe ser presentada bajo estándares internacionales que permitan la comparabilidad para una adecuada toma de decisiones (Chavez, 2017).

En alusión al tema de investigación el tratamiento contable de los Ingresos establecido por la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 9 Ingresos, que fue una adaptación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 Reconocimiento de Ingresos que fue derogada en 1982, denominándose Ingresos por Actividades Ordinarias. En la Actualidad, y de acuerdo a la dinámica de la Implantación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, todas estas normas han sido derogadas y reemplazadas por la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (Alva & Bamberger, 2019).

Al respecto, Brochet, Jagolinzer y Riedl (2013) señalan que los principales beneficios de la adopción de las NIIF radican básicamente entre la normativa nacional y la internacional o empresas que presentan bajo nivel de calidad de información. Por el contrario, las NIIF permiten una mayor comparabilidad entre empresas, independientemente de donde estén domiciliadas, mejora la relación con clientes o proveedores extranjeros dinamizando la preparación de la información financiera en un solo lenguaje común. Por esta y muchas razones más, el país entró en un proceso de convergencia de NEC a NIC para finalizar en NIIF.

Para el efecto, en el año 2010 la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros mediante resolución N° 08.G.DSC.010 estableció un cronograma para la implementación obligatoria de las NIIF en Ecuador, formando tres grupos de empresas; el primero conformado por las compañías regulados por la Ley de Mercados de Valores y las empresas de auditoría externa que debían aplicar desde 01 de enero del 2010; el segundo grupo deberían aplicar a partir del 01 de enero del 2011 compuesto por las compañías que tenían activos totales, iguales o superiores a 4 millones al 31 de

diciembre del 2007; por último el resto de compañías a partir del 01 de enero del 2012. (Cuenca, González, Higuerey, & Villanueva, 2017).

El principal cambio, es el que señalan Callao, Jarde y Lainez (2007) que radica básicamente en reducir la brecha entre el valor de libros y el valor de mercado. La forma de presentación de los estados financieros también se ha transformado rompiendo la costumbre de presentar únicamente el estado de situación financiero y el estado de resultados, incluyendo el estado de cambios de patrimonio, el estado de flujo de efectivo y las notas aclaratorias a los estados financieros. Sin embargo, todo el cuerpo normativo ha sufrido transformaciones sustanciales desde la medición, tratamiento y presentación de las diferentes cuentas contables.

Tradicionalmente las empresas ecuatorianas han registrado sus ventas asociándolas a una factura, es decir, por emitir una factura se ha considerado que ya existe un ingreso, interpretando de forma errónea la normativa tributaria. El sector automotriz no se aleja de esta realidad y es uno de los sectores que debe considerar algunas implicaciones que considera la NIIF 15 en el reconocimiento de los ingresos. En efecto, este tipo de empresas deben realizar una evaluación minuciosa del momento de la transferencia de control del vehículo vendido, según la NIIF 15, los concesionarios de vehículos reconocerán el ingreso cuando transfieren el control del vehículo a su cliente, es decir, cuando el cliente puede hacer uso y obtener los beneficios del bien.

Establecer este momento requiere de un análisis pormenorizado de los contratos entre el concesionario y los clientes, procedimiento que no es realizado por todos los concesionarios, en especial cuando son transacciones de cierre e inicio de año. Otro aspecto es la separación de las obligaciones de desempeño que están inmersas en la venta de un vehículo, debido a que existe una serie de promociones consideradas como servicios complementarios como, por ejemplo, mantenimientos futuros programados, garantías, etc. Ingresos que son contabilizados al momento que ocurre la venta sin que estos hayan sido prestados aún, valores que son registrados inclusive dentro del valor del vehículo, sin haber diferenciado que se trata de un servicio, conforme lo establece la NIIF 15.

1.2 ANTECEDENTES CONCEPTUALES Y REFERENCIALES

1.2.1 Antecedentes Conceptuales

Rodríguez (2005) considera que el marco teórico “Representa la sistematización de los conceptos manejados como fundamento de la investigación; además el marco teórico plantea en forma organizada y explícita los supuestos de la investigación que serán sujetos de análisis y operacionalización posterior, por parte del investigador”. Por otro lado, Tobon, Martinez, Valdez y Quiriz (2018) establecen que para elaborar un marco conceptual que debe implementarse en la sociedad del conocimiento se debe estudiar y acordar los conceptos básicos para tener un acuerdo mínimo frente a ellas. En este contexto, en el presente acápite se tratará la NIIF 15 y principales los Ingresos gravados y exentos establecidos por la normativa tributaria.

1.2.1.1 Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15.- Ingresos procedentes de contratos con clientes.

Esta norma es el resultado de la investigación realizada entre el IASB y el FASB, que inicio en el 2002, publicado en un primer documento de consulta en el año 2008, luego de ser revisado en los años 2010 y 2011, su publicación definitiva fue el 28 de mayo de 2014, sin embargo, la norma entrará en vigencia en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017. Sustituye a la NIC 18 Ingresos por actividades de Operación, NIC 11 Contratos de Construcción, CINIIF 13 Programas de Fidelización, CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de Inmuebles, CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes y SIC 31 Ingresos permutas de servicios de Publicidad (Delloite, 2014).

Es importante realizar un resumen de los aspectos que contiene la NIIF 15 de las normas que fueron sustituidas. En el caso de la NIC 11 contratos de construcción tenía como objetivo el tratamiento contable para el registro de los ingresos y costos de los contratos de construcción separando su registro por cada contrato de construcción (Idrovo, 2018). Estableciéndose en la misma las condiciones especiales de las construcciones, como por ejemplo la firma y la entrega de un contrato de obra se realiza en distintas fechas y por consiguiente es importante en los diferentes periodos contables a los que corresponden (Garcia, 2014).

En relación a la NIC 18 Ingresos por actividades ordinarias, la cual establecía el tratamiento contable para el ingreso por venta de bienes, prestación de servicios, intereses dividendos y regalías. En cuanto a los ingresos por venta de bienes se

realizarán cuando los riesgos y ventajas significativas hayan sido transferidos al comprador (Arellano, 2017). En referencia a la prestación de servicios se reconocerá el ingreso considerando el método de terminación. En el tema de los intereses su reconocimiento se lo realizará en base al método del interés efectivo (Campoverde-Castro, 2016).

La CINIIF 13, estableció la forma de registro de los programas de fidelización, en relación a los incentivos que las empresas entregan a sus usuarios para mantener la fidelidad y lealtad. La CINIIF 15, presentó un acuerdo para determinar si un contrato de construcción de inmuebles está dentro del alcance de la NIC 11 o NIC 18. La CINIIF 18 establece como medir un activo procedente de clientes el reconocimiento inicial y su contrapartida (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad CINIIF, 2015). Por último la SIC 31 trata los ingresos de las permutas de servicios de publicidad, donde solo se intercambia servicios de publicidad, no se intercambia ni efectivo ni otras partidas (Vergara Silva & Asociados, 2017).

Iniciando el estudio de esta Norma, en su marco conceptual establece que los ingresos son entradas de beneficios económicos que producen un incremento en el valor de los activos. Para su tratamiento define el Modelo de Transferencia de Control, que señala, para el reconocimiento de los ingresos a estos se los puede cuantificar y si es posible que en el futuro exista una entrada de beneficios económicos (IFRS Foundation, 2015). Sin embargo, existen tres casos en los cuales no hay la posibilidad de entrada de beneficios económicos: Devoluciones, Descuentos y Pago de Garantías, que deben ser provisionados, por cuanto, se deben registrar en el periodo en el que corresponden.

Castro, Melinc & Zegarra (2016) señalan que la finalidad de esta norma, es consolidar en un solo modelo el reconocimiento de ingresos de diversas industrias, con la finalidad de mejorar la comparabilidad y las revelaciones en los estados financieros de las compañías. Los autores señalan que el objetivo de esta norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil relacionada con la naturaleza, importe, fecha e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias. En este contexto, el principio básico es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia del bien o servicios comprometidos con los clientes.

Con relación al alcance de la norma el párrafo 5 lo establece de la siguiente manera:

“Una entidad aplicará esta norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 Arrendamientos;

(b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;

(c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; y

(d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad” (IFRS Foundation, 2015, pág. 2)

Con la finalidad de entender la definición de un contrato, Cabanellas (1993) señala que es una convención de acuerdo entre dos o más personas sobre un objeto de interés jurídico. El artículo 1454 del Código Civil (2005), establece que *“un contrato o convención es un acto por el cual se obliga para con otra a dar o hacer o no hacer alguna cosa...”*. La NIIF 15 señala: *“un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad.”* (IFRS Foundation, 2015).

Ahora bien, la norma señala que el principio fundamental del modelo es el cumplimiento de las obligaciones de desempeño ante los clientes. Además que la empresa reconozca un ingreso representado en la transferencia de bienes o servicios implicados a *“los usuarios de una cantidad que refleja la consideración que la empresa tenga como expectativa”* (Delloite, 2014). Y que, por otro lado, establezca la contabilización de los costes incrementales para obtener un contrato y de los costes directamente relacionados con el cumplimiento de un contrato siempre y cuando sean reconocidos en los periodos en los que corresponden sin dejar de observar la norma tributaria (Rueda, 2020).

En este sentido Castro, Melinc & Zegarra (2016) mencionan los aspectos más importantes a considerarse al momento de la aplicación de la NIIF 15. En primer lugar,

los ingresos ordinarios del contrato perciben la cantidad pactada en el contrato inicial junto con las variaciones en el trabajo del contrato, los reclamos y los pagos de incentivos en la extensión en que sea probable que resultaran en ingresos y se pueden medir confiablemente. Por último, Los costos del contrato que guarden relación directamente con el contrato específico y que sean atribuibles a la actividad general del contrato y según los términos del contrato.

Al mencionar el Reconocimiento, la NIIF 15 estructura este principio fundamental a través de 5 pasos, conforme se consta en la ilustración 1:

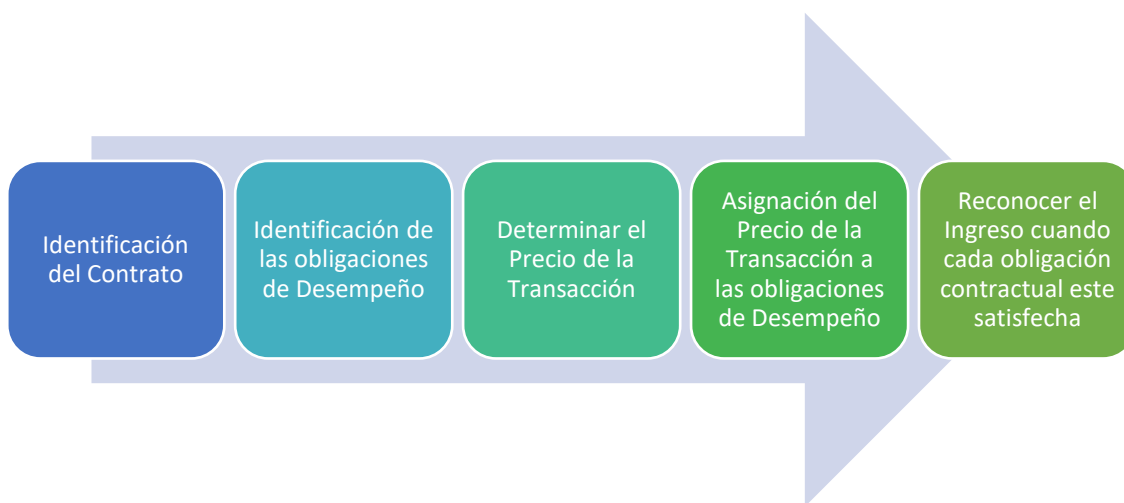


Ilustración 1. Reconocimiento de Ingresos

Fuente: Elaboración propia a partir de la NIIF 15

En relación al primer paso; Identificación del contrato. - la norma señala que una entidad contabilizará un contrato con un cliente cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- a) *las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;*
- b) *la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;*
- c) *la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;*
- d) *el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá*

derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. (IFRS Foundation, 2015).

El segundo paso consiste en Identificar las Obligaciones de Desempeño, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cumple con cada compromiso de transferir al cliente. Estableciendo dos tipos de obligaciones: Un bien o servicio o un grupo de bienes o servicios que es distinto. Posteriormente el tercer paso permite determinar el precio de la transacción, que conforme lo señala la NIIF 15 “es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).” (IFRS Foundation, 2015).

En tal virtud, una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción, tomando en cuenta que la contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos. 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. Otro aspecto importante que se debe considerar es el valor de contraprestación para dar cuenta de los efectos de valor temporal del dinero, denominado componente de financiación significativo.

El cuarto paso establece la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño, cuyo objetivo es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual, 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. Sin embargo, si un precio de venta independiente no es observable, la entidad lo deberá estimar, aunque a veces, el precio de la transacción incluye un descuento o una cantidad variable de contraprestación que se relaciona por completo con una parte del contrato.

El quinto paso establece que la entidad debe contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Una obligación se considera satisfecha cuando el control de los bienes o servicios (los “activos”) subyacentes a la obligación en cuestión se transfiere al cliente. Por control se entiende la capacidad de dirigir el uso y obtener la totalidad de los demás beneficios derivados del “activo” subyacente al bien o servicio. La norma señala los tipos de satisfacción de las obligaciones de desempeño, estableciendo a las que se satisfacen en un determinado momento y a las que se satisfacen a lo largo del tiempo, conjuntamente con la medición del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

Identificado los ingresos de conformidad con el modelo establecido (cinco pasos) en la NIIF 15, otro aspecto importante que se debe tomar en cuenta está relacionado con los denominados costos incrementales que son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no se habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido, por ejemplo, las comisiones en venta. La entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos. En efecto, en toda gestión siempre habrá un análisis adecuado de costos, debido a que toda decisión afecta recursos y resultados tanto actuales como futuros (Fernandez, 2018).

Una vez que se han cumplido los cinco pasos y se han reconocido los costos incrementales, con respecto a la presentación en los estados financieros la NIIF 15 establece lo siguiente: “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.” (IFRS Foundation, 2015, pág. 17).

1.2.1.2 Ingresos Tributarios, gravados y exentos

Mediante el análisis de la NIIF 15, se revisaron los ingresos desde el punto de vista contable y financiero. Ahora bien, es importante tomar en cuenta el punto de vista fiscal o tributario, para el efecto, la administración tributaria los clasifica en ingresos gravados e ingresos exentos. Por lo tanto, en el presente acápite se realizará un análisis pormenorizado de su clasificación poniendo énfasis en los ingresos relacionados con el

tema de esta investigación. Se denominan ingresos gravados a aquellos ingresos obtenidos en territorio ecuatoriano por personas naturales o sociedades residentes o no residentes. A efectos tributarios el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) (2019) establece nueve grupos de ingresos más usuales en las empresas.

A fin de obtener una amplia comprensión de los ingresos gravados se ha procedido a unificar en cinco grupos los ingresos más importantes que se originan en las empresas. El primer grupo contiene la venta de bienes, inmuebles, muebles e intangibles realizados por nacionales o extranjeros. El segundo grupo abarca todos los servicios prestados por nacionales o extranjeros. Los activos usados por terceros en territorio ecuatoriano y que generan regalías, dividendos, utilidades e intereses, constituyen el tercer grupo. En cuanto, al cuarto grupo se incluyen los ingresos a título gratuito, herencias, legados, donaciones, sorteos, rifas, hallazgos y por último el grupo de cualquier otro ingreso que se produzca en territorio nacional, incluyendo el incremento patrimonial no justificado.

En cuanto a los ingresos exentos, son aquellos que exclusivamente se encuentran detallados en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario. En relación a los ingresos obtenidos por las empresas se puede señalar a los recibidos por la generación ocasional de inmuebles, rendimientos financieros a largo plazo, Indemnizaciones por seguros excepto por lucro cesante, las utilidades que perciban las sociedades por venta de acciones, participaciones y derechos, entre otros. Para el caso de personas naturales se consideran exentos a las remuneraciones adicionales, los gastos de viaje, la compensación por salario digno, los dividendos, entendiéndose al beneficio económico que reciben los socios o accionistas por el uso del dinero por parte de la empresa.

Citado el concepto de ingreso y su clasificación desde el punto de vista tributario, es importante resaltar los aspectos que la ley tributaria contempla para la cuantificación y reconocimiento de los ingresos. El artículo 39 del RALRTI señala: *“Los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias...”* En concordancia con los artículos 20 y 21 de la LRTI, que manifiestan que la contabilidad se realizará tomando en consideración los principios de contabilidad generalmente aceptados, y servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos.

El Organismo de Control correspondiente para este tipo de empresas es la Superintendencia de Compañías, la misma que mediante resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008 estableció el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías. En tal virtud la cuantificación de los ingresos se lo realizara de conformidad con lo establecido en la NIIF 15, utilizando el método de transferencia de control, lo cual concuerda con lo establecido en el artículo 1 del RALRTI que señala:

“Art. 1.- Cuantificación de los ingresos. - Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2010)

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado IVA, el artículo 52 de la LRTI en concordancia con el 140 de RALRTI establece que “...el Impuesto al Valor Agregado (IVA), grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización...” El artículo 61 de la LRTI establece el hecho generador del IVA tanto para bienes como para servicios, el numeral 1 señala: “En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.”

En relación al hecho generador de los servicios el numeral 2 del artículo 61 de la LRTI establece que: “*en las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta*”. Al respecto y en concordancia el artículo 141 del RALRTI señala: “...*en el caso de prestación de servicios, se entenderá que la prestación efectiva de los mismos se produce al momento del inicio de su*

prestación, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2010)

Una vez que se han definido los aspectos contables que comprende la NIIF 15 con relación al tratamiento de los ingresos y los aspectos tributarios de conformidad con la normativa tributaria para el sector automotriz, en especial para los concesionarios de vehículos. Es importante, señalar que la aplicación correcta de los mismos permitirá a los concesionarios reconocer los ingresos en los periodos contables que corresponden entendiendo que deben ser reconocidos cuando se haya transferido el control del bien y diferenciadas sus obligaciones de desempeño, para no pagar impuesto a la renta en exceso, afectando a la liquidez de la empresa o en su defecto valores inferiores que provoquen el establecimiento de diferencias tributarias por el organismo de control.

1.2.2 Antecedentes Referenciales

El marco referencial conforme lo define Esquivel Corella (2013) es la “Presentación completa, sistemática, objetiva e imparcial de todos los principales resultados existentes en investigaciones previas acerca del problema o tema relacionado con cualquier rama del conocimiento” (pág.67). La revisión bibliográfica constituye una etapa esencial en el desarrollo de un trabajo científico y académico. Implica consultar distintas fuentes de información y recuperar documentos en distintos formatos. Este proceso también es conocido como búsqueda documental, revisión de antecedentes o investigación bibliográfica o documental (Martin & Lafuente, 2017). En tal virtud, se presenta a continuación las investigaciones más relevantes relacionadas con el tema de estudio de este trabajo.

Como se mencionó en el marco conceptual, en mayo del 2014, el *International Accounting Standards Board* (IASB) ha publicado la nueva Norma Internacional Financiera (NIIF) 15 ingresos de contratos con clientes, siendo resultado del proyecto de convergencia de los dos emisores de normas. Barroso (2014) indica que esta norma va a tener implicaciones relevantes, en un gran número de sectores, entre ellos, telecomunicaciones, construcción software y venta de bienes. Por esta razón, muchos investigadores han realizado análisis desde diferentes perspectivas y sectores de aplicación, conforme se detallan a continuación.

Alarcón & Martínez (2015) determinaron las principales diferencias e impactos a nivel general, entre la norma contable local, la norma tributaria y la NIIF 15 en la experiencia de las empresas colombianas. Entre los resultados más importantes de esta comparación se establece que las tres normas coinciden en cuanto al reconocimiento que los ingresos provienen del incremento en el patrimonio, sin que este tenga que ver con los aportes de los socios. Sin embargo, en este aspecto la NIIF 15 amplía el reconocimiento a la transferencia de control y tiene impacto en el Impuesto a la Renta

Campoverde & Castro (2016) en el diseño de una metodología para la aplicación de ingresos bajo NIIF 15, señalan que la norma incluye requisitos de revelación que permite a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de ingresos que surgen en los contratos con clientes. Adicionalmente dejan claro que el principio básico sobre el cual se basa este modelo es que los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando existe la transferencia del control de bien o del servicio. Como conclusión final, se determina que para algunas compañías pueden existir pocos cambios, sin embargo, dependerá del análisis del nuevo método y de las transacciones específicas de acuerdo al giro del negocio.

Por otro lado, Cruz (2018) estableció el efecto de la transición de la Norma Internacional de Contabilidad 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de los ingresos de una empresa de la ciudad de Trujillo. Para el efecto, realizó un estudio descriptivo de diseño no experimental y de corte transversal con la información proporcionada por la empresa con fecha de corte septiembre de 2018. Como conclusiones finales, se obtuvieron que para realizar esta transición se deberá contar con colaboradores entrenados con juicio profesional que tengan la capacidad de identificar correctamente las obligaciones de desempeño, así como el tratamiento contable.

La investigación de mayor relación con el tema expuesto, es la realizada por Cano & Gutierrez (2018), que recoge información a través de una encuesta realizada en firmas auditoras internacionales y a los gerentes de las empresas automotrices y plasma un caso práctico aplicado a empresas del sector automotriz utilizando la NIIF 15. Los resultados establecen que el sector automotriz tendrá una afectación en la parte financiera en lo referente a los servicios. Con respecto a la parte tributaria señalan que no existe un panorama claro, debido a que el organismo de control no se ha pronunciado

sobre la forma de tributar bajo una base impositiva menor, por cuanto la normativa tributaria tiene diferencias entre la contabilidad y la tributación.

1.3 ANTECEDENTES CONTEXTUALES

El sector automotriz desempeña un papel importante en el desarrollo socioeconómico de un país, su constante crecimiento incide directamente en la evolución de la economía moderna. Según el análisis realizado por la Organización Internacional de Constructores de automóviles (OICA) entre los años 2007 y 2017, La industria automotriz tuvo un incremento del 25% representando el 3,65% del PIB mundial. Solo en el año 2017, se fabricaron 73,4 millones de automóviles y 23,84 millones de camiones. Hoy en día, los países que encabezan esta industria son China, Estados Unidos y Japón, en el caso de América del Sur cinco países tienen planta de ensamblaje automotriz lidera Brasil, luego Argentina, Colombia, Venezuela y Ecuador (Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador AEDE, 2018).

La historia automotriz en el Ecuador según PROECUADOR (2018), empezó en la década de los años 50 cuando las empresas del sector metalmecánico y textil comenzaron a construir carrocerías, asientos y algunas piezas y partes sobre todo para buses. Aymeza S.A. empresa pionera en ensamblaje automotriz fundada en 1970 como distribuidor de las marcas *Vauxhall* y *Bedford*, inicio en el año 1973 con el primer vehículo hecho en el Ecuador el “memorable Andino”, para luego producir vehículos de fibra de vidrio y pasar a vehículos de carrocería metálica, en la actualidad produce las marcas KIA y HYUNDAI. (Camará de la Industria Automotriz Ecuatoriana CINAIE, 2020)

La presencia de empresas multinacionales en Ecuador ha liderado la transferencia de tecnologías en empresas de autopartes y de ensamblaje de automóviles, lo cual se refleja en el desarrollo tecnológico de la industria automotriz ecuatoriana. Este sector, es un actor importante de la economía del país, que genera plazas de trabajo y grandes ingresos fiscales para el Estado. En efecto, el sector automotriz, genera impuestos, aranceles y salvaguardas, y no solo por la actividad propia del sector, sino también por toda la actividad relacionada a la venta de repuestos, piezas y partes, servicios de reparación y mantenimiento postventa, así como también al negocio implico del financiamiento automotriz y de seguros con todos sus accesorios y dispositivos de rastreo.

Realizando un balance del aporte de este sector a uno de los indicadores más importantes de la economía el empleo, la AEADE (2018), ha establecido el número de plazas de trabajo generadas tanto en la fabricación como en la comercialización de los vehículos, conforme se detallan en las tablas 1 y 2.

Tabla 1. Fabricación de Vehículos

ACTIVIDAD	No. TRABAJADORES
Fabricación de Vehículos, remolques y semirremolques	1401
Fabricación de carrocerías	2231
Fabricación de Autopartes	1309
Subtotal	4941

Fuente: Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador. AEADE (2018)

Tabla 2. Comercio y Reparación de Vehículos y Motocicletas

ACTIVIDAD	No. TRABAJADORES
Venta de Vehículos	15.610
Mantenimiento de Vehículos	22.857
Venta de Autopartes	22.116
Venta y mantenimiento de Motocicletas	2.631
Subtotal	63.214

Fuente: Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador. AEADE (2018)

En la ciudad de Machala, en los últimos cinco años se ha observado un aumento de casas comerciales que se dedican a la comercialización de vehículos de distintas marcas, tanto nuevos como usados y semi-usados. Conforme lo señala, Cardenas (2017) en su investigación el comportamiento de los mercados en la adquisición de vehículos y su influencia en la preferencias de marcas de la ciudad de Machala. En la tabla 3 se detallan las principales concesionarias que han posicionado sus marcas en la ciudad. EMAULME, OROAUTO, IMPORTADORA TOMBAMBAMBA entre otras, dichas empresas se dedican a la venta de vehículos de marca Chevrolet, Kia Motors, Mazda, Nissan, Hyundai, Toyota, con sus respectivos porcentajes de participación en el mercado.

Tabla 3. Principales concesionarios en el cantón Machala

CONCESIONARIO	% PARTICIPACIÓN
Emaulme	25,59%
Oro Auto	23,76%
Importadora Tomebamba	13,32%
Kia Motors	11,49%
Renault	7,57%
Mavesa	10,97%
Autofrom	3,92%
Otras	3,39%
Total	100%

Fuente: (Cardenas, 2017)

Los datos se representan gráficamente de la siguiente manera, conforme la ilustración 2.

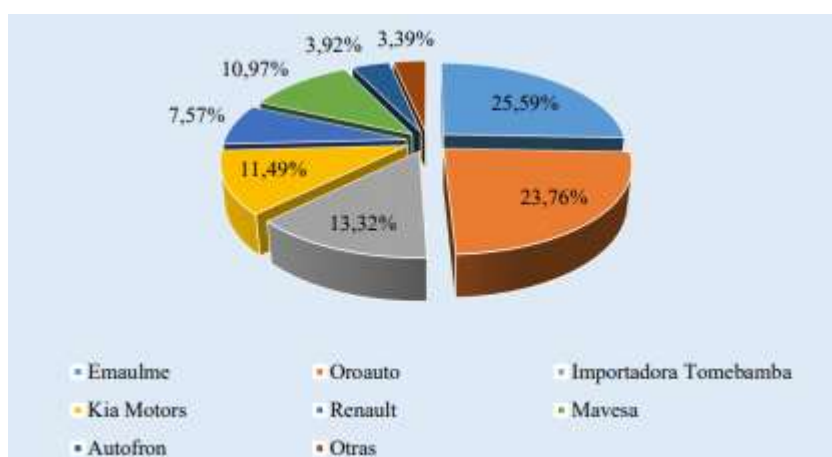


Ilustración 2. Concesionarios de Machala

Fuente: (Cardenas, 2017)

En este contexto, las empresas pertenecientes a este sector tienen la necesidad de presentar información financiera confiable y exacta, con la finalidad de crear un marco internacional de presentación de informes financieros. Situación, que permitirá estandarizar los procesos para la generación de información financiera reflejando la situación real de las compañías. De esta manera, los usuarios de los estados financieros podrán leerlos e interpretarlos utilizando un único idioma, denominado NIIF. La aplicación de la NIIF 15, en el sector automotriz presenta cambios y desafíos en el

tratamiento de los ingresos de este tipo de compañías, que van desde la definición de políticas internas, hasta la implementación de un nuevo modelo establecido en la norma.

En efecto, en la actualidad los concesionarios de vehículos, venden bienes representados por los vehículos y sus repuestos, partes o piezas, además prestan servicios adicionales post venta como son el mantenimiento, garantías, financiamiento y seguros. Por lo tanto, el problema de investigación radica en la correcta identificación y contabilización de las obligaciones de desempeño en el momento de la transferencia de control de los vehículos y de los servicios que prestan. Desde esta perspectiva, la norma establece la forma de contabilización generando activos y pasivos contractuales denominados del Contrato. Los mismos que deberán ser reconocidos como ingresos conforme vaya sucediendo la transferencia de control, ocasionando una afectación tributaria importante que será analizada en la presente investigación.

CAPÍTULO 2 DISEÑO METODOLÓGICO

2.1 Tipo de Investigación

Para el desarrollo del presente trabajo se realizará una Investigación no experimental que según MacMillan & Scumacher (2010) "...describen alguna circunstancia que ha ocurrido o examinan las relaciones entre aspectos sin ninguna manipulación directa de las condiciones que son experimentadas" (pág. 42). En cuanto a los tipos de investigación, en primer lugar, se utilizará la de tipo exploratoria – descriptiva que permite delinear, describir, detallar ciertas características descubiertas por la investigación exploratoria que consiste en medir las características, componentes propiedades y dimensiones (Diaz-Narvaez & Calzadilla, 2016). En la presente investigación se determinará el comportamiento contable desde el reconocimiento, la medición y la presentación de los ingresos en las empresas del sector automotriz de la ciudad de Machala.

Otro tipo de investigación que se utilizará es la de tipo correlacional que consiste en valorar las relaciones de dos o más variables, este tipo de estudio generalmente implica una medida estadística del grado de relación (McMillan & Shumacher, 2010). Para la investigación, este tipo de estudio permitirá comprobar la hipótesis planteada, mediante la aplicación del análisis factorial confirmatorio y la utilización de los *path* diagramas, que permite a través de una serie de estadísticos determinar si la correcta aplicación de la NIIF 15 incide en el impacto tributario de las empresas concesionarias de vehículos en la ciudad de Machala.

2.2 Paradigma o perspectiva general

La investigación relacionada con el reconocimiento de los ingresos ordinarios NIIF 15, se desarrolla desde una perspectiva del paradigma positivista o empírico, denominado también paradigma cuantitativo. El positivismo es una escuela filosófica que observa supuestos sobre la concepción del mundo y su forma de conocerlo (Hurtado & Toro, 2001). En el presente trabajo de investigación, se utilizará el enfoque cuantitativo, por cuanto los datos recolectados serán medidos a través de números, cifras e indicadores y cualquier dato cuantificable, obtenidos de la muestra para poder generalizar en la población. Este tipo de investigación se desarrolla desde una perspectiva cuantitativa, para ello se apoya en las técnicas estadísticas, sobre todo la encuesta y el análisis de datos secundarios. (Cadena, y otros, 2017)

2.3 Población y Muestra

En la presente investigación se decidió aplicar el muestreo no probabilístico, que es una técnica donde la muestra se recoge en un proceso que no brinda a todos los individuos de la población iguales oportunidades de ser seleccionados, se eligen en función a su accesibilidad o a criterio personal e intencional del investigador (Cueva, 2009). Por lo expuesto y mediante una selección deliberada entre los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala según las ventas reportadas en el estado de resultados publicado en la Superintendencia de Compañías y el reporte por volumen de unidades vendidas según la Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador (AEADE) durante el año 2018, se obtiene la muestra de conformidad a la siguiente tabla:

Tabla 4. Muestra de concesionarios del cantón Machala

COMPAÑÍA	2018	
	VENTAS NETAS SEGÚN ERI	UNIDADES VENDIDAS SEGÚN AEADE
E. MAULME C.A.	81,474,497.30	45605
KMOTOR S.A. KMOT	88,910,537.60	23141
AUTOHYUN S.A.	50,802,280.70	13568
AMBACAR CIA. LTDA.	181,955,191.00	8380
IMP. TOMBAMBA S.A.	174,961,847.00	7947

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Superintendencia de Compañías y Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador (AEADE).

La encuesta definida para la presente investigación será aplicada a los funcionarios del departamento financiero, contable y de ventas de las empresas seleccionadas que en total son 61 personas.

2.4 Métodos Teóricos

En la ejecución del presente trabajo se observarán los siguientes métodos teóricos: el método Histórico – Lógico que permite conocer las distintas etapas del objeto de investigación de forma cronológica, para conocer su origen, evolución y desarrollo, en base al estudio histórico (Lissabeth, 2017). En el caso de la investigación servirá para determinar la evolución de la NIIF 15, desde su inicio hasta la aplicación del reconocimiento de los ingresos ordinarios del contrato. El método analítico – sintético e

inductivo – deductivo, que permite observar, clasificar, relacionar, interpretar y explicar las variables a investigar, servirá, por un lado, para la caracterización gnoseológica, económica y administrativa de las normas contables y la ley tributaria y, por otro lado, para la caracterización gnoseológica y metodológica de NIIF 15.

El método hipotético – deductivo, conocido como MHD, es una herramienta muy útil e implica los siguientes pasos: 1) definir un fenómeno que deseamos conocer, 2) proponer varias hipótesis diferentes para explicarlo, 3) deducir los resultados esperados de cada hipótesis suponiendo que son ciertas, 4) contrastar estas predicciones con nuestras observaciones, y 5) descartar aquellas hipótesis cuyas predicciones no son avaladas por los datos (Farji-Brener, 2003). Este método permitirá llegar a demostrar la hipótesis de esta investigación, que consiste en determinar si la correcta aplicación de la NIIF 15 tiene impacto tributario en las empresas concesionarias de vehículos de la ciudad de Machala.

2.5 Métodos Empíricos

En primer lugar, se utilizó la observación cuantitativa, mediante una lista de Cotejo (ver anexo A), estructurada en relación a una lista de ítems derivados de índices respecto a los ingresos declarados en el estado de resultados integral del 2018 para los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala aplicado a una muestra no probabilística. En segundo lugar, se utilizó la encuesta, diseñada partiendo de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, Ingresos procedentes de contratos con clientes, algunos aspectos fueron utilizados en un estudio similar realizado por Cano Margarita & Gutiérrez Violeta (2018) en la ciudad de Lima en el sector automotriz con la finalidad de determinar el impacto financiero y tributario de la NIIF 15 (ver anexo C).

La encuesta consta de tres dimensiones: Cumplimiento, Financiero y Tributario. En cuanto, a la dimensión Cumplimiento es medida con 7 reactivos o preguntas, que buscan evaluar, si las empresas cumplen con los requisitos establecidos en la NIIF 15. La dimensión Financiera es medida con 8 reactivos o preguntas, que pretenden establecer el impacto financiero en el reconocimiento de los ingresos de conformidad con el método de transferencia del control, de la misma forma, la Dimensión Tributaria medida con 6 reactivos o preguntas encaminadas a medir el impacto tributario que se ocasiona por el correcto reconocimiento de los ingresos.

El instrumento de medición elaborado a partir de la NIIF 15 Ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos y de las autoras Cano Margarita & Gutiérrez Violeta (2018), fue sometido a un proceso de validación por expertos, que fueron seleccionados tomando en cuenta la experiencia en la realización de juicios y toma de decisiones, investigaciones y publicaciones, reputación en la comunidad, disponibilidad y motivación para participar, e imparcialidad (Skjong & Wentworth, 2000). No existe un número de expertos, sin embargo, se seleccionó a dos profesionales y su trabajo consistió en el análisis de los reactivos, considerando 10 criterios de evaluación, utilizando una escala de cinco aspectos, desde Deficiente hasta Excelente, las validaciones de las encuestas constan en el anexo D.

La encuesta fue aplicada a 61 personas que trabajan en las áreas financiero, contable, tributaria y de ventas de los concesionarios analizados, para el análisis de las respuestas se utilizó una escala de *Leaker* de cinco niveles donde: 1 significa nunca, 2 a veces, 3 frecuentemente, 4 casi siempre y 5 siempre. Por efectos de la pandemia por el COVID-19, las personas que colaboraron en esta encuesta enviaron sus respuestas de forma virtual utilizando la plataforma *google forms*, bajo el siguiente link: <https://forms.gle/yX6vvUb5PzdqPp8p9> la misma que recopiló datos demográficos y estadísticos de las tres dimensiones.

En tercer lugar, se realizó un estudio de documentos, de estructura clásica para medir las variables de forma cuantitativa, se recopiló datos de información oficial y pública, para interpretarlos dentro del objeto de estudio (anexo H). Entre los más importantes, estados financieros, registros contables y documentos de sustento, relacionados con los ingresos gravados, utilidad gravable e Impuesto a la renta causado de los años 2015 al 2018 de concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala. Los Estados Financieros de las empresas seleccionadas fueron tomados del portal de información de la Superintendencia de Compañías, de la opción estados financieros por ramo del grupo G Comercio al por mayor y menor de vehículos, CIIU G4510.01 Venta de Vehículos Nuevos y Usados.

2.6 Técnicas Estadísticas

Son usadas para propósitos descriptivos que permite recopilar, organizar, presentar, analizar e interpretar datos numéricos con el fin de tomar decisiones efectivas y pertinentes (Barreto, 2012). Bajo este enfoque las técnicas utilizadas en la presente

investigación, son la Herramienta SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) y el programa AMOS versión 24 para el tratamiento estadístico de la información, concretamente para realizar el análisis estadístico de los datos y presentarlos en una variedad de gráficos con aspecto profesional. Estos programas a través del análisis factorial confirmatorio y los *path* diagramas utilizados, permitirán determinar la correlación de las variables para poder probar la hipótesis conforme se explicó anteriormente.

Para finalizar este capítulo en el anexo B se realiza un resumen de los aspectos metodológicos de la investigación.

**CAPITULO 3 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DEL RECONOCIMIENTO DE LOS
INGRESOS ORDINARIOS, NIIF 15 Y EL IMPACTO TRIBUTARIO EN
CONCESIONARIOS DE VEHÍCULOS DE LA CIUDAD DE MACHALA, 2018.**

3.1 Fundamentación teórica del aporte práctico

Un concesionario de vehículos debe medir sus ingresos por su valor razonable que normalmente es el precio de la transacción. El mismo debe tener en cuenta el valor de cualquier descuento comercial presente y futuro. Así, si la empresa conoce de acuerdo a la negociación realizada establecida en algún contrato, que va a otorgar un descuento presente o en el futuro, este debe quedar provisionado en el año al que corresponde, restando del ingreso total. La forma de realizarlo se detalla en el asiento contable que consta en la siguiente tabla 5:

Tabla 5. Asiento contable de devoluciones o descuentos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31-12- XX	Venta de Bienes / Servicios / Ingresos	xxx	
	Pasivos / provisión por devoluciones o descuentos		xxx

Elaboración Propia

Si existe un acuerdo de financiamiento (12 meses de crédito o más) el valor razonable del ingreso será el precio de contado o el valor actual del cobro o cobros futuros descontados a una tasa de interés de mercado. La NIIF 15 requiere que las empresas realicen dos cosas fundamentales antes de reconocer un ingreso, por un lado, identifique la esencia económica de una transacción y luego contabilice el ingreso de acuerdo a su esencia. En efecto, un concesionario aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos por separado para cada transacción. Es decir, aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de una transacción por separado cuando esta refleje de mejor forma la esencia económica de la transacción.

Existen tres conceptos fundamentales que se deben tomar en cuenta al momento de reconocer un ingreso un concesionario de vehículos. En primer lugar, debe tener en cuenta el reconocimiento del Ingreso Devengado, entendiéndose como tal, al hecho económico al momento de transferir el bien o prestar el servicio independientemente de

su pago. La NIIF 15 establece también que para que exista un ingreso devengado, obligatoriamente debe existir un costo incurrido asociado al ingreso, denominado principio de asociación. Este reconocimiento de ingresos, costos y gastos asociados se lo hace de forma simultánea en el mismo periodo que estos se realizan, conforme el asiento contable que se presenta en la tabla 6:

Tabla 6. Asiento contable devengado

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	-x-		
15/12/18	Cuentas por cobrar	xxx	
	Ingresos / Ventas		xxx
	-x-		
15/12/18	Costo de ventas	xxx	
	Inventario		xxx

Elaboración Propia

El segundo concepto fundamental para el reconocimiento de ingresos está relacionado con el ingreso contractual, el cual es igual a una factura de venta emitida en donde no existen los costos incurridos asociados al ingreso, esto decir, el bien no se ha transferido o el servicio no se ha prestado aún. Es una cuenta de pasivo denominada Pasivo Contractual de conformidad con lo establecido en la NIIF15. Esta situación generalmente sucede al finalizar el ejercicio económico, cuando existe la facturación en el mes de diciembre y el bien es entregado en enero, cabe aclarar que la factura no representa un ingreso, este hecho marca una diferencia en el Impuesto a la Renta en el formulario 101.

Los asientos contables se detallan a continuación en la tabla 7:

Tabla 7. Asiento contable Pasivo Contractual

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	-x-		
15/12/18	Cuentas por cobrar	xxx	
	Pasivo Contractual		xxx
	-x-		
20/1/19	Pasivo Contractual	xxx	

		Ingresos		xxx
		-x-		
20/1/19	Costo de Ventas		xxx	
		Inventarios		xxx

Elaboración Propia

El tercer y último concepto que se debe tener en cuenta es el Ingreso Provisionado, que es igual a un ingreso devengado, en donde no existe la factura de venta emitida, es decir, el bien ya fue transferido o el servicio ya fue prestado y se cargaron costos y gastos asociados en ese año. Cuando se trata de prestación de servicios al ingreso provisionado se lo conoce como WIP cuyas siglas en ingles son *Working in Process* o trabajo en proceso y debe ser reconocido por el avance del mismo. El procedimiento contable se debe realizar de acuerdo a los asientos contables establecidos en la siguiente tabla 8:

Tabla 8. Asientos contables Ingresos Provisionados (WIP)

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
20/12/18	Cuentas por cobrar provisión WIP	Xxx	
	Ingresos		xxx
	-x-		
20/12/18	Costo de Ventas	Xxx	
	Inventarios		xxx

Elaboración Propia

Una vez entendido los conceptos fundamentales para el reconocimiento de los ingresos es importante separar los ingresos por la venta de bienes y los ingresos por la prestación de servicios. En cuanto, a los ingresos por venta de bienes, una entidad reconocerá un ingreso por venta de bienes si se cumplen todas y cada una de las condiciones que se citan en el párrafo siguiente, pero antes es necesario señalar que un concesionario cuando transfiere al comprador los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un vehículo en la mayoría de los casos coincide con la facturación, sin embargo, existen transacciones en las cuales no se lo realiza, conforme se explicará más adelante.

Las condiciones que establece la NIIF 15 son las siguientes:

- *“La entidad ha transferido al comprador o cliente los riesgos o beneficios de la propiedad de los bienes. Es decir, en cuanto al riesgo, si el inventario se pierde ya es problema del cliente, en cambio en los beneficios el vendedor aún puede beneficiarse de las ganancias.*
- *La entidad ha transferido el bien y no retiene un control efectivo sobre el mismo que se pueda asociar con la propiedad. No retiene control efectivo se ha vendido, pero aún no funciona.*
- *El valor del ingreso puede ser cuantificado de forma fiable. Cuál es el precio del ingreso.*
- *Los costos incurridos respecto de la transferencia se pueden medir con fiabilidad. Se puede conocer es el valor asociado.*
- *Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción. La probabilidad de descuento, devolución o pago de garantía es baja”.* (IFRS Foundation, 2015).

Con relación a los ingresos por servicios, una entidad reconocerá los ingresos asociados con la transacción por referencia al grado de terminación de la transacción en la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad si se cumplen las siguientes cuatro condiciones: el valor de los ingresos puede ser medido con fiabilidad, es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción, el grado de terminación de la transacción en la fecha del balance se puede medir con fiabilidad, los costos incurridos realizados o devengados en la transacción y los costos para completarla en la fecha del balance pueden ser medidos con fiabilidad.

El reconocimiento del ingreso en servicios siempre va a estar determinado por el porcentaje de determinación, que consiste en que la entidad determine el grado de terminación de una transacción, utilizando un método que mida con fiabilidad el trabajo ejecutado hasta la fecha del balance, es decir al 31 de diciembre de un año determinado. Para el caso de empresas de servicios el método utilizado consiste en dividir los costos incurridos hasta la fecha del balance sobre los costos estimados totales, utilizado en empresas de servicios. Los asientos contables que se utilizarán en un concesionario se detallan a continuación en la tabla 9:

Tabla 9. Asientos contables Ingresos Provisionados (WIP)

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
1/12/18	Efectivo / Cuentas por cobrar WIP	xxx	
	Pasivo contractual		xxx
	-x-		
DICIEMBRE	Costo de ventas	xxx	
	Cuentas por Pagar/ Bancos		xxx
	-x-		
31/12/18	Pasivo contractual	xxx	
	Ingresos		xxx
	-x-		
ENERO	Costo de ventas	xxx	
	Cuentas por Pagar/ Bancos		xxx
	-x-		
31/1/2019	Pasivo contractual	xxx	
	Ingresos		xxx

Elaboración propia.

3.2 Descripción y Fundamentación del aporte práctico

3.2.1 Resultados descriptivos

Las respuestas obtenidas de la aplicación de la encuesta se presentan en el anexo E, a través de los cuales se procederá a explicar el comportamiento de la variable independiente Reconocimiento de Ingresos NIIF15 explicada en la fundamentación teórica. Sin embargo, antes de este análisis es importante señalar algunos aspectos demográficos importantes de la muestra seleccionada. Al respecto de las 61 personas encuestadas, el 62% son hombres y el 38% son mujeres, en cuanto a la instrucción el 69% tiene tercer nivel, el 18% tecnológico y únicamente el 13% título de cuarto nivel. Con respecto a la edad se observa que estos departamentos están conformados en su gran mayoría 69% por personas entre los 25 y 35 años.

Con relación a la variable independiente Reconocimiento de Ingresos NIIF15, los estadísticos descriptivos serán explicitados en base a las tres dimensiones que tiene la encuesta utilizada: Cumplimiento, Financiera y Tributaria, detallando la moda obtenida en cada una conforme se establece en la tabla 10.

Tabla 10.- Resultados descriptivos variable Ingresos NIIF 15

Reactivos o Preguntas	Moda
Dimensión Cumplimiento	
Pregunta 1.- C1	5 siempre
Pregunta 2.- C2	4 casi siempre
Pregunta 3.- C3	5 siempre
Pregunta 4.- C4	4 casi siempre
Pregunta 5.- C5	5 siempre
Pregunta 6.- C6	2 a veces
Pregunta 7.- C7	1 nunca
Dimensión Financiera	
Pregunta 8.- F1	5 siempre
Pregunta 9.- F2	4 casi siempre
Pregunta 10.- F3	5 siempre
Pregunta 11.- F4	2 a veces
Pregunta 12.- F5	1 nunca
Pregunta 13.- F6	2 a veces
Pregunta 14.- F7	3 frecuentemente
Pregunta 15.- F8	3 frecuentemente
Dimensión Tributaria	
Pregunta 16.- T1	3 frecuentemente
Pregunta 17.- T2	4 casi siempre
Pregunta 18.- T3	3 frecuentemente
Pregunta 19.- T4	1 nunca
Pregunta 20.- T5	1 nunca
Pregunta 21.- T6	1 nunca

Elaboración propia.

La encuesta mide el nivel de utilización de la NIIF 15 para el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, como se observa en el aspecto de cumplimiento de la norma como tal, los encuestados consideran que 5 de los siete reactivos son observados por las empresas y dos no se cumplen. En relación a la dimensión financiera, cinco aspectos no se cumplen de conformidad con lo establecido en la norma. Una situación más crítica se observa en la dimensión tributaria

en la cual los encuestados consideran que no se observan los aspectos establecidos en la NIIF 15, la representación gráfica de todos los reactivos se presenta en el anexo G.

Con relación a la variable dependiente Impacto Tributario como resultado del estudio de documentos se recopiló datos de los ingresos gravados, utilidad gravable e Impuesto a la renta causado por los años 2015, 2016, 2017 y 2018 de las empresas seleccionadas. Como se observa en el Anexo H, Ambacar es la empresa que obtuvo un mayor crecimiento de sus ingresos incrementando al 173% en el 2018 en relación al 2015, seguida de la empresa Kmotor con el 105% de crecimiento en ingresos, en cambio la empresa EMAULME presenta una disminución de ingresos del 13%. Este comportamiento en los ingresos tiene incidencia en la utilidad gravable y el impuesto a la renta, así Ambacar presenta un crecimiento del 625% y 724% respectivamente.

3.2.2 Resultados Correlacionales

Con respecto a la medición de la variable independiente Reconocimiento de los Ingresos ordinarios procedentes de contratos NIIF 15, el primer paso a realizar en un análisis correlacional, es comprobar la validez y fiabilidad de los datos recopilados a través del instrumento utilizado, en este caso la encuesta basada en la NIIF 15. Para el efecto, se utilizó el indicador Alfa de *Cronbach* en cada una de sus dimensiones y a toda la encuesta. Los resultados superan el valor aceptable de 0.70 establecido por Luque (1997) lo cual evidencia el carácter reflectivo de los ítems estableciendo validez y fiabilidad estadística de los mismos, los resultados se presentan en la tabla 11.

Tabla 11. Alfa de *Cronbach*

DIMENSIONES	ALFA DE <i>CRONBRACH</i>	No. DE ELEMENTOS
CUMPLIMIENTO	0,779	21
FINANCIERA	0,670	21
TRIBUTARIA	0,627	21
ENCUESTA TOTAL	0,768	21

Elaboración propia.

Una vez comprobada la validez del instrumento, se procedió a aplicar el análisis factorial confirmatorio a través de programa estadístico AMOS versión 24, a cada una de las dimensiones, para establecer las cargas factoriales, es decir el peso que cada dimensión tienen en la encuesta, Como se observa en la tabla 12 las tres dimensiones

tienen un peso de regresión estandarizada significativa, por cuanto, superan el parámetro establecido de 0.40 por Hair, Anderson, Tatham, & William, (1995). Esta situación significa que las preguntas que componen cada dimensión son adecuadas y los datos recopilados son válidos y fiables.

Tabla 12. *Standardized Regression Weights*

<i>Standardized Regression Weights</i>			<i>Estimate</i>
DIMENSIÓN CUMPLIMIENTO	<---	NIIF 15	,647
DIMENSIÓN FINANCIERA	<---	NIIF 15	,408
DIMENSIÓN TRIBUTARIA	<---	NIIF 15	,584

Elaboración propia.

Posteriormente, se procedió a confirmar la relación que tienen las dimensiones entre sí, es decir, como incide una dimensión en otra. Para lo cual, se construyeron *path* diagramas que permiten establecer la correlación entre las dimensiones. En primer lugar, se analizó las dimensiones Cumplimiento y Financiero. La ilustración 3 demuestra que la dimensión Cumplimiento tiene una relación directa positiva pero baja con la dimensión Financiera (0,08), es decir, si la empresa cumple con todos los aspectos relacionados con las preguntas de la dimensión cumplimiento tendrá una incidencia en los aspectos Financieros de esta dimensión en un 0,08% de forma positiva.

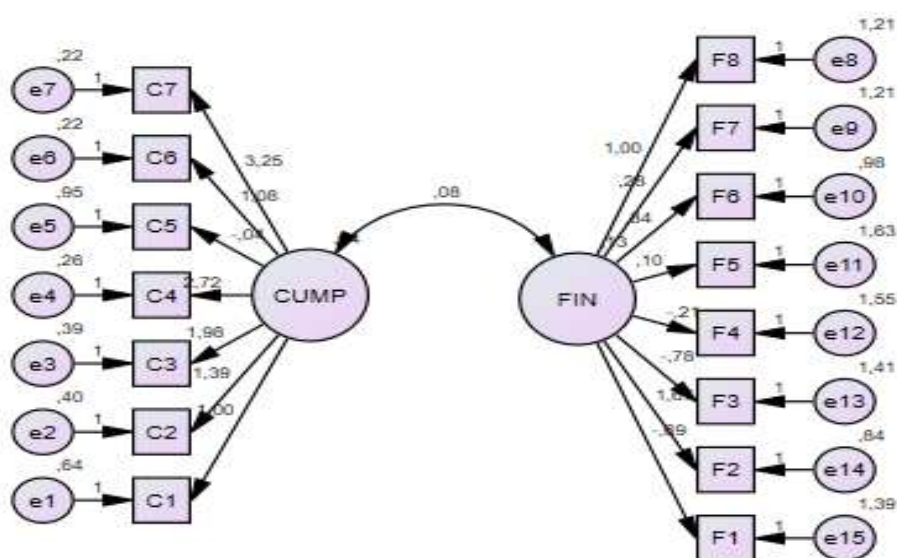


Ilustración 3. Dimensión Cumplimiento Financiero

Elaboración propia.

Con respecto a la relación de la dimensión Cumplimiento con la dimensión Tributaria la ilustración 4 demuestra que la dimensión Cumplimiento tiene una relación directa positiva significativa con la dimensión Tributaria del 0,71%, es decir, si la empresa cumple con todos los aspectos relacionados con las preguntas de la dimensión cumplimiento tendrá una incidencia en los aspectos Tributarios de esta dimensión en un 0,71% de forma positiva. Mediante este análisis se ha determinado la validez y la fiabilidad de los datos recopilados mediante la encuesta NIIF 15 y mediante el análisis factorial se ha confirmado las relaciones positivas entre las dimensiones de la variable Reconocimiento de Ingresos NIIF 15.

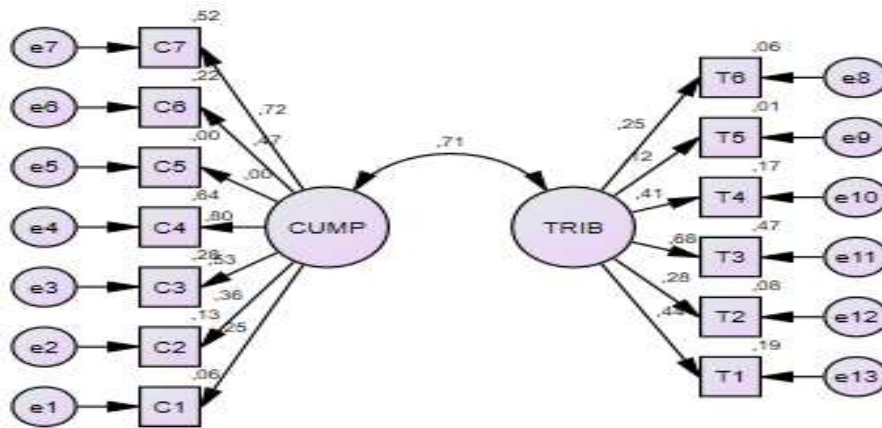


Ilustración 4. Dimensión Cumplimiento Tributario
Elaboración propia.

Con respecto a la variable dependiente Impacto Tributario, fue medida a través de tasas de variación normalizadas de los indicadores Ingresos gravados, Utilidad gravable e Impuesto a la renta causado, obtenido un índice global por indicador conforme se detalla en la ilustración 5. Con los datos índices normalizados de las dos variables se procedió a construir un *path* diagrama para establecer la correlación que tienen la variable Reconocimiento de los Ingresos NIIF 15 e Impacto Tributario entre sí, es decir como incide una variable en otra, para cumplir con el objetivo general de esta investigación y poder comprobar la hipótesis planteada.

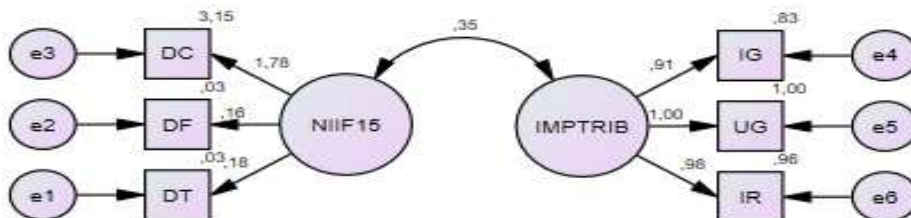


Ilustración 5. Comprobación de Hipótesis
Elaboración propia.

Como resultado de esta comparación a través del análisis factorial confirmatorio se establece que la variable independiente Reconocimiento de Ingresos NIIF 15 tiene una correlación de 0,35 sobre la variable dependiente Impacto tributario. Es decir, existe una incidencia directa positiva de 0,35. Dicho de otra manera, si la empresa reconoce los ingresos de forma correcta en base a lo dispuesto en la NIIF15 tendrá una incidencia positiva significativa en los Impuestos de la empresa. Este resultado permite comprobar la hipótesis planteada, aceptando la hipótesis alternativa que consiste en determinar si el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos con clientes, en base a la NIIF15 incide en el impacto tributario en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala.

3.3 Demostración Práctica de la Hipótesis

Con la finalidad de demostrar la comprobación de la hipótesis a través de un ejemplo, a continuación, se presenta un ejercicio práctico que establece las diferencias y el impacto tributario con el correcto reconocimiento de ingresos conforme la NIIF 15. El concesionario X en el transcurso del año, es decir de enero a diciembre tiene acumulado un total de ventas de 750.000 dólares, costos y gastos por 680.000 de los cuales 35.000 son no deducibles. La última venta del año la realiza el 15 de diciembre de 2018 mediante contrato de venta de tres camionetas doble cabina a la empresa Y, por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%.

Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, el contrato establece como fecha de entrega el 15 de enero de 2019, además señala que el concesionario otorga dos mantenimientos gratuitos a los 1.000 y 5.000 kilómetros como promoción por ser una venta en el mes diciembre, el precio normal del mantenimiento es de 400 y 800 dólares respectivamente por vehículo y el costo de la mano de obra es de 200 y 500 dólares. La Comisión del vendedor asciende al 2% de la venta total. Al cierre del ejercicio fiscal la empresa presenta la siguiente Conciliación Tributaria conforme la tabla 13.

Tabla 13. Conciliación Tributaria 2018 presentada

CONCILIACION TRIBUTARIA 2018		VALORES INCORRECTOS
	INGRESOS	840.792,00
(-)	COSTOS Y GASTOS	743.915,84
(=)	UTILIDAD CONTABLE	96.876,16

(-)	PARTICIPACION TRABAJADORES 15%	14.531,42
(+)	GASTOS NO DEDUCIBLES	35.000,00
(=)	UTILIDAD GRAVABLE	117.344,74
	TARIFA IMPUESTO A LA RENTA	25%
(=)	IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO	29.336,18

Elaboración propia

Para desarrollar este ejercicio en primer lugar se debe reconocer los ingresos y los costos y gastos de conformidad con lo establecido en la NIIF15 y la ley tributaria, para el efecto se cumple con los 5 pasos establecidos en la norma.

Paso 1.- Identificación del contrato

- Datos de la Transacción
- Fecha de venta: 15 de diciembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 15 de enero de 2019
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: 15 de enero de 2019
- Comisión del vendedor 2%
- Promoción. - Dos mantenimientos gratuitos a los 1.000 y 5.000 kilómetros, costo normal del mantenimiento es de 400 y 800 dólares respectivamente por vehículo.

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios analizados cumplen parcialmente con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 14:

Tabla 14.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE

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

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

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

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 15.

Tabla 15.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Mantenimiento	3	1.200	3.600
Descuentos (3%)			2.808
Subtotal			90.792
Impuestos IVA			10.895,04
Total			101.687,04

Elaboración propia

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

El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos, de acuerdo a la tabla 16.

Tabla 16.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (PVP)	3	30.000	90.000
Mantenimiento	3	1.200	3.600
Descuentos (3%)			2.808

Subtotal			90.792
Impuestos IVA			10.895,04
Total			101.687,04
Retenciones (1,75% Bienes y 2,75% servicios)			1.623,78
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000
Comisión vendedor			1.815,84
Mantenimiento	3	700	2.100
Elaboración propia			

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones, los mismos que se presentan en la tabla 17.

Tabla 17.- Contabilización incorrecta

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	100.063,26	
	Impuestos Retenidos	1.623,78	
	Ventas Bienes Tarifa 12%		87.300
	Ventas Servicios Tarifa 12%		3.492
	Iva en Ventas		10.895,04
15/12/18	-x-		
	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
31/12/18	-x-		
	Comisión en Ventas	1.815,84	
	Nómina por pagar		1.815,84
31/12/18	-x-		
	Gasto Mantenimiento	2.100	
	Nómina por pagar		2.100
Elaboración propia			

Como se observa en la tabla 17, en el quinto paso se registra como un ingreso del 2018 una venta de la cual no se ha generado aun la transferencia de control del bien, ocasionando las siguientes circunstancias:

- Sobrevaloración de ingresos del año 2018

- Pago de participación de trabajadores de un ingreso inexistente
- Pago en exceso del Impuesto a la renta de un ingreso que aún no se ha ocasionado
- Registro de costos y gastos que no están asociados a un ingreso, generando un riesgo tributario por cuanto al no estar asociados a un ingreso son gastos no deducibles.
- En cuanto a los ingresos del año 2019 se encuentran subvaluados, generando un riesgo tributario, debido a que la autoridad tributaria puede predeterminar el pago de impuesto a la renta incluyendo ese ingreso. Dejando a salvo el derecho del contribuyente a que realice un reclamo por pago en exceso del año 2018, afectando a la liquidez de los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala.
- El último punto y más importante, es el registro de un gasto en el año 2018, cuando aún no se ha efectuado los correspondientes mantenimientos.

Para evitar todas estas contingencias el tratamiento contable correcto de conformidad con la NIIF 15 se detalla en tabla 18:

Tabla 18.- Contabilización correcta

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	100.063,26	
	Impuestos Retenidos	1.623,78	
	Pasivos del Contrato		90.792
	Iva en Ventas		10.895,04
15/01/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	87.300	
	Ventas Bienes Tarifa 12%		87.300
15/01/19	-x-		
	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
31/01/19	-x-		
	Comisión en Ventas	1.815,84	
	Nómina por pagar		1.815,84
XX/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	3.492	
	Ventas Servicios Tarifa 12%		3.492

XX/19	-x-		
	Gasto Mantenimiento	2.100	
	Nómina por pagar		2.100

Elaboración propia.

Una vez diferenciado el tratamiento contable incorrecto del tratamiento contable correcto de conformidad con la NIIF15, el segundo paso es determinar el impacto tributario, para lo cual se compara la conciliación tributaria presentada por la empresa y la conciliación tributaria correcta, para luego establecer las diferencias, conforme se detalla en la tabla 19.

Tabla 19. Comparación Conciliación Tributaria.

	CONCILIACION TRIBUTARIA 2018	VALORES INCORRECTOS	VALORES CORRECTOS	DIFERE NCIA	PORCEN TAJE
	INGRESOS	840.792,00	750.000,00		
	COSTOS Y				
(-)	GASTOS	743.915,84	680.000,00		
	UTILIDAD				
(=)	CONTABLE	96.876,16	70.000,00		
	PARTICIPACION TRABAJADORES				
(-)	15%	14.531,42	10.500,00	4.031,42	0,38
	GASTOS NO				
(+)	DEDUCIBLES	35.000,00	35.000,00		
	UTILIDAD				
(=)	GRAVABLE	117.344,74	94.500,00		
	TARIFA				
	IMPUESTO A LA				
	RENTA	25%	25%		
	IMPUESTO A LA				
	RENTA				
(=)	CAUSADO	29.336,18	23.625,00	5.711,18	0,24
	TOTAL	43.867,61	34.125,00	9.742,61	0,29

Elaboración propia

De manera práctica se comprueba la hipótesis, por cuanto, el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios en base a la NIIF15, incide en el cálculo de la participación de trabajadores y el impuesto a la renta causado ocasionando un pago en exceso de 9.742,61 dólares, que representa de forma neta el 29% de impacto en los tributos de la empresa.

3.4 Diagnóstico para el tratamiento contable de los ingresos en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala

Como aporte adicional de esta investigación, se elaboró una guía de reconocimiento de ingresos (ver anexo I), describiendo en primer lugar el tratamiento contable que los concesionarios de vehículos seleccionados en la ciudad de Machala, utilizan actualmente. Identificado las principales transacciones generadoras de ingresos tanto de bienes como de servicios dentro de este tipo de empresas. Adicionalmente se señalará el procedimiento contable correcto en base a lo dispuesto en la NIIF 15 Reconocimiento de Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, la normativa tributaria y societaria.

3.4.1 Venta de vehículos

Con relación a los ingresos por venta de vehículos, para este análisis, serán divididos en tres tipos de transacciones: dentro de un periodo contable, al finalizar el periodo contable y ventas con acuerdo de financiamiento.

3.4.1.1 Dentro de un periodo contable

Para detallar el procedimiento utilizado se ejemplificará a través de una venta, para lo cual, el concesionario realiza una venta el 15 de mayo de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega inmediata.

La NIIF 15 establece el cumplimiento de cinco pasos antes del reconocimiento del ingreso.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de mayo de 2018
- Fecha estimada de cobro: Inmediata
- Cantidad de vehículos vendidos: 3

- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: Inmediata

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 20:

Tabla 20.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE
Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.	CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 21.

Tabla 21.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476

Total	97.776
-------	--------

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño.
El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos, de acuerdo a la tabla 22.

Tabla 22.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776
Retenciones			1.527,75
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

Una obligación de desempeño se considera satisfecha cuando los bienes o servicios se transfieren al cliente, en el ejemplo los vehículos han sido entregados al cliente de manera inmediata, los mismos que se presentan en la tabla 23.

Tabla 23.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
15/05/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	96.248,25	
	Impuestos Retenidos	1.527,75	
	Ventas Tarifa 12%		87.300
	IVA en Ventas		10.476
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000

Elaboración propia

3.4.1.2 Al finalizar un periodo contable

El concesionario realiza una venta el 15 de diciembre de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega el 15 de enero de 2019. Comisión del vendedor 2% de la venta total.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de diciembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 15 de enero de 2019
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: 15 de enero de 2019
- Comisión del vendedor 2%

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 24:

Tabla 24.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que CUMPLE tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 25.

Tabla 25.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas	3	30.000	90.000
(Precio de venta al público)			
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos de acuerdo a la tabla 26.

Tabla 26.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776
Retenciones			1.527,75
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000
Comisión vendedor			1.746

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones los mismos que se presentan en la tabla 27.

Tabla 27.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	96.248,25	
	Impuestos Retenidos	1.527,75	
	Pasivos del Contrato		87.300
	Iva en Ventas		10.476
15/01/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	87.300	
	Ventas tarifa 12%		87.300
15/01/19	-x-		
	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
31/01/2019	-x-		
	Comisión en Ventas	1.746	
	Nómina por pagar		1.746

Elaboración propia

3.4.1.3 Ventas con Acuerdo de Financiamiento.

Con respecto al tercer caso, una venta con acuerdo de financiamiento, que ocurre por lo general en ventas de vehículos a empresas en donde el concesionario asume el crédito directo. La forma correcta de realizar el tratamiento contable es el siguiente:

El concesionario realiza una venta el 15 de mayo de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega inmediata. Plazo de pago 24 meses, tasa 9%.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de mayo de 2018
- Fecha estimada de cobro: crédito mensual 24 meses

- Tasa. 9%
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: Inmediata

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 28:

Tabla 28.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE
Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.	CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 29.

Tabla 29.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000

Descuentos (3%)	2.700
Subtotal	87.300
Impuestos IVA	10.476
Total	97.776

Elaboración propia

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

El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos. En este caso, se debe calcular los intereses que están implícitos en esta transacción, por tratarse de un acuerdo de financiamiento superior a 12 meses conforme lo establece la NIIF 15. Para el efecto, se utilizará el método del costo amortizado y se deberá calcular el valor razonable de la transacción.

Para el cálculo del valor razonable se toma en cuenta, el valor de la transacción (87.300) el plazo (24 meses) y la tasa mensualizada (0,0075) aplicando la fórmula Valor Presente (VA) el resultado es 72.968,08 dólares, comparado con el valor de la transacción se obtiene un interés implícito de 14.331,92 dólares, conforme se explica en siguiente tabla:

Tabla 30. Valor Actual

Valor de la factura	87.300,00
Fecha	15-05-2018
Plazo de crédito	24
Tasa de descuento	9%
Valor Razonable	\$-72.968,08
Interés Implícito	\$14.331,92

Elaborado por el autor

Una vez determinado el valor actual se procede a construir la tabla de amortización, utilizando el método del costo amortizado, para el efecto, se debe calcular la Tasa Interna de Retorno (TIR), que para el presente ejercicio es de 0,75%. A continuación, se detalla la tabla de amortización 31.

Tabla 31. Tabla de amortización

PERIODO	FLUJO DE CAJA	INTERES	VALOR EN LIBROS
0	-72.968,08		72.968,08

1	0	547,26	73.515,34
2	0	551,37	74.066,71
3	0	555,50	74.622,21
4	0	559,67	75.181,87
5	0	563,86	75.745,74
6	0	568,09	76.313,83
7	0	572,35	76.886,18
8	0	576,65	77.462,83
9	0	580,97	78.043,80
10	0	585,33	78.629,13
11	0	589,72	79.218,85
12	0	594,14	79.812,99
13	0	598,60	80.411,59
14	0	603,09	81.014,67
15	0	607,61	81.622,28
16	0	612,17	82.234,45
17	0	616,76	82.851,21
18	0	621,38	83.472,59
19	0	626,04	84.098,64
20	0	630,74	84.729,38
21	0	635,47	85.364,85
22	0	640,24	86.005,08
23	0	645,04	86.650,12
24	87.300,00	649,88	87.300,00
TOTAL		14.331,92	
TIR	0,75%		

Elaboración propia

Establecido el costo de los intereses implícitos de la transacción, se procede a establecer el precio a cada obligación de desempeño por separado, conforme se detalla a continuación en la tabla 32.

Tabla 32. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (PVP)	3	30.000	90.000

Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776
Interés Implícito			14.331,92
Retenciones			1.527,75
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

El registro contable de la venta de bienes y de los intereses se los registra de la siguiente manera, conforme la tabla 33.

Tabla 33.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
15/05/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	96.248,25	
	Impuestos Retenidos	1.527,75	
	Ventas Tarifa 12%		87.300
	Iva en Ventas		10.476
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
	-x-		
15/05/18	Ventas Tarifa 12%	14.331,92	
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)		14.331,92
	-x-		
15/06/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	547,26	
	Ingreso por Intereses		547,26
	-x-		
15/07/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	551,37	
	Ingreso por Intereses		551,37

Elaboración propia.

Como se observa únicamente se ejemplifica el asiento de dos meses con relación a los intereses, los mismos que deben seguir registrando de la misma forma durante los 22 meses restantes.

3.4.2 Ingreso por servicios

Los ingresos por servicios de un concesionario están relacionados con el servicio de mantenimiento, al igual que los ingresos por venta de bienes el análisis se realizará, en dos tipos de transacciones: dentro de un periodo contable y al finalizar el periodo contable.

3.4.2.1 Dentro de un periodo contable

El concesionario realiza un mantenimiento el 5 de julio de 2018 de un automóvil, perteneciente a un cliente, persona natural, por un valor de 700 dólares, de los cuales 400 corresponden al servicio técnico y 300 a repuestos, otorgando un descuento del 2%. Los costos incurridos en la orden de trabajo son: mano de obra 240 dólares y el costo de los repuestos es de 180 dólares. La entrega del vehículo se lo realiza en 5 días.

La NIIF 15 establece el cumplimiento de cinco pasos antes del reconocimiento del ingreso.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 5 de julio de 2018
- Fecha estimada de cobro: Inmediata
- Servicio: Mantenimiento y Repuestos
- Precio unitario: 700 dólares
- Total de la venta: 700 dólares
- Descuento: 2%
- Entrega: 5 días

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 34:

Tabla 34.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
-------------------	---------------------

Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones. CUMPLE

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

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

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

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 35.

Tabla 35.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	400	400
Repuestos	varios	300	300
Descuentos (2%)			14
Subtotal			686
Impuestos IVA			82,32
Total			768,32

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos conforme se detalla a continuación en la tabla 36.

Tabla 36. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
---------	----------	-----------------	-------

Servicio Técnico	1	400	400
Repuestos	varios	300	300
Descuentos (2%)			14
Subtotal			686
Impuestos IVA			82,32
Costo mano de obra servicio técnico			240
Costo de los repuestos			180
Elaboración propia			

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

Una obligación de desempeño se considera satisfecha cuando los bienes o servicios se transfieren al cliente, en el ejemplo el servicio ha sido recibido a satisfacción del cliente. Los asientos contables se presentan en la tabla 37.

Tabla 37.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
05/07/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	768,32	
	Ventas de Servicios Tarifa 12%		392
	Venta de Bienes Tarifa 12%		294
	Iva en Ventas		82,32
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	180	
	Inventario (Repuestos)		180
	-x-		
15/05/18	Mano de Obra	240	
	Nomina por pagar		240

Elaboración propia

3.4.2.2 Al finalizar un periodo contable.

Con respecto a una transacción de ingresos por servicios al finalizar el periodo contable, específicamente cuando el servicio es prestado en diciembre y el vehículo por alguna circunstancia es entregado en enero del siguiente año.

El concesionario recibe el 30 de noviembre de 2018 un vehículo para realizar reparaciones en la carrocería y en su parte mecánica, con un presupuesto valorado en 4.500 dólares. La fecha de entrega estimada es de 25 días, sin embargo, el proceso se retrasa 30 días más por la importación de un repuesto agotado en stock. Los costos totales establecidos en el presupuesto son: Mano de Obra 1.800 dólares de los cuales hasta el 31 de diciembre se han incurrido de 1.400 dólares, repuestos y materiales 1.500 dólares de los cuales han sido asignados al vehículo 1.000 dólares al 31 de diciembre de 2018.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 30 de noviembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 26 de diciembre de 2018
- Servicio: Reparación carrocería y partes mecánicas incluido repuestos
- Precio unitario: De acuerdo al presupuesto, servicio técnico 2500 dólares y repuestos 2000 dólares
- Total del ingreso: 4.500 dólares
- Entrega inicial de entrega: 26 de noviembre de 2018
- Entrega final de entrega: 26 de enero de 2019

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 38:

Tabla 38.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE

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

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 39.

Tabla 39.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	2.500	2.500
Repuestos	varios	2.000	2.000
Subtotal			4.500
Impuestos IVA			540
Total			5.040

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos conforme se detalla a continuación en la tabla 40.

Tabla 40. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	2.500	2.500
Repuestos	varios	2.000	2.000
Subtotal			4.500
Impuestos IVA			540
Total			5.040
Costo mano de obra de servicio técnico			1.800
Costo de los repuestos			1.500

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

En primer lugar, se debe calcular el grado de terminación del servicio prestado, utilizando un método que mida con fiabilidad, el trabajo ejecutado hasta la fecha del balance 31 de diciembre. Para el efecto, se compara el costo incurrido sobre el costo estimado, como resultado se obtiene el porcentaje de terminación, para luego a este valor multiplicarle por el total del ingreso del servicio para establecer el ingreso devengado del año. Los cálculos se presentan en la tabla 41:

Tabla 41. Porcentaje de terminación

Porcentaje de terminación =	Costo Incurrido
	Costo estimado
Porcentaje de terminación =	1.400,00
	1.800,00
Porcentaje de terminación =	0,78
Ingreso devengando =	Valor del Contrato x Porcentaje de terminación
Ingreso devengado =	2500 x 0,78
Ingreso devengado =	1.950,00
Elaboración propia	

Una vez establecidos los valores, se procede con la contabilización, con la aclaración que este tratamiento contable se aplica únicamente a los servicios, independientemente del cobro, conforme el asiento contable explicado en la tabla 42.

Tabla 42.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
diciembre/18	-x-		
	Mano de Obra	1.400	
	Nómina por pagar		1.400
diciembre/18	-x-		
	Costo de ventas	1.000	
	Inventario de Repuestos		1.000

31-12-18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar Working in Process WIP)	1.950	
	Pasivo Contractual		1.950
enero/19	-x-		
	Mano de Obra	400	
	Nómina por pagar		400
enero/19	-x-		
	Costo de ventas	500	
	Inventario de Repuestos		500
26/01/19	-x-		
	Pasivo Contractual	1.950	
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar Working in Process WIP)		1.950
26/01/19	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	5.040	
	Ventas de Servicios Tarifa 12%		2.500
	Venta de Bienes Tarifa 12%		2.000
	Iva en Ventas		540

Elaboración propia

3.4.3 Ingreso por venta de bienes y servicios (mixto)

En la venta de un bien, llámese vehículo o repuesto no existe controversia, el problema radica cuando existe la venta de un bien y un servicio relacionado, en el caso de los concesionarios al momento de vender un vehículo como una estrategia promocional suelen ofrecer promociones asociadas a mantenimientos después de un cierto tiempo o en base al kilometraje, convirtiéndose en una transacción compuesta, de conformidad con la NIIF 15 y de acuerdo a la materialidad se debe hacer la correspondiente separación de las obligaciones de desempeño.

El concesionario realiza una venta el 15 de diciembre de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega el 15 de enero de 2019. Comisión del vendedor 2% de la venta total. Como promoción el concesionario otorga dos mantenimientos gratuitos a los 1.000 y 5.000 kilómetros, precio normal del

mantenimiento es de 400 y 800 dólares respectivamente por vehículo y el costo de la mano de obra es de 200 y 500 dólares.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de diciembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 15 de enero de 2019
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: 15 de enero de 2019
- Comisión del vendedor 2%
- Promoción. - Dos mantenimientos gratuitos a los 1.000 y 5.000 kilómetros, costo normal del mantenimiento es de 400 y 800 dólares respectivamente por vehículo.

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 43:

Tabla 43.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que CUMPLE tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 44.

Tabla 44.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Mantenimiento	3	1.200	3.600
Descuentos (3%)			2.808
Subtotal			90.792
Impuestos IVA			10.895,04
Total			101.687,04

Elaboración propia

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

El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos conforme se detalla a continuación en la tabla 45.

Tabla 45. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (PVP)	3	30.000	90.000
Mantenimiento	3	1.200	3.600
Descuentos (3%)			2.808
Subtotal			90.792
Impuestos IVA			10.895,04
Total			101.687,04
Retenciones (1,75% Bienes y 2,75% servicios)			1.623,78
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000
Comisión vendedor			1.815,84
Mantenimiento	3	700	2.100

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones, conforme el asiento contable explicado en la tabla 46.

Tabla 46.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	100.063,26	
	Impuestos Retenidos	1.623,78	
	Pasivos del Contrato		90.792
	Iva en Ventas		10.895,04
15/01/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	87.300	
	Ventas Bienes Tarifa 12%		87.300
15/01/19	-x-		
	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
31/01/19	-x-		
	Comisión en Ventas	1.815,84	
	Nómina por pagar		1.815,84
XX/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	3.492	
	Ventas Servicios Tarifa 12%		3.492
XX/19	-x-		
	Gasto Mantenimiento	2.100	
	Nómina por pagar		2.100

Elaboración propia

CAPÍTULO 4

En el presente capítulo se centrará la discusión de los resultados obtenidos considerando los objetivos que busca esta investigación. Entre los aspectos más importantes se puede señalar al diagnóstico de la situación actual del tratamiento contable y tributario que es utilizado por las empresas concesionarias de vehículos en la ciudad de Machala. Consecuente a este aspecto, también es importante resaltar el tratamiento correcto que deberían aplicar en este tipo de empresas. Por último, discutir acerca de la relación entre el reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF 15 y su impacto tributario en los concesionarios de vehículos de Machala.

4.1 Relación entre el reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF 15 y su impacto tributario en los concesionarios de vehículos de Machala.

Quizás el punto más importante a discutir es el análisis de los resultados estadísticos obtenidos en relación a la incidencia de reconocimiento de los ingresos de acuerdo a la NIIF15 en el impacto tributario de los concesionarios de la ciudad de Machala. En primer lugar, resaltan los estadísticos descriptivos como resultado de la aplicación de la encuesta de reconocimiento de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes NIIF 15, los mismos que explican las percepciones de los funcionarios que colaboraron con la encuesta, con respecto a los aspectos de cumplimiento, financieros y tributarios.

Con respecto a la dimensión cumplimiento la mayoría de los funcionarios consideran que casi siempre se cumple con aspectos básicos de la normativa que están relacionados con el giro del negocio. Sin embargo, en los aspectos técnicos como determinar que no todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas y el mismo hecho de identificar las obligaciones de desempeño antes de su reconocimiento contable, es considerado por los funcionarios que a veces o nunca se lo realiza. Siendo este el punto de inicio del problema al reconocer los ingresos de la forma explicada en el acápite 3.3 de esta discusión.

Los resultados de la dimensión financiera no difieren de los obtenidos en la dimensión de cumplimiento, los funcionarios tienen claro los aspectos relacionados con el precio,

contraprestaciones, descuentos de los vehículos, partes, repuestos y servicios asociados. Pero, no tienen claro aspectos técnicos relacionados con las Provisiones por devoluciones, garantías, acuerdos de financiamiento y costos incrementales, cuyo reconocimiento y contabilización debe realizarse de conformidad con lo establecido en la NIIF 15, debido a que son aspectos importantes que inciden en las decisiones financieras de este tipo de empresas.

Por último, los resultados descriptivos de la dimensión tributaria confirman la importancia de la propuesta de tratamiento contable para el correcto reconocimiento de los ingresos establecida en esta investigación. Por cuanto, la mayoría de los funcionarios consideran que los concesionarios no registran los ingresos en los periodos a los que corresponden, no establecen el impacto tributario que ocasiona el reconocer un ingreso que aún no se transfiere el control de los bienes o no se brinda el servicio, es decir, no se cumple con las obligaciones de desempeño y se sigue pensando que la factura es sinónimo de ingreso.

Por otra parte, es importante discutir los resultados correlacionales, en efecto, se confirmó la validez y fiabilidad de los datos obtenidos por la encuesta aplicada obteniendo un indicador denominado Alfa de *Cronbach* de 0.768, lo cual evidencia el carácter reflectivo de los datos, por cuanto supera el valor aceptable de 0.70 establecido por Luque (1997). En otras palabras, los datos recolectados a través de la encuesta son confiables y válidos para el análisis estadístico inferencial. Como resultado del análisis factorial se confirmó que el reconocimiento de los ingresos NIIF 15 de conformidad a la encuesta realizada, incide de manera directa positiva significativa en el impacto tributario con un indicador de 0.35 sobre los ingresos, utilidad gravable e impuesto causado.

Esta relación, permite comprobar la hipótesis planteada, rechazando la hipótesis nula y aceptando la hipótesis alternativa que consiste en determinar si el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos con clientes, en base a la NIIF15 incide en el impacto tributario en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala. Los resultados alcanzados en esta investigación, coinciden y ratifican los obtenidos por Cano & Gutiérrez (2018), en su estudio realizado en firmas auditoras internacionales y a los gerentes de las empresas automotrices, que señalan que existen diferencias entre la contabilidad y la tributación y que existe un impacto en los impuestos debido a la forma de tributar bajo una base impositiva menor.

4.2 Diagnóstico y propuesta del tratamiento contable de los ingresos en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala.

El análisis realizado permitió establecer que la gran mayoría de concesionarios siguen reconociendo los ingresos conforme lo establecían las derogadas Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC, en donde se establecía que el ingreso debía ser reconocido al momento de su facturación, sin considerar que se haya transferido el control del bien o se haya o no prestado el servicio y, además realizar el reconocimiento por medio de los cinco pasos establecidos en la NIIF15. Los concesionarios siguen contabilizando conforme a la factura por el temor de incumplimientos con el Servicio de Rentas Internas, desconociendo que la normativa tributaria tanto en la ley como en el reglamento permite el reconocimiento de los ingresos de acuerdo a la técnica contable.

En efecto, la misma Ley Tributaria en el artículo 20 y su Reglamento en el artículo 39 establecen que, la contabilidad y los estados financieros deberán ser preparados de acuerdo a los principios de marco normativo exigido por el organismo de control pertinente, los mismos que servirán para realizar las declaraciones de obligaciones tributarias. Al ser los concesionarios de vehículos compañías anónimas o limitadas están bajo el control de la Superintendencia de Compañías, la misma que mediante resolución N° 08.G.DSC.010 estableció un cronograma para la implementación obligatoria de las NIIF en Ecuador. Por lo tanto, la contabilidad y los estados financieros deberán ser preparados en base a lo dispuesto por las NIIF.

En tal virtud, los ingresos en la contabilidad de las empresas que aplican NIIF completas es decir que superan en activos totales 4 millones, deben ser reconocidos por el modelo de transferencia de control cumpliendo los cinco pasos establecidos en la NIIF 15, es decir, generando pasivos denominados del Contrato. Los mismos que deberán ser reconocidos como ingresos conforme vaya sucediendo la transferencia de control. Contrario a lo que se está realizando en la actualidad, reconociendo el ingreso dando más importancia a la factura, en el periodo incorrecto, incumpliendo la norma contable y la norma tributaria.

Para afirmar este argumento en esta discusión, la misma norma tributaria en el artículo 1 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), establece lo siguiente:

“Art. 1.- Cuantificación de los ingresos. - Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2010)

La norma tributaria establece que los ingresos se registrarán por el precio del bien transferido, estando en plena concordancia con lo señalado por la NIIF 15 a través del método de control de transferencia. Por lo tanto, para fines de Impuesto a la Renta no es correcto registrar en diciembre un ingreso que aún no se ha transferido el control del bien o se ha prestado el servicio, por cuanto, incumple la normativa citada en este análisis. Así esta transacción haya sido facturada, por cumplir cualquier otro objetivo institucional, y sobre todo por cumplir con otro impuesto denominado el Impuesto al valor agregado IVA.

Con respecto al IVA, la ley tributaria en el artículo 52 y en concordancia con el artículo 140, establecen el objeto y el alcance de este impuesto, señalando que el IVA grava al valor de la transferencia de dominio en todas sus etapas de comercialización. Así como, el artículo 61 de la LRTI establece el hecho generador del IVA para el caso de las transferencias locales de dominio de bienes *“...sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.”*

Así mismo, el artículo 141 del Reglamento en relación al hecho generador de los servicios, establece: *“...en el caso de prestación de servicios, se entenderá que la prestación efectiva de los mismos se produce al momento del inicio de su prestación, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.”* (Asamblea Nacional del Ecuador, 2010). Por lo tanto, la emisión de la factura obedece a estas disposiciones tributarias, sin que este hecho implique que debe reconocerse como un ingreso, por cuanto el IVA es un impuesto de percepción y los concesionarios actúan como agentes del mismo.

El desconocimiento de la NIIF15 y de la normativa tributaria, ha ocasionado que los concesionarios asuman riesgos tributarios, como por ejemplo pago en exceso de la participación de trabajadores, impuesto a la renta por sobrevalorar los ingresos. Otro aspecto que no se considera en los concesionarios es la subvaluación de los ingresos del año 2019, al registrar un ingreso del 2019 en el año 2018. Esta situación provoca un riesgo tributario, debido a que la autoridad tributaria puede predeterminar el pago de impuesto a la renta incluyendo ese ingreso. Dejando a salvo el derecho del contribuyente a que realice un reclamo por pago en exceso del año 2018, afectando a la liquidez de los concesionarios.

Por último, es importante señalar que el Pasivo Contractual no genera un Impuesto Diferido, por cuanto no se encuentra establecido en ninguno de los 12 casos señalados en el artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI). Los mismos que se detallan a continuación:

1. Pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.
2. Pérdidas esperadas en contratos de construcción.
3. La depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la provisión por concepto de desmantelamiento y otros costos posteriores asociados.
4. El valor del deterioro de propiedades planta y equipo y otros activos no corrientes.
5. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente.
6. Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.
7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos.
8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.
9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores.
10. En los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos.
11. Las provisiones efectuadas para cubrir los pagos por desahucio y pensiones jubilares patronales.

12. Por el reconocimiento y medición de los ingresos, costos y gastos provenientes de contratos de construcción.

4.3 Reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF15.

Como aporte a esta investigación se ha diseñado una guía de reconocimiento de los ingresos conforme el tratamiento contable determinado en la NIIF15. Para tal efecto, en el anexo I se propone la guía con los asientos contables de las diferentes transacciones que se realizan en un concesionario, como son ventas de vehículos con o sin financiamiento, prestación de servicios por mantenimiento y operaciones mixtas de venta de vehículos con promociones de mantenimientos futuros. En la propuesta se establece los pasos, formatos y cálculos que se deben realizar de conformidad con la NIIF15 para reconocer los ingresos en los periodos que corresponden, separando las obligaciones de desempeño y sobre todo cuando se transfiere el control del bien o servicio.

En este sentido, se confirma lo establecido por Campoverde & Castro (2016) en su estudio para diseñar una metodología para la aplicación de ingresos bajo NIIF 15, en la cual determinaron que la nueva norma permite a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de ingresos que surgen en los contratos con clientes. Adicionalmente y más importante aún, aclaran que el principio básico sobre el cual se basa este modelo es que los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando existe la transferencia del control de bien o del servicio.

CONCLUSIONES

La primera conclusión del presente trabajo, está relacionada con el objetivo principal de la investigación, que consistía en determinar si el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios, en base a la NIIF15 incide en el impacto tributario en los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala. Este objetivo ha sido cumplido, por cuanto, por medio del estudio correlacional a partir del análisis factorial se confirmó que el reconocimiento de los ingresos de conformidad con la NIIF 15 incide de manera directa positiva significativa en el impacto tributario con un indicador de 0.35 sobre los ingresos, utilidad gravable e impuesto causado, aceptando de esta manera la hipótesis alternativa propuesta. Es decir, si los concesionarios automotrices reconocen de forma adecuada los ingresos declararán de forma correcta el impuesto a la renta, reafirmando los resultados obtenidos en investigaciones anteriores sobre la forma de tributar bajo una base impositiva menor, debido a que la aplicación de la NIIF 15 establece diferencias entre la contabilidad y la tributación.

Por otro lado, mediante el análisis descriptivo realizado se concluye que los empleados de las áreas financiera, contable y tributaria, consideran que los concesionarios cumplen con aspectos básicos de la normativa que están relacionados con el giro del negocio. Sin embargo, no cumplen con los aspectos técnicos como determinar que no todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas y el mismo hecho de identificar las obligaciones de desempeño antes de su reconocimiento contable, siendo este el punto de inicio del problema al reconocer los ingresos. Así mismo, opinan que los concesionarios tienen claro los aspectos relacionados con el precio, contraprestaciones, descuentos entre otros. Pero no los aspectos técnicos relacionados con las Provisiones por devoluciones, garantías, acuerdos de financiamiento y costos incrementales. Y, por último, la mayoría de los funcionarios consideran que los concesionarios no registran los ingresos en los periodos a los que corresponden, no establecen el impacto tributario que ocasiona el reconocer un ingreso que aún no se cumple con las obligaciones de desempeño.

La tercera conclusión tiene que ver con el problema de investigación, y esta se ha demostrado conforme el análisis realizado que los concesionarios de vehículos de la

ciudad de Machala, reconocen los ingresos conforme lo establecido en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC, es decir, en el momento de la facturación, sin considerar que la normativa tributaria tanto en la ley como en el reglamento permite el reconocimiento de los ingresos de acuerdo a la técnica contable. Así también, que se haya transferido el control del bien, o se haya o no prestado el servicio, además realizar el reconocimiento por medio de los cinco pasos establecidos en la NIIF15.

RECOMENDACIONES

Los concesionarios deben establecer en sus presupuestos un rubro para capacitación de los funcionarios de las áreas financieras, contables y tributarias, en temas relacionados con la NIIF 15 y los aspectos tributarios y laborales que implican la aplicación de esta norma contable, con la finalidad de que reconozcan los ingresos conforme lo establecido en la NIIF 15 en los periodos en los que corresponden y en el momento de la transferencia de control, a fin de evitar contingencias tributarias.

Los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, deberán utilizar la metodología establecida en esta investigación para el reconocimiento de los ingresos en base a la NIIF15, observando los pasos, formatos, cálculos y asientos contables, en las diferentes transacciones que se realizan en un concesionario.

La estadística es un fuerte complemento dentro de una investigación, sin embargo, deja abierta la posibilidad para que se realicen futuras investigaciones, para ampliar las relaciones entre el reconocimiento de los ingresos y el impacto tributario, es así, que se recomienda se analice las implicaciones con otras variables como la deducibilidad de los gastos y sus efectos patrimoniales.

En cuanto a los límites de la investigación, no se pudo obtener información específica de algunas operaciones de las empresas, debido a la confidencialidad y sensibilidad de la información, sin embargo, se obtuvo información de fuente secundaria que permitió simular operaciones de ingresos que sirvieron para el desarrollo de esta investigación. Por lo cual, se recomienda a la Universidad celebrar convenios con empresas para el desarrollo de proyectos de investigación con el fin de que el maestrante pueda disponer de información específica de sus operaciones.

Para finalizar, la presente investigación establece una guía de reconocimiento de los ingresos conforme el enfoque contable determinado en la NIIF15 para los concesionarios de la ciudad de Machala. En la cual, se proponen los pasos, formatos, cálculos y asientos contables, de las diferentes transacciones que se realizan en un concesionario, como son: ventas de vehículos con o sin financiamiento, prestación de servicios por mantenimiento y operaciones mixtas de venta de vehículos con

promociones de mantenimientos futuros, separando las obligaciones de desempeño y sobre todo cuando se transfiere el control del bien o servicio.

BIBLIOGRAFÍA

- Alarcón, J., & Martínez, L. (2015). Análisis del Tratamiento Contable de los Ingresos bajo NIIF 15. *UTADEO*, 1-34.
- Alva, D., & Bamberger, D. (2019). La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y su incidencia en los Estados Financieros de la Empresa Control Walls S.A.C., Trujillo año 2018. Trujillo, Perú: Universidad César Vallejo.
- Apariciano, V. (2004). *La NIC 11 Contratos de Construcción*. Obtenido de <http://europa.sim.ucm.es/compludoc/AA?articuloid=242767>
- Arellano, D. (09 de 03 de 2017). Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 para una importadora de productos de ferretería. Guayaquil, Ecuador: Universidad Santiago de Guayaquil.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (08 de 06 de 2010). Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI. Quito, Ecuador.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (31 de 12 de 2019). Ley de Régimen Tributario Interno. Quito.
- Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador AEDE. (2018). *Anuario 2018*. Obtenido de <http://www.aeade.net/wp-content/uploads/2019/03/Anuario%202018.pdf>
- Barroso, C. (2014). NIIF 15: Ingresos de Contratos con clientes, un nuevo desafío contable. *Revista Contable*(24), 8-27.
- Biondi, M. (2008). La necesaria identidad de la Contabilidad Ambiental y Social. *Publicación Contabilidad y Auditoría*(27), 1-196.
- Brochet, F., Jagolinzer, A., & Riedl, E. (2013). Mandatory IFRS Adoption and Financial Statement Comparability. *Contemporary Accounting Research*, 1373-1400.
- Cabanellas, G. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental*. Obtenido de <https://www.academia.edu/19327120/DICCIONARIO-JURIDICO-ELEMENTAL-GUILLERMO-CABANELLAS>
- Cadena, P., Rendón, R., Aguilar, J., Salinas, E., Francisca, d. I., & Sangerman, D. (2017). Métodos cuantitativos, métodos cualitativos o su combinación en la investigación: un. *REMEXCA Revista Mexicana de Ciencias Agrícolas*, 8, 1603-1617. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/2631/263153520009.pdf>
- Callao, G., Jarne, J., & Lainez, J. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 148-178.

- Camará de la Industria Automotriz Ecuatoriana CINAIE. (2020). *Aymesa S.A.* Obtenido de http://www.cinae.org.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=9:aymesa&catid=10&Itemid=121
- Campoverde, J., & Castro, C. (09 de 2016). *Diseño de una metodología de aplicación de NIIF 15 en una empresa inmobiliaria en el Ecuador y sus efectos tributarios.* Guayaquil, Ecuador: Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- Campoverde-Castro. (2016). *Diseño de una metodología para la implementación de NIIF 15 en una empresa inmobiliaria en el Ecuador y sus efectos tributarios.* Guayaquil.
- Cano, M., & Gutierrez, V. (13 de 12 de 2018). *La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias precedentes de contratos con clientes y la evaluación del impacto financiero y tributario en el sector automotriz Lima Peru.* Lima, Peru: Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.
- Cardenas, M. (2017). *El comportamiento de mercado en la adquisición de vehiculos y su influencia en la preferencia de marcas de la población de la ciudad de Machala.* Machala, Ecuador: Universidad Técnica de Machala.
- Castro, G., Melinc, L., & Zegarra, M. (Diciembre de 2016). *Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contratos de venta en el sector minería.* Lima, Peru: Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.
- Chavez, M. (2017). *Gestión de la información financiera y su relación con la toma de decisiones gerenciales en las organizaciones de la unión peruana del norte.* Peru: Universidad Peruana Unión.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Civil.* Obtenido de https://www.registrocivil.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/05/Codificacion_del_Codigo_Civil.pdf
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad CINIIF. (2015). Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/ciniif
- Crespo, G., & Moreta, M. (2017). *Cómo medir la estrategia y planificación en las PYMES del sector de concesionarios de vehículos del Distrito Metropolitano de Quito.* *Yura relaciones internacionales*, 1-22.
- Crespo, G., D Ambrosio, G., Racines, A., & Castillo, L. (2016). *Como medir la percepción de responsabilidad social empresarial en la industria de gaseosas.* *Yura Relaciones Internacionales*, 1-18.
- Cruz, A. (2018). *Efecto de la transición de la Norma Internacional de Contabilidad 18 a la Norma Internacional de Información Financiera 15 en el reconocimieto de Ingresos en la empresa ABC S.A. Trujillo 2018.* Trujillo: Universidad Cesar Vallejo.

- Cuenca, M., González, M., Higuerey, A., & Villanueva, J. (2017). Adopción NIIF en Ecuador: Análisis pre y post sobre magnitudes contables de empresas cotizadas . *X-Pendientes económicos*, 30-41.
- Cueva, M. (2009). Introducción al muestreo. Oviedo, España: Universidad de Oviedo.
- De Arquer, M. (1995). Fiabilidad Humana: Métodos de cuantificación, juicio de expertos. *Centro Nacional de Condiciones de Trabajo*.
- Delloite. (Julio de 2014). *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos de clientes*. Obtenido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf
- Díaz, J. (Enero de 2013). La Contabilidad en el Ecuador y la adopción de las NIIF: Propuesta de elaboración de un modelo de plan de Contabilidad General para el Ecuador. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos.
- Díaz-Narvaez, V., & Calzadilla, A. (2016). Artículos científicos, tipos de investigación y productividad científica en las ciencias de la salud. *Revista Ciencias de la Salud*, 14(1), 115-121.
- Esquivel-Corrella, F. (2013). *Lineamientos para diseñar un estado de la cuestión en investigación educativa*. Obtenido de <http://revistas.ucr.ac.cr/index.php/educacion/article/viewFile/10631/10028>
- Farji-Brener, G. (2003). Uso correcto, parcial e incorrecto de los términos "hipótesis" y "predicciones" en ecología. *Ecol Austral*, 223-227.
- Fernandez, L. (2018). Reflexiones sobre la utilización de costos incrementales y la consideración de costos y beneficios sociales en determinadas decisiones. *Revista Perspectivas de las ciencias económicas y jurídicas*, 29-45.
- García, F. (2014). *Aplicación de la NIC 11 y efectos de la situación económica, financiera de la empresa*. Obtenido de <http://tesis.unsm.edu.pe/jspui/bitstream/11458/823/1/Felim%C3%B3n%20L%20Garc%C3%ADa%20F%202014.pdf>
- Hair, J., Anderson, R., Tatham, R., & William, C. (1995). *Multivariate Data Analysis with Readings* (5 Edición ed.). London: Prentice Hall Inc.
- Hernández, E. (2002). La historia de la Contabilidad. *Revista Libros*, 67.
- Hernández, R. (2010). *Investigación explicativa, en Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw - Hill.
- Hurtado, I., & Toro, J. (2001). Paradigmas y métodos de investigación en tiempos de cambio. Valencia, Carabobo, Venezuela.
- Idrovo, M. (2018). El tratamiento de la NIC 11 y su incidencia en los estados financieros de las empresas constructoras periodo 2017. Riobamba, Ecuador: Universidad Nacional de Chimborazo.
- IFRS Foundation. (09 de 2015). *NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes*. Obtenido de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIIF%2015%20-%20Ingresos%20de%20Actividades%20Ordinarias%20Procedentes%20de%20Contratos%20con%20Clientes.pdf>

- IFRS Foundation. (2015). Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Lissabeth, J. (2017). Experiencia de la aplicación del método “histórico-lógico” y la técnica cualitativa. *Revista Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 5(1), 1-27.
- Luque, T. (1997). *Investigación de Marketing*. Barcelona: Ariel.
- Martin, S., & Lafuente, V. (2017). Referencias bibliográficas: indicadores para su evaluación en trabajos científicos. *Investigación Bibliotecológica*, 151-180.
- McMillan, J., & Shumacher, S. (2010). *Investigación Educativa*. España: Person Addison Wesley.
- Morales-Díaz, J. (2018). La última reforma de las NIIF y sus efectos en los estados financieros. *Estudios de economía aplicada*, 349-378.
- PROECUADOR. (2018). *Automotriz*. Obtenido de <https://www.proecuador.gob.ec/category/sector/automotriz/>
- Rodríguez, A., & Castro, C. (2019). Cambio de los principios contables desde su creación hasta la implementación de las NIIF. Colombia: Universidad Cooperativa de Colombia.
- Rodríguez, M. (2005). *Metodología de la Investigación*. Obtenido de https://books.google.com.ec/books?id=r4yrEW9Jhe0C&printsec=frontcover&dq=metodolog%C3%ADa+de+la+investigaci%C3%B3n&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwjFjq_4pvzoAhVGJt8KHfQKDvAQ6AEIVzAG#v=onepage&q=marco%20te%C3%B3rico&f=false
- Rueda, J. (2020). NIIF 15 ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros. Guayaquil, Ecuador: Universidad Laica Vicente Rocafuerte.
- Skjong, R., & Wentworth, B. (2000). *Expert Judgement and risk perception*.
- Tobon, S., Martínez, J., Valdez, E., & Quiriz, T. (2018). Prácticas Pedagógicas: Análisis mediante la cartografía conceptual. *Revista Espacios*, 31.
- Van Der Fels-Klerx, I., Goseens, L., Saaticamp, H., & Horst, S. (2002). Elicitation of quantitative data from a heterogeneous Expert Panel: Formal process and application in animal health. *Risk Analysis*, 22(1), 67-81.
- Vergara Silva & Asociados. (2017). *Interpretación SIC 31*. Obtenido de <http://www.vsasociados.com.pe/2017/07/10/interpretaci3n-SIC-31/>

ANEXOS

ANEXO A LISTA DE COTEJO

**UNIVERSIDAD TECNICA DE MACHALA
CENTRO DE POSGRADO
MAESTRIA EN CONTABILIDAD, AUDITORIA, MENCION GESTION TRIBUTARIA**

NOMBRES Y APELLIDOS: Carla Andrea Valdiviezo Morales

TITULO:	NIIF 15, reconocimiento de ingresos ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018											
OBJETIVO GENERAL:	Analizar la NIIF 15, reconocimiento de ingresos ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018											
METODO EMPIRICO:	Estudio de documentos											
INSTRUMENTO:	Lista de Cotejo											
LUGAR Y FECHA:	Machala, 10 de Enero de 2019											
INVESTIGADOR:	Carla Andrea Valdiviezo Morales											
CRITERIOS A EVALUAR:	A continuación se presenta una lista de items, derivados de índices respecto a los ingresos declarados en el Estado de resultados Integral del ejercicio fiscal 2018 para los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala aplicado a una muestra no probabilística.											
CONSESIONARIOS N° DE VEHICULOS	ASPECTO	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL						
	INDICADORES	ACTIVOS		PASIVOS		INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS				INGRESOS NO OPERACIONALES	OTROS RESULTADOS INTEGRALES	
	ÍNDICES	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR CLIENTES		PASIVOS POR INGRESOS DIFERIDOS		VENTAS NETAS BIENES		PRESTACIONES DE SERVICIOS		EXPORTACIONES NETAS	INGRESOS FINANCIEROS	GANANCIAS Y PERDIDAS POR REVALUACIONES
	ÍTEMS	CORRIENTES	NO CORRIENTES	ANTIPOSO DE CLIENTES		TARIFA 12%	TARIFA 0%	TARIFA 12%	TARIFA 0%	BIENES	INTERES IMPLICITOS	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO
1	E. MAULME C.A.	SI	NO	SI	SI	NO	SI	SI	NO	NO	NO	
2	KMOTOR S.A. KMOT	SI	NO	NO	SI	SI	SI	NO	NO	NO	SI	
3	AUTOHYUN S.A.	SI	NO	SI	SI	NO	SI	SI	NO	NO	NO	
4	AMBACAR CIA. LTDA.	SI	NO	SI	SI	NO	SI	NO	SI	NO	NO	
5	IMPORTADORA TOMBAMBAMBA S.A.	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros

ANEXO B

Tabla 47.- Aspectos metodológicos de la investigación

OBJETIVO GENERAL		Hipótesis General				
Analizar la NIIF 15, reconocimiento de ingresos ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018		Si se aplica procedimientos basados en NIIF 15 el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios incide en el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la Machala en el 2018.				
Problemas	Objetivos	Hipótesis	Variabes	Indicadores	Técnica	Metodología
Problema 1: ¿Cómo analizar el reconocimiento de los ingresos ordinarios, NIIF 15 y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018?	Objetivo 1: Describir el impacto tributario por el reconocimiento de los ingresos ordinarios bajo NIIF 15 en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018.	Hipótesis 1: La falta de reconocimiento de los ingresos ordinarios mediante NIIF 15 tiene impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018	Variable I: Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 Variable D:	1) Normas Tributarias 2) Normas Contables • Estados financieros • Políticas contables • Ley	Encuesta Estudio de Documentos	Según su finalidad es aplicada porque según los resultados se determinará el impacto tributario, conforme su objeto gnoseológico es explicativa porque expone cuál es el efecto que tiene el reconocimiento de los ingresos bajo NIIF 15 en los resultados organizacionales, de acuerdo a su contexto es de campo, según su control

	Medir el impacto tributario que incide por el reconocimiento de los ingresos ordinarios mediante NIIF 15.		Impacto Tributario Ley de Régimen Tributario Interno			de variables es no experimental, conforme su orientación temporal es longitudinal porque será medida y analizada a través de periodos y a medida de su nivel de generalidad es específica, su perspectiva es cuantitativa.
--	---	--	---	--	--	--

Fuente: Elaboración propia

ANEXO C

GUIA DE ENCUESTA

OBJETIVO: evaluar el cumplimiento de la NIIF 15, establecer el impacto financiero y medir el impacto tributario, en el reconocimiento de los ingresos.

INSTRUCCIONES: responder cada pregunta escogiendo una sola opción de las siguientes representadas según los niveles: 1 nunca, 2 a veces, 3 frecuentemente, 4 casi siempre y 5 siempre.

No.	PREGUNTA	NUNCA	A VECES	FRECUE NTE MENTE	CASI SIEMPRE	SIEMPRE
	CUMPLIMIENTO					
1	La empresa establece que las partes del contrato han aprobado el mismo (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.					
2	La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.					
3	La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.					

4 La empresa define si el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).

5 La entidad determina si es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

6 La empresa considera la distinción entre venta de bienes y prestación de servicios, conforme lo establece la NIIF 15. Es decir separa las obligaciones de desempeño.

7 La empresa establece que no todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas

FINANCIERO

8 La empresa determina el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros, como impuestos.

9 La empresa establece que en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

10 La entidad tiene establecido políticas de descuento, reducciones de precio, promociones e incentivos.

11 La empresa estima devoluciones, penalidades, situaciones contingentes, etc. para medir la contraprestación, desde su momento inicial de medición

12 La empresa considera los efectos de valor temporal del dinero, denominado componente de financiación significativo.

13 La empresa considera las prácticas del mercado o políticas que se deben asumir como obligaciones de desempeño, aunque no sea explícito en el contrato.

14 Para asignar el precio de la transacción se realiza en base a la mejor evidencia del precio de venta independiente

15 La empresa determina los costos incrementales en que incurre para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido.

TRIBUTARIO

16 La empresa reconoce los ingresos en los periodos que corresponden de acuerdo con la NIIF 15.

17 La venta de bienes o prestación de servicios se reconoce cuando se transfiere el control

18 La empresa reconocerá los ingresos cuando cumpla con las obligaciones de desempeño

- 19 La empresa establece el impacto tributario que tiene el hecho de no registrar las transacciones en los periodos que corresponden.
- 20 La empresa establece el impacto tributario que tiene el hecho de reconocer los ingresos sin tomar en cuenta el cumplimiento de las obligaciones de desempeño y la transferencia del control del bien o servicio.
- 21 La empresa ha estimado el impacto tributario que se va a producir con esta norma, y si la administración tributaria la aceptará.

ANEXO D

VALIDACION DE EXPERTOS



UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA. MENCIÓN GESTIÓN TRIBUTARIA

VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

FICHA DE OPINIÓN DE EXPERTOS

1. DATOS GENERALES

TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN: NIIF 15 Reconocimiento de Ingresos Ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018

OBJETIVO GENERAL: Determinar el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios de conformidad con la NIIF15, midiendo los principales cambios en los aspectos financieros y sobre todo el impacto tributario que la norma tendrá en las empresas del sector automotriz

OBJETIVO ESPECIFICO: Establecer una guía de reconocimiento de los ingresos conforme el tratamiento contable determinado en la NIIF15 para los concesionarios de la ciudad de Machala

MÉTODO EMPÍRICO: La Encuesta.

INSTRUMENTO: Cuestionario

2. ASPECTOS DE VALIDACIÓN E INFORME

INDICADORES	CRITERIOS	Deficientes	Regular	Buena	Muy Buena	Excelente
		00-1%	2-4%	5-6%	7-8%	9-10%
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado					10%
2. OBJETIVIDAD	Está expresado en conducta observables					10%
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia y la tecnología					10%
4. ORGANIZACIÓN	Existe una organización lógica					10%
5. SUFICIENCIA	Comprende los aspectos en cantidad y calidad.					10%
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar aspectos de la investigación a realizar					10%
7. CONSISTENCIA	Basado en aspectos teóricos/científicos del tema de investigación					10%
8. COHERENCIA	Entre los índices, indicadores y las demensiones					10%
9. METODOLOGÍA	La estrategia responde al propósito del diagnóstico					10%
10. PERTINENCIA	El instrumento es adecuado para el propósito de la investigación					10%
					TOTAL	100%

3. OPINIÓN PARA APLICAR EL INSTRUMENTO

OPINIÓN DE APLICABILIDAD

(Si) El instrumento puede ser aplicado, tal como está elaborado.

(...) El instrumento debe ser mejorado antes de ser aplicado, y nuevamente validado

VALORACIÓN

100%

4. DATOS GENERALES DEL EXPERTO INFORMANTE

Nombres y Apellidos: WASHINGTON ANIBAL ALTAMIRANO SALAZAR
Título Profesional: DOCTOR EN ADMINISTRACION PHD
Nivel Académico: CUARTO NIVEL
Lugar y fecha: Machala, 20 de julio del 2020.
Teléfono Celular: 0992372563

Firma:



WASHINGTON ANIBAL
ALTAMIRANO SALAZAR



UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA. MENCIÓN GESTIÓN TRIBUTARIA

VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

FICHA DE OPINIÓN DE EXPERTOS

1. DATOS GENERALES

TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN: NIIF 15 Reconocimiento de Ingresos Ordinarios y el impacto tributario en concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, 2018

OBJETIVO GENERAL: Determinar el correcto reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de los contratos en la venta de vehículos y sus servicios de conformidad con la NIIF15, midiendo los principales cambios en los aspectos financieros y sobre todo el impacto tributario que la norma tendrá en las empresas del sector automotriz

OBJETIVO ESPECIFICO: Establecer una guía de reconocimiento de los ingresos conforme el tratamiento contable determinado en la NIIF15 para los concesionarios de la ciudad de Machala

MÉTODO EMPÍRICO: La Encuesta.

INSTRUMENTO: Cuestionario

2. ASPECTOS DE VALIDACIÓN E INFORME

INDICADORES	CRITERIOS	Deficientes	Regular	Buena	Muy Buena	Excelente
		00-1%	2-4%	5-6%	7-8%	9-10%
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado					10%
2. OBJETIVIDAD	Está expresado en conducta observables					10%
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia y la tecnología					10%
4. ORGANIZACIÓN	Existe una organización lógica					10%
5. SUFICIENCIA	Comprende los aspectos en cantidad y calidad					10%
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar aspectos de la investigación a realizar					10%
7. CONSISTENCIA	Basado en aspectos teóricos científicos del tema de investigación					10%
8. COHERENCIA	Entre los índices, indicadores y las dimensiones					10%
9. METODOLOGÍA	La estrategia responde al propósito del diagnóstico					10%
10. PERTINENCIA	El instrumento es adecuado para el propósito de la investigación					10%
TOTAL						100%

3. OPINIÓN PARA APLICAR EL INSTRUMENTO

OPINIÓN DE APLICABILIDAD

(Si) El instrumento puede ser aplicado, tal como está elaborado.

(...) El instrumento debe ser mejorado antes de ser aplicado, y nuevamente validado

VALORACIÓN

	100%
--	------

4. DATOS GENERALES DEL EXPERTO INFORMANTE

Nombres y Apellidos:	HENRY HOMERO PAZMIÑO ARROYO
Título Profesional:	MAGISTER EN AUDITORIA INTEGRAL
Nivel Académico:	CUARTO NIVEL
Lugar y fecha:	Machala, 16 de julio del 2020.
Teléfono Celular:	0995009557

Firma:



ANEXO E

Tabla 48.- Base de datos aplicación de la encuesta

ENCUESTADO	DEMOGRAFICOS				DIMENSION CUMPLIMIENTO							DIMENSION FINANCIERA								DIMENSION TRIBUTARIA					
	CODIGO	SEXO	INST	EDAD	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	T1	T2	T3	T4	T5	T6
AHYU	1	M	TEC	27	3	3	4	4	5	2	2	5	3	5	1	2	1	3	4	2	4	3	1	2	3
AHYU	2	M	TEC	27	3	4	4	4	4	2	2	3	3	5	1	1	4	3	2	2	4	3	1	2	1
AHYU	3	M	TN	31	4	4	4	3	3	2	1	3	3	5	4	5	3	3	3	5	2	1	1	1	1
AHYU	4	M	TN	31	4	4	4	3	5	2	1	2	2	5	1	3	3	5	3	2	3	2	3	1	1
AHYU	5	M	TN	40	5	4	5	3	5	1	1	5	4	2	4	1	2	3	4	3	3	5	4	1	1
AHYU	6	F	TN	40	5	4	5	3	3	1	1	3	4	3	2	3	2	3	1	3	3	4	1	1	1
AHYU	7	M	TEC	25	3	4	4	3	3	1	1	5	2	5	1	3	2	2	1	2	3	3	2	2	3
AHYU	8	M	TEC	25	5	4	4	3	5	1	1	5	2	5	3	1	2	4	4	1	3	3	2	2	4
AHYU	9	M	TEC	25	5	4	4	3	5	1	1	3	2	5	4	1	2	2	1	5	3	3	5	2	4
AMBA	10	F	CN	42	5	5	5	4	5	2	1	5	2	5	1	1	4	5	3	2	4	3	1	4	2
AMBA	11	F	CN	42	5	5	5	4	5	2	1	3	2	2	3	3	2	3	3	2	4	3	1	1	2
AMBA	12	F	CN	42	5	5	5	4	5	2	1	4	2	4	5	1	4	3	3	2	4	3	1	1	2
AMBA	13	F	CN	42	5	5	5	4	5	2	1	5	2	1	1	3	3	3	3	3	4	3	1	4	2
AMBA	14	F	TN	38	5	5	5	4	5	2	2	5	4	2	2	2	2	3	3	3	4	4	3	3	3
AMBA	15	F	TN	38	5	5	5	4	3	2	2	2	3	5	2	1	4	5	3	3	4	4	3	3	3
AMBA	16	F	TN	38	5	5	5	4	4	2	2	4	4	4	2	1	4	5	3	3	4	5	3	3	3
AMBA	17	F	TN	38	5	3	5	4	3	2	2	4	4	5	2	1	2	1	2	3	4	4	3	3	3
AMBA	18	M	TN	29	4	5	5	5	4	2	3	1	4	3	3	1	2	4	4	3	3	5	4	2	2
AMBA	19	M	TN	29	4	5	5	5	5	2	3	2	5	4	5	1	2	4	4	3	4	4	2	2	2
AMBA	20	M	TN	29	4	5	5	5	5	2	3	5	4	2	3	1	2	4	4	3	3	4	5	5	2
AMBA	21	M	TN	32	5	5	5	5	5	2	3	2	4	5	2	5	3	5	2	3	4	3	2	1	3
AMBA	22	M	TN	32	5	5	5	5	5	2	3	2	5	3	2	2	3	5	2	3	2	3	2	4	1
AMBA	23	M	TN	32	5	5	5	5	5	2	3	3	4	1	2	2	3	1	2	3	4	3	2	1	1
AMBA	24	M	TN	25	5	5	5	4	5	3	2	5	5	5	5	2	3	4	4	4	4	4	1	4	1
AMBA	25	M	TN	25	5	5	5	4	3	3	2	2	5	5	3	2	3	4	5	4	4	4	1	1	1
AMBA	26	M	TN	25	5	5	5	4	5	3	2	5	5	3	4	2	3	4	4	4	4	4	1	1	4
AMBA	27	M	TN	27	5	5	5	5	4	2	2	2	5	4	1	3	2	3	4	3	3	5	5	2	2

ENCUESTADO	DEMOGRAFICOS				DIMENSION CUMPLIMIENTO							DIMENSION FINANCIERA								DIMENSION TRIBUTARIA					
	CODIGO	SEXO	INST	EDAD	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	T1	T2	T3	T4	T5	T6
AMBA	28	M	TN	27	5	5	5	5	2	2	2	4	3	5	1	2	2	5	4	3	2	5	4	2	2
EMAU	29	M	TN	36	3	4	4	3	3	2	1	2	2	5	3	4	3	4	2	4	3	3	3	1	3
EMAU	30	M	TEC	29	4	4	4	4	5	1	2	3	4	4	1	1	4	5	5	2	5	4	1	4	1
EMAU	31	F	TN	40	5	4	4	3	4	2	1	5	2	5	4	2	3	5	2	3	3	3	2	2	1
EMAU	32	F	TN	40	2	4	4	3	5	2	1	5	2	5	2	3	3	5	5	2	4	3	3	2	1
EMAU	33	M	TN	32	4	4	5	4	5	2	1	3	3	3	1	5	2	3	3	2	3	3	1	1	5
EMAU	34	M	TN	32	4	4	5	4	5	2	1	3	3	5	3	3	3	4	1	2	3	3	1	1	2
EMAU	35	M	TN	32	4	4	2	4	4	2	1	2	3	3	4	1	1	4	1	2	3	3	1	1	2
EMAU	36	M	TN	32	5	4	4	4	5	2	1	5	2	5	1	2	4	2	1	3	4	5	4	2	1
EMAU	37	M	TN	32	2	4	4	4	5	2	1	4	1	5	4	3	1	3	3	3	3	3	1	4	3
EMAU	38	M	TN	32	5	4	4	4	5	2	1	3	5	5	4	3	3	5	2	3	3	3	4	2	1
IMTO	39	F	CN	35	2	5	5	3	5	2	3	5	4	2	2	4	3	5	2	3	4	2	3	3	2
IMTO	40	F	CN	35	5	5	3	3	5	2	3	5	4	3	2	4	2	5	2	3	4	4	3	3	2
IMTO	41	F	CN	37	5	3	5	5	5	2	3	5	2	5	2	3	5	2	3	3	5	5	2	2	5
IMTO	42	F	CN	37	5	2	5	5	5	2	3	3	5	5	2	3	3	4	3	5	5	5	5	2	3
IMTO	43	M	TN	33	4	5	5	4	3	1	2	4	4	3	1	4	1	5	4	2	3	4	4	5	3
IMTO	44	M	TN	33	4	5	5	4	2	1	2	2	4	5	5	4	1	5	4	4	4	4	3	3	3
IMTO	45	M	TEC	26	5	5	5	5	5	2	2	3	5	2	3	4	2	5	3	1	4	3	3	3	3
IMTO	46	M	TEC	26	5	3	2	5	5	2	2	3	5	2	3	4	2	2	3	2	4	3	3	5	3
IMTO	47	F	TN	29	5	4	5	4	5	2	3	2	4	5	2	2	2	4	4	4	5	5	2	1	5
IMTO	48	F	TN	29	5	5	5	4	5	2	3	5	4	5	2	5	5	4	5	4	5	5	2	1	2
IMTO	49	F	TN	38	5	5	5	5	2	3	3	5	5	4	2	5	5	3	3	4	4	5	2	2	2
KMOT	50	F	TEC	28	5	4	4	3	3	1	2	3	4	3	2	2	3	3	1	3	3	2	1	3	1
KMOT	51	M	TEC	28	5	4	4	3	2	1	2	3	4	5	1	3	2	3	1	2	3	2	1	1	1
KMOT	52	F	TEC	28	5	3	4	3	5	1	2	3	4	3	1	3	4	2	3	5	3	2	1	4	1
KMOT	53	M	TN	35	4	4	4	3	5	1	1	5	3	5	5	1	2	4	3	2	3	4	2	2	4
KMOT	54	M	TN	35	4	4	4	3	5	1	1	5	3	5	3	4	2	3	3	1	3	4	2	2	1
KMOT	55	M	TN	35	4	4	4	3	5	1	1	5	3	3	3	3	2	4	4	2	3	4	2	2	4
KMOT	56	M	TN	37	5	4	4	3	5	2	1	5	3	5	1	3	2	3	2	2	4	4	1	1	1
KMOT	57	M	TN	37	5	4	4	3	5	2	1	5	2	5	3	1	3	3	2	2	5	4	1	1	4
KMOT	58	M	TN	37	5	4	3	3	4	2	1	3	2	5	1	4	2	3	2	2	4	4	1	1	1
KMOT	59	F	TN	29	5	4	3	4	3	2	1	4	3	5	2	1	1	5	1	4	4	3	4	3	2
KMOT	60	F	TN	29	5	4	4	4	5	2	1	5	4	4	1	2	1	5	2	2	4	3	4	3	2
KMOT	61	F	TN	29	5	4	4	4	5	2	1	4	4	5	2	1	1	5	1	2	3	3	3	1	2

ANEXO F
REPRESENTACION GRÁFICA ESTADÍSTICOS

ASPECTOS DEMOGRAFICOS



Ilustración 6. Sexo
Elaboración propia

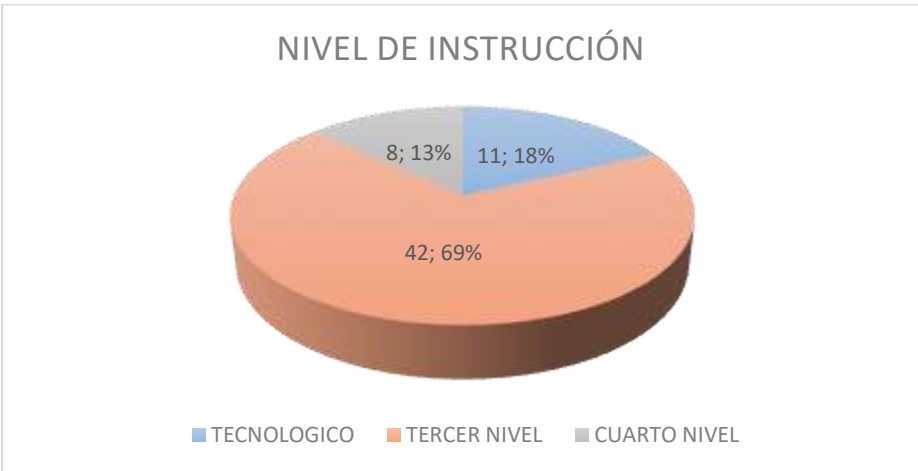


Ilustración 7. Nivel de Instrucción
Elaboración propia

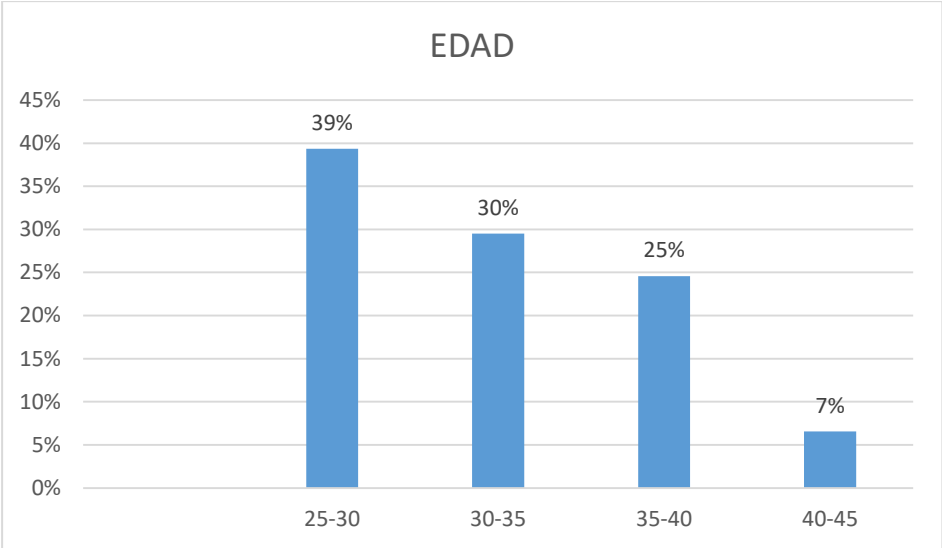
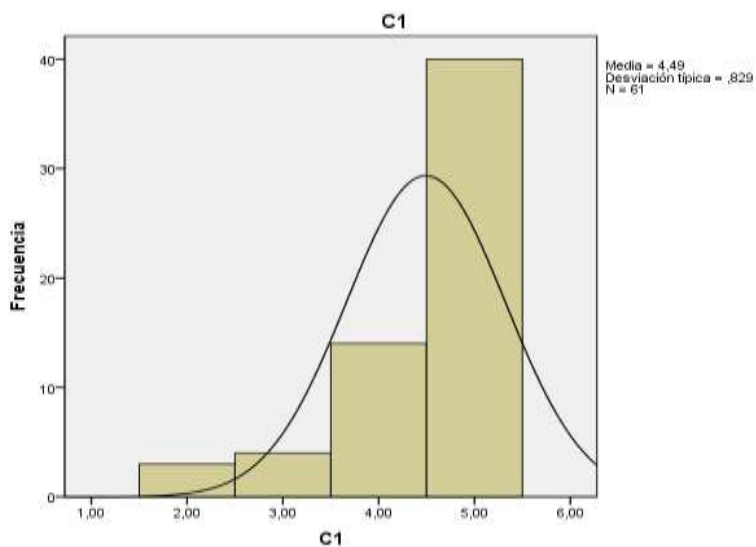


Ilustración 8. Edad

Elaboración propia

ANEXO G
ASPECTOS DESCRIPTIVOS
DIMENSION CUMPLIMIENTO

Pregunta No. 1.- La empresa establece que las partes del contrato han aprobado el mismo (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones, denominada para este análisis como C1, presenta el siguiente comportamiento.



Elaboración propia

Ilustración 9. Pregunta 1

Pregunta No. 2.- La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir. Denominada C2, presenta el siguiente comportamiento.

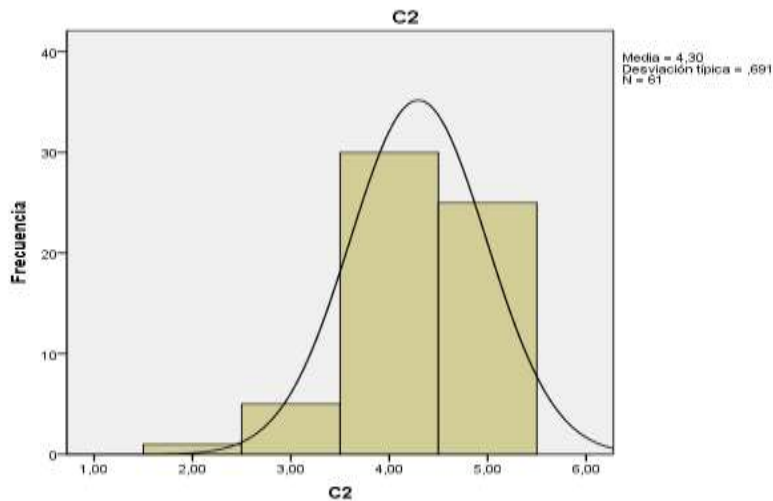


Ilustración 10. Pregunta 2

Elaboración propia

Pregunta No. 3.- La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir. Denominada C3, presenta el siguiente comportamiento.

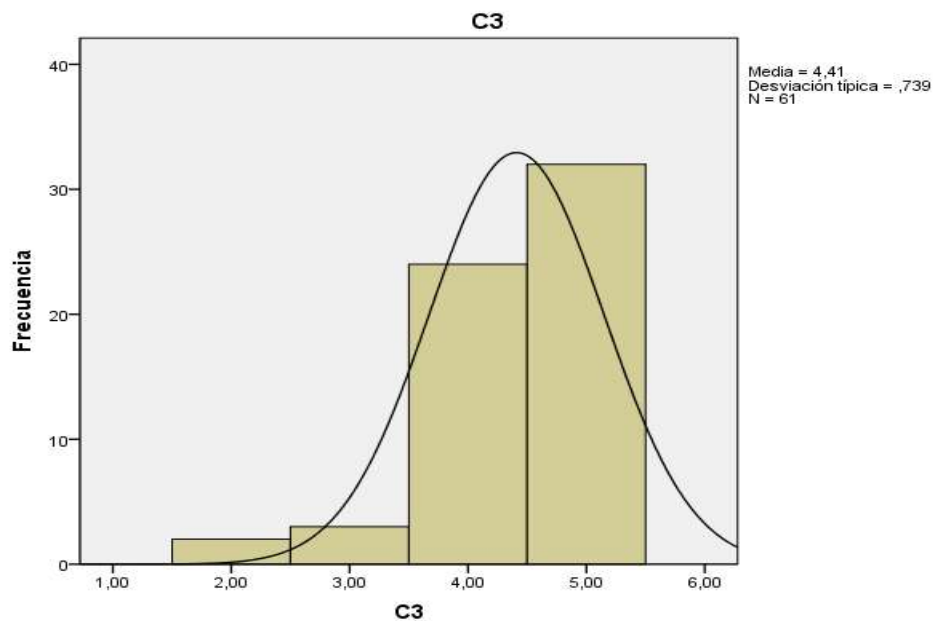


Ilustración 11. Pregunta 3

Elaboración propia

Pregunta No. 4.- La empresa define si el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la

entidad cambien como resultado del contrato). Denominada C4, presenta el siguiente comportamiento.

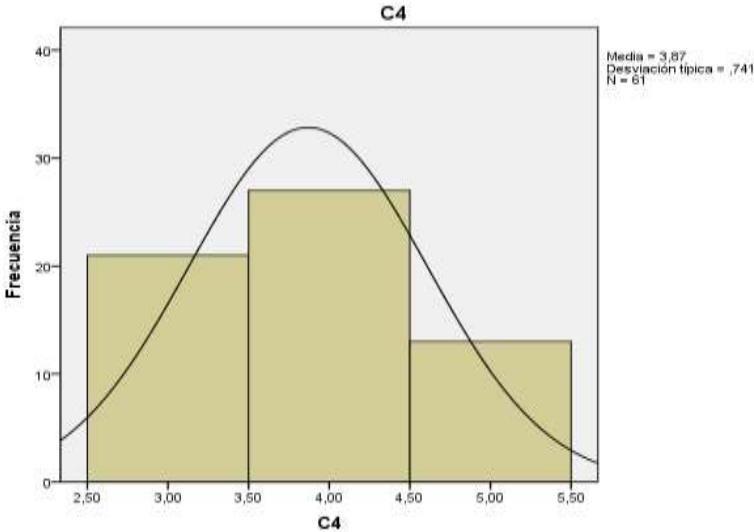


Ilustración 12. Pregunta 4
Elaboración propia

Pregunta No. 5.- La entidad determina si es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Denominada C5, los resultados son los siguientes:

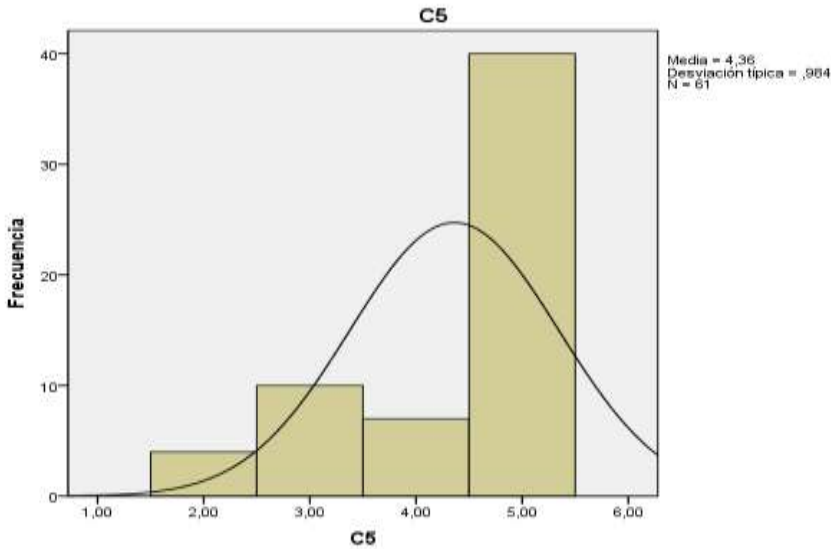


Ilustración 13. Pregunta 5
Elaboración propia

Pregunta No. 6.- La empresa considera la distinción entre venta de bienes y prestación de servicios, conforme lo establece la NIIF 15. Es decir, separa las obligaciones de desempeño. Denominada C6, los resultados son los siguientes:

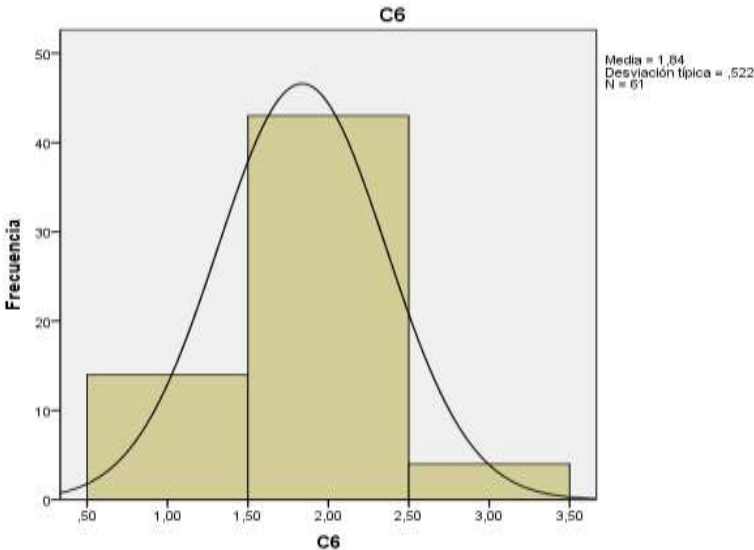


Ilustración 14. Pregunta 6
Elaboración propia

Pregunta No. 7.- La empresa establece que no todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas. Es decir, separa las obligaciones de desempeño. Denominada C7, los resultados son los siguientes:

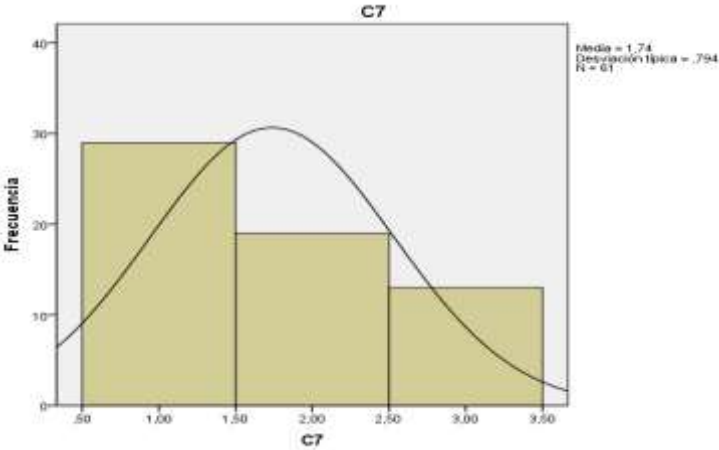


Ilustración 15. Pregunta 7
Elaboración propia

DIMENSIÓN FINANCIERA.

Pregunta No. 8.- La empresa determina el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros, como impuestos. Denominada F1, los resultados son los siguientes:

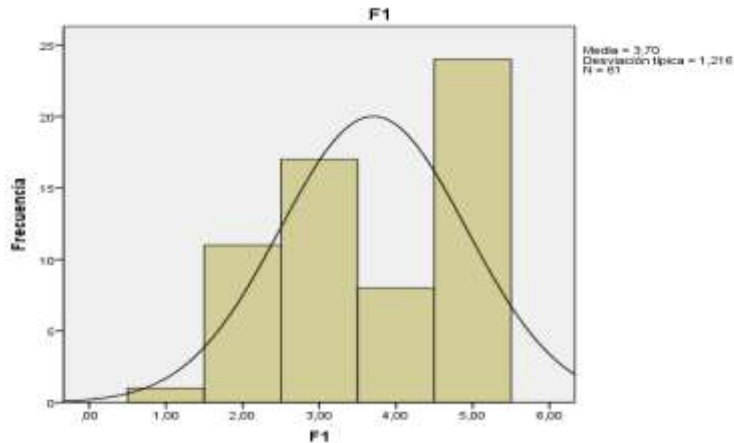


Ilustración 16. Pregunta 8
Elaboración propia

Pregunta No. 9.- La empresa establece que en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos. Denominada F2, los resultados son los siguientes:

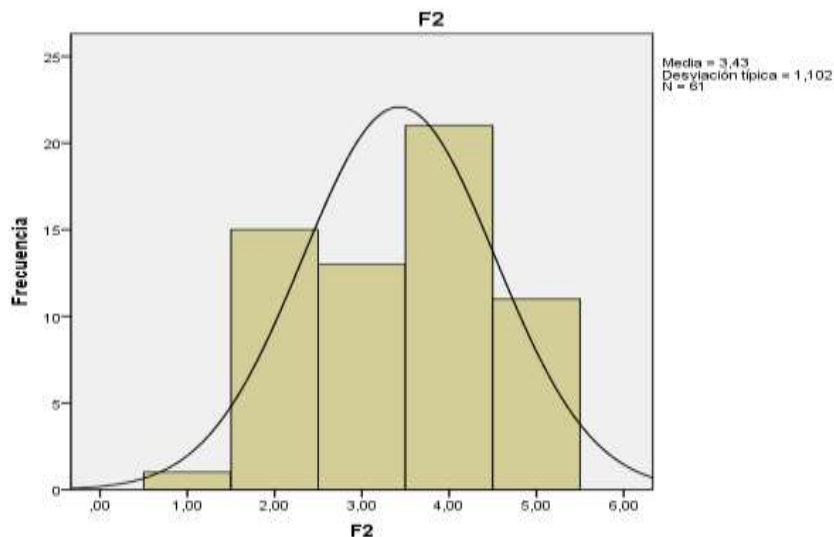


Ilustración 17. Pregunta 9
Elaboración propia

Pregunta No. 10.- La entidad tiene establecidas políticas de descuento, reducciones de precio, promociones e incentivos. Denominada F3, los resultados son los siguientes:

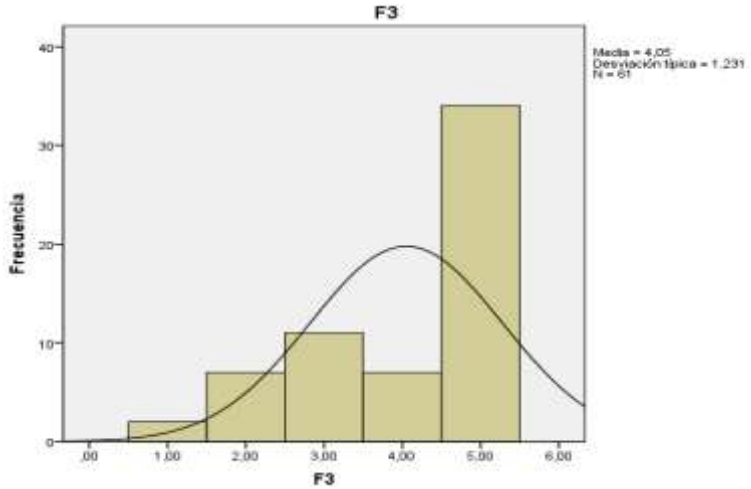


Ilustración 18. Pregunta 10
Elaboración propia

Pregunta No. 11.- La empresa estima devoluciones, penalidades, situaciones contingentes, etc. para medir la contraprestación, desde su momento inicial de medición. Denominada F4, presenta los siguientes resultados:

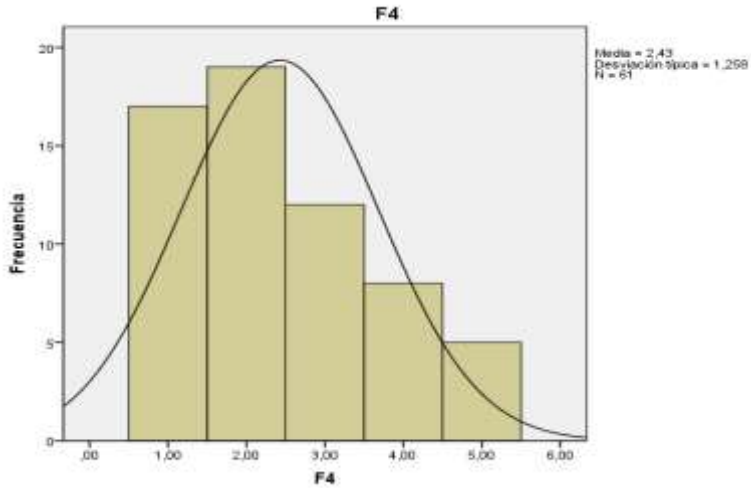


Ilustración 19. Pregunta 11
Elaboración propia

Pregunta No. 12.- La empresa considera los efectos de valor temporal del dinero, denominado componente de financiación significativo. Representada por F5, presenta los siguientes resultados:

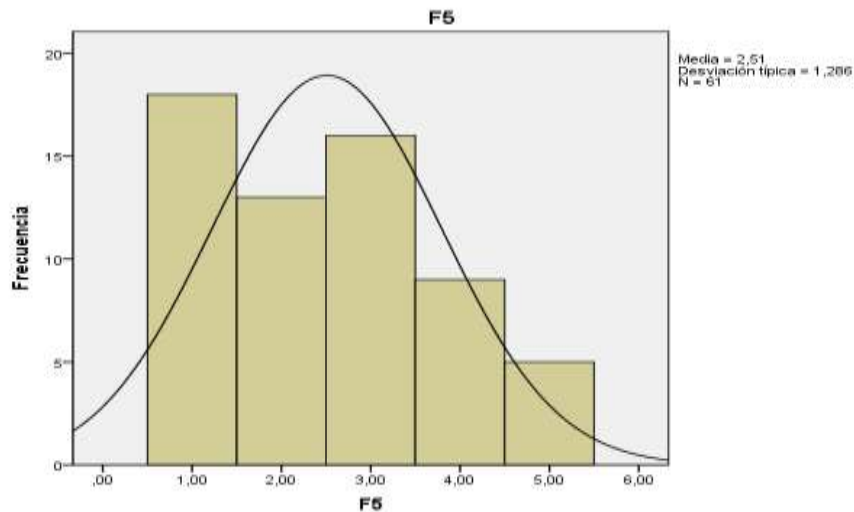


Ilustración 20. Pregunta 12

Elaboración propia

Pregunta No. 13.- La empresa considera las prácticas del mercado o políticas que se deben asumir como obligaciones de desempeño, aunque no sea explícito en el contrato.

Denominada F6, presenta los siguientes resultados:

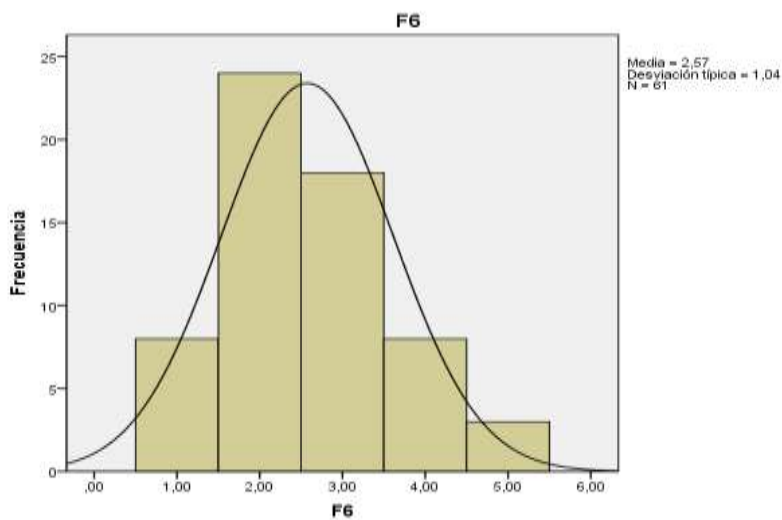


Ilustración 21. Pregunta 13

Elaboración propia

Pregunta No. 14.- Para asignar el precio de la transacción se realiza en base a la mejor evidencia del precio de venta independiente. Denominada F7, presenta los siguientes resultados:

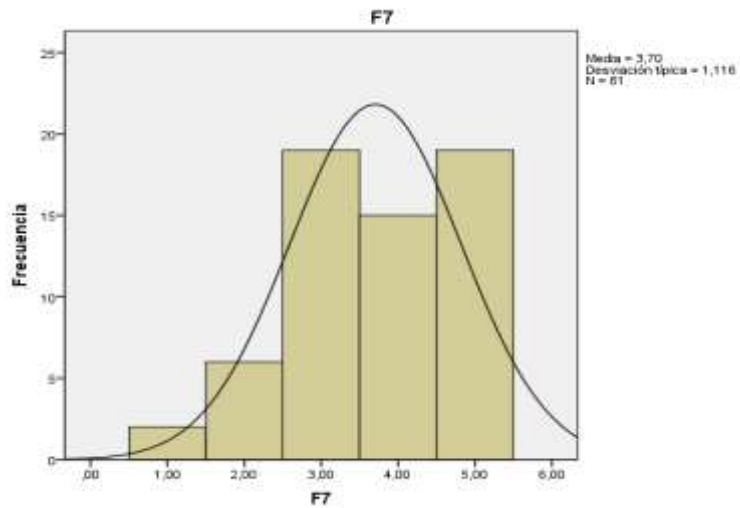


Ilustración 22. Pregunta 14

Elaboración propia

Pregunta No. 15.- La empresa determina los costos incrementales en que incurre para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido. Denominada F8, presenta los siguientes resultados:

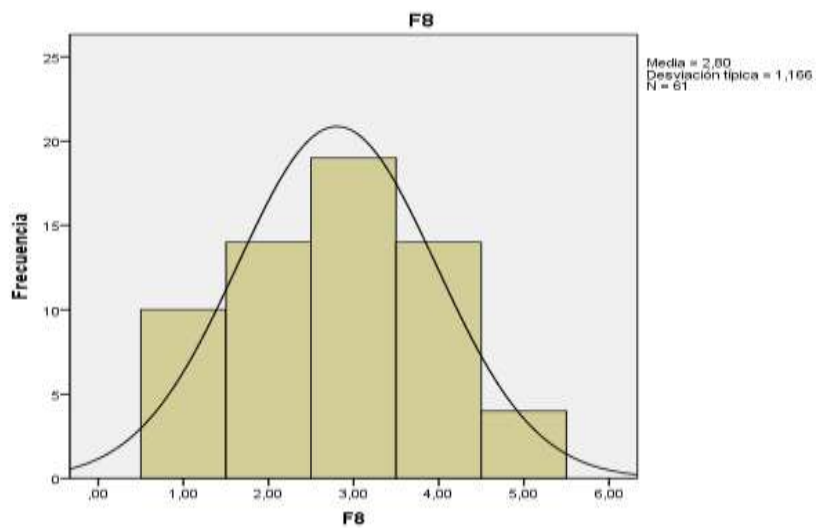


Ilustración 23. Pregunta 15

Elaboración propia

DIMENSIÓN TRIBUTARIA.

Pregunta No. 16.- La empresa reconoce los ingresos en los periodos que corresponden de acuerdo con la NIIF 15. Denominada T1, presenta el siguiente comportamiento:

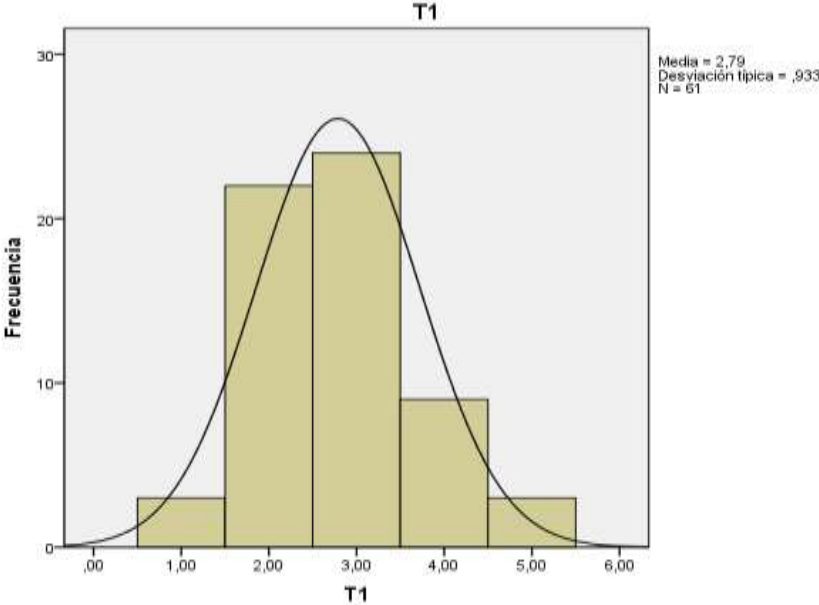


Ilustración 24.Pregunta 16

Elaboración propia

Pregunta No. 17.- La venta de bienes o prestación de servicios se reconoce cuando se transfiere el control. Denominada T2, presenta el siguiente comportamiento:

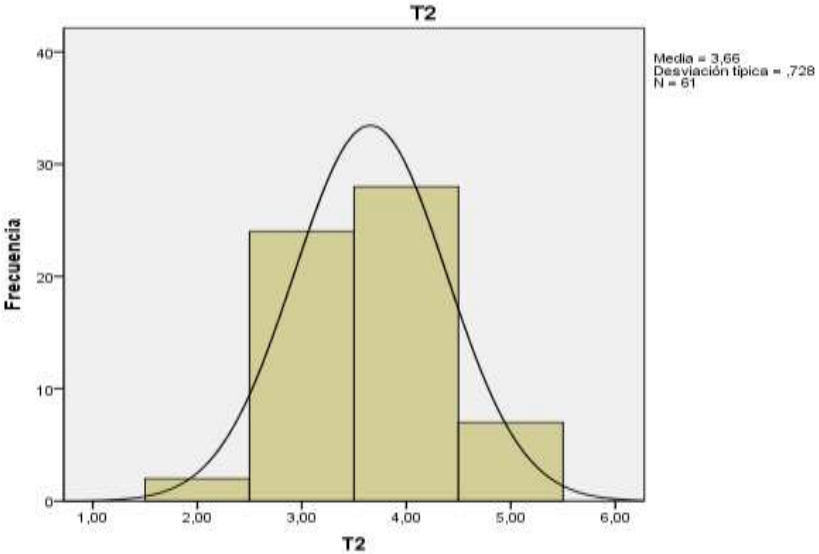


Ilustración 25. Pregunta 17

Elaboración propia

Pregunta No. 18.- La empresa reconocerá los ingresos cuando cumple con las obligaciones de desempeño. Denominada T3, presenta el siguiente comportamiento:

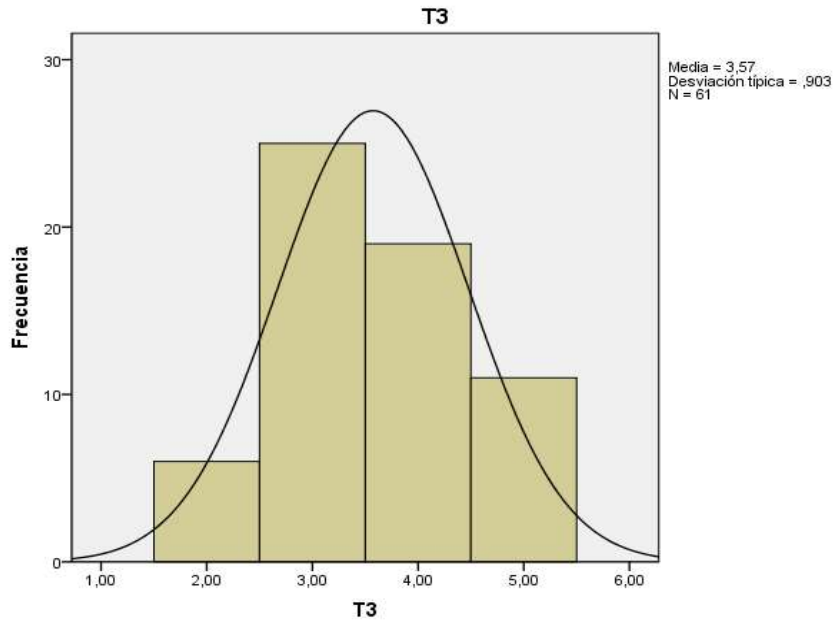


Ilustración 26. Pregunta 18

Elaboración propia

Pregunta No. 19.- La empresa establece el impacto tributario que tiene el hecho de no registrar las transacciones en los periodos que corresponden. Denominada T4, presenta el siguiente comportamiento:

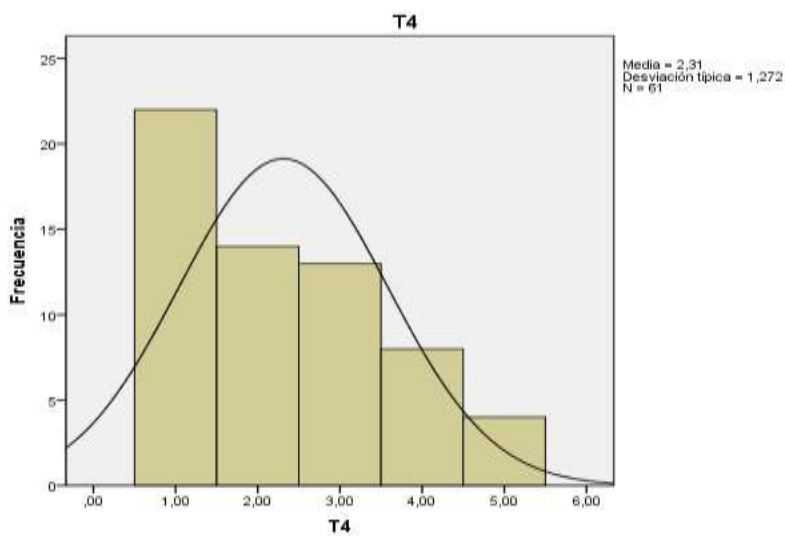


Ilustración 27. Pregunta 19

Elaboración propia

Pregunta No. 20.- La empresa establece el impacto tributario que tiene el hecho de reconocer los ingresos sin tomar en cuenta el cumplimiento de las obligaciones de desempeño y la transferencia del control del bien o servicio. Denominada T5, presenta el siguiente comportamiento:

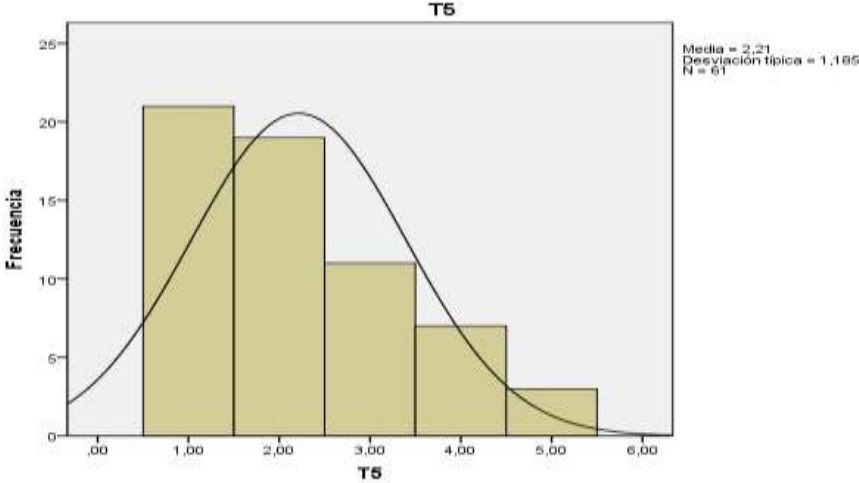


Ilustración 28. Pregunta 20

Elaboración propia

Pregunta No. 21.- La empresa ha estimado el impacto tributario que se va a producir con esta norma, y si la administración tributaria la aceptará. Denominada T6, presenta el siguiente comportamiento:

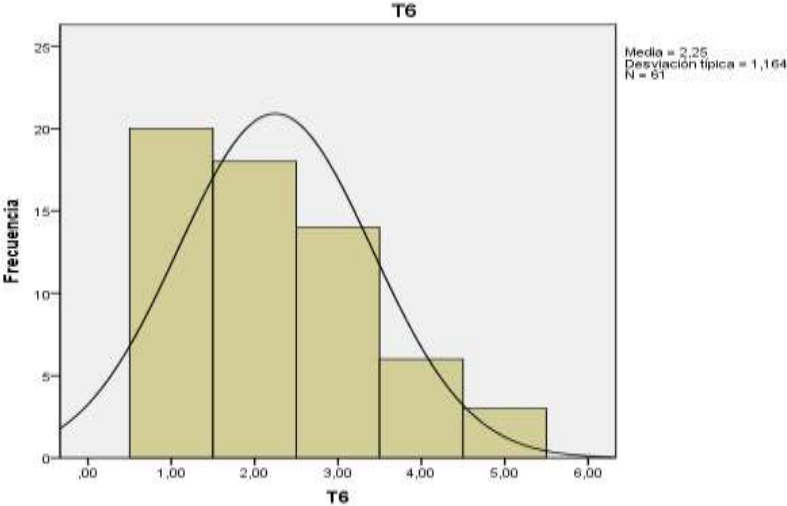


Ilustración 29. Pregunta 21

Elaboración propia

ANEXO H

Tabla 49.- Estudio de documentos variable dependiente impacto tributario

EMPRESA	INGRESOS					UTILIDAD GRAVABLE					IMPUESTO CAUSADO				
	2015	2016	2017	2018	%	2015	2016	2017	2018	%	2015	2016	2017	2018	%
EMAULME C.A.	93.944	60.735	82.599	81.474	-13%	4.780	2.280	2.647	2.420	-49%	1.052	502	582	605	-42%
KMOTOR S.A.	43.368	50.377	74.432	88.910	105%	1.854	1.489	2.519	2.428	31%	408	327	554	607	49%
AUTOHYUN S.A.	27.575	29.662	37.340	50.802	84%	149	682	437	454	205%	-	-	109	127	127%
AMBACAR	66.578	63.884	143.052	181.955	173%	1.936	1.654	15.363	14.037	625%	426	364	3.380	3.509	724%
IMP.TOMEBAMBA	156.738	133.937	155.148	174.961	12%	9.614	8.031	8.320	9.113	-5%	2.115	1.766	1.830	2.278	8%

ANEXO I

GUIA DE APLICACIÓN NIIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES PARA CONCESIONARIOS DE VEHICULOS.

PREFACIO

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) en el año 2001 creó la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad cuyas siglas en inglés son *International Accounting Standar Board* (IASB). Este organismo es el encargado de emitir las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o IFRS. Las NIIF son un conjunto de normas e Interpretaciones conformadas por: Las Normas Internacionales de Información Financiera; Las Normas Internacionales de Contabilidad; y Las Interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF-IFRIC) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).

En este contexto el IASB emitió la NIIF 15 Ingresos Ordinarios procedentes de contratos con clientes, norma que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2018, en la cual se establecen considerables cambios que las empresas deben tomar en cuenta para el reconocimiento de los ingresos. Esta guía tiene como propósito, establecer los principios que deben ser aplicados por un concesionario al reconocer ingresos ordinarios para describir la transferencia de los vehículos, partes y repuestos o servicios prometidos a los clientes por mantenimientos y reparaciones, conforme lo establece la NIIF 15, proporcionando casos prácticos.

CONTENIDO

Introducción	128
Descripciones Básicas	129
Definiciones	129
Alcance	130
Objetivo	130
Personal Involucrado	130
Fluctuación de la Información. -	
NIIF 15 y el modelo de transferencia de control en cinco pasos	131
Políticas contables	135
Asientos Tipo	137
Ejemplos de Caso y Registros	140

INTRODUCCION

En el año 2002, el IASB comenzó a elaborar una norma sobre ingresos ordinarios, con la finalidad de eliminar las inconsistencias y debilidades en los requerimientos existentes sobre ingresos ordinarios, mejorar la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos ordinarios a través de entidades, jurisdicciones y mercados de capital y proporcionar información más útil a los usuarios de los estados financieros. Esta norma fue emitida en mayo de 2014 en remplazo de la NIC 18 Ingresos Ordinarios, NIC 11 Contratos de construcción, CINIIF 13 Programas de lealtad de los clientes, CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles, entre otras. A pesar de que el estándar fue elaborado en el 2014, la NIIF 15 entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2018.

Para el caso de las empresas ecuatorianas, esta norma es de aplicación obligatoria, debido a que la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros mediante resolución N° 08.G.DSC.010 estableció un cronograma para la implementación obligatoria de las NIIF. El sector automotriz, de forma específica los concesionarios de vehículos de la ciudad de Machala, definidos como contexto de esta investigación, deben reconocer los ingresos de conformidad con lo establecido en la NIIF 15. Este tipo de empresas deben realizar una evaluación minuciosa del momento de la transferencia de control del vehículo vendido.

Según la NIIF 15, los concesionarios de vehículos reconocerán el ingreso cuando transfieran el control del vehículo a su cliente. Es decir, cuando el cliente puede hacer uso y obtener los beneficios de su nuevo vehículo, no al momento de su facturación, en especial cuando son transacciones que se realizan al finalizar e iniciar el siguiente año. Así como también separar las obligaciones de desempeño que están inmersas en la venta de un vehículo. Cuando se produce una venta no solo está implicada la transferencia del bien, sino que detrás existe también una serie de beneficios, que están respaldadas por servicios complementarios, como: mantenimientos futuros programados y garantías.

DESCRIPCIONES BASICAS

DEFINICIONES

A continuación, se presentan algunas definiciones de conceptos fundamentales que permitirán comprender el desarrollo de esta guía.

ACUERDO DE FINANCIAMIENTO: negociación de crédito que supera el año calendario.

CLIENTE: razón de ser de una empresa, a la cual se le provee de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.

CONTRATO: acuerdo celebrado entre dos o más partes que generan derechos y obligaciones exigibles.

INGRESOS: todo valor que represente un beneficio económico presente o futuro, sin que exista erogación o aporte por parte de los accionistas, puede constituir un incremento en el valor de los activos, o un decremento de los pasivos, provocando un incremento patrimonial por el giro normal del negocio.

INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES: beneficio económico presente o futuro establecido en un contrato sea verbal o escrito.

OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO: nace de un contrato con un cliente y puede ser un bien o un servicio.

PASIVOS DEL CONTRATO: valores que se convertirán en ingresos conforme se vaya cumpliendo con la transferencia de control del bien o la prestación de servicios.

VALOR PRESENTE: valor del dinero en el tiempo descontado a una tasa de descuento.

ALCANCE

La presente guía en base a la NIIF 15 aplica a todos los contratos con clientes por la venta de vehículos, partes y repuestos o prestación de servicios como mantenimientos y reparaciones, excepto los que estén dentro del alcance de otras NIIF. Como son: Contratos de arrendamientos (NIIF 16 Arrendamientos o, para las entidades que no hayan adoptado la NIIF 16, la NIC 17 Arrendamientos), contratos de seguro (NIIF 17 Contratos de seguro o, para las entidades que no hayan adoptado la NIIF 17, la NIIF 4 Contratos de seguro), instrumentos financieros (NIIF 9 Instrumentos financieros o, para las entidades que no hayan adoptado la NIIF 9, la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición) y ciertos intercambios no-monetarios.

OBJETIVO

El objetivo de esta guía es establecer los principios que deben ser aplicados por una entidad al reconocer ingresos ordinarios para describir la transferencia de los vehículos, partes y repuestos o servicios prometidos a los clientes por mantenimientos y reparaciones, conforme lo establece la NIIF 15, reflejando la cantidad de consideración a la cual la entidad espera tener derecho en intercambio por esos bienes o servicios y el impacto tributario que surge de la aplicación de esta norma.

PERSONAL INVOLUCRADO

Para una adecuada implementación de esta norma deben ser involucrados en su aplicación, personal de los siguientes departamentos:

- Contabilidad
- Finanzas;
- Impuestos;
- Tesorería; y
- Ventas

FLUCTUACION DE LA INFORMACIÓN. - NIIF 15 MODELO DE TRANSFERENCIA DE CONTROL (5 PASOS)

La NIIF 15 establece que para el reconocimiento de los ingresos se deberá considerar que se ha transferido el control del bien o se ha prestado el servicio, observando los cinco pasos establecidos en la NIIF15, así como también se separarán las obligaciones de desempeño. El reconocimiento se realizará de acuerdo con la estructura de 5 pasos, conforme consta en la ilustración 1.

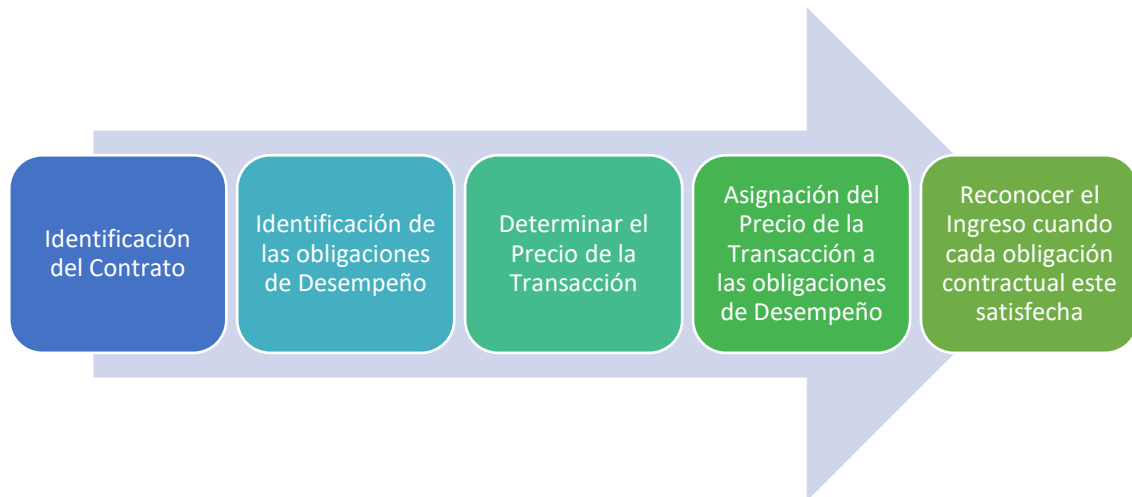


Ilustración 30. Reconocimiento de Ingresos

Fuente: Elaboración propia a partir de la NIIF 15

Los cinco pasos se describen en los acápites siguientes:

Paso 1.- Identifique el contrato con el Cliente.

Los Concesionarios de Vehículos deben considerar algunos requerimientos para determinar que califica como un contrato. El punto clave es determinar cuando entra en vigencia. A continuación, se citan los cinco criterios que deben ser considerados:

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

- d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y.
- e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Paso 2.- Identifique las Obligaciones de Desempeño contenidas en el contrato.

Para cumplir con este paso los concesionarios de vehículos deberán observar cuatro requerimientos mínimos que se detallan a continuación:

2.1. Des-empaquetamiento. - Se refiere a cómo identificar entregables que se contabilizan por separado denominadas obligaciones de desempeño.

2.2. Cuando debe ocurrir el des-empaquetamiento. – Las obligaciones de desempeño deben ser determinadas al inicio del contrato.

2.3. Obligaciones de desempeño separadas. - Los concesionarios deben identificar todos los bienes o servicios, que básicamente para bienes son: los vehículos, partes y repuestos y para servicios mantenimientos y reparaciones que fueron prometidos implícita y explícitamente en el contrato.

Para cumplir con este procedimiento se identificará cuales bienes o servicios prometidos son distintos, para lo cual debe satisfacer las siguientes condiciones:

- El cliente se puede beneficiar del bien o servicio ya sea por sí mismo o en combinación de otros recursos.
- La promesa de la entidad para transferir el bien o servicio al cliente es separable de otras promesas.

2.4. Aspectos adicionales. - Para separar una promesa de otra contenida en un contrato se requiere de juicio y criterio profesional tomando en cuenta las circunstancias específicas. Sin embargo, existen factores que determinan que un bien o servicio es separable, cuando un bien o servicio no modifica de manera importante otro bien o el bien o servicio no es altamente dependiente de otros bienes y servicios prometidos.

El proceso que los concesionarios deben aplicar a los contratos señalados en el paso 1, para identificar las obligaciones de desempeño, está basado en tres preguntas:

Pregunta 1.- ¿El contrato incluye múltiples bienes y servicios? Si la respuesta es NO se debe contabilizar como una sola obligación de desempeño, si la respuesta es SI se realiza la pregunta 2.

Pregunta 2.- ¿Los bienes y servicios son obligaciones de desempeño separadas? Si la respuesta es NO se debe empaquetar con otros bienes y servicios, si la respuesta es SI se realiza la pregunta 3.

Pregunta 3.- ¿Las promesas contenidas en el contrato son una serie de bienes o servicios distintos que sustancialmente son los mismos? Si la respuesta es NO se debe contabilizar por separado cada bien o servicio, si la respuesta es SI se contabiliza la serie de bienes y servicios distintos como una sola obligación de desempeño.

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción.

La NIIF 15 establece que el precio es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo en primer lugar los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas), y es segundo lugar, los descuentos rebajas, créditos, bonos, sanciones y elementos similares.

Por esta razón los concesionarios deben considerar dos aspectos claves al momento de determinar el precio de la transacción, la consideración variable y el valor del dinero en el tiempo denominado componente de financiación.

3.1. Consideración Variable, originada por descuentos, bonos y otros similares, es importante que se valore la posibilidad de que en el futuro se reverse una cantidad representativa de ingresos ordinarios por algún descuento comercial, acordado en la negociación que debe ser incluido en el precio de la transacción.

3.2. Componente de Financiación, si en una operación se financia la transferencia de bienes y servicios, se debe considerar el valor del dinero en el tiempo con la finalidad de determinar los intereses implícitos, para lo cual, la norma establece que se deberá utilizar una tasa de descuento para determinar el efecto combinado del precio entre la satisfacción de las obligaciones y el pago del cliente.

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción.

Un concesionario debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual, 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. Sin embargo, si un precio de venta independiente no es observable, la entidad lo deberá estimar, aunque a veces, el precio de la transacción incluye un descuento o una cantidad variable de contraprestación que se relaciona por completo con una parte del contrato.

Para estimar el precio de venta cuando no es observable de manera directa se debe utilizar tres Inputs: Mercado, Costos esperados y Residual.

- Mercado, se debe estimar el precio que los clientes estarían dispuestos a pagar, tomando como referencia los precios de la competencia.
- Los costos esperados deben ser pronosticados ajustados a un margen apropiado.
- Residual que es el precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta independientes observados, este método solo puede ser usado cuando el precio de venta es altamente variable e incierto.

Paso 5.- Reconocimiento de los Ingresos ordinarios cuando la entidad satisface las obligaciones de desempeño.

Un concesionario debe registrar cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Una obligación se considera satisfecha cuando el control de los bienes o servicios (activos) subyacentes a la obligación en cuestión se transfiere al cliente. Por control se entiende la capacidad de dirigir el uso y obtener la totalidad de los demás beneficios derivados del "activo" subyacente al bien o servicio. La norma señala los tipos de satisfacción de las obligaciones de desempeño, las que se satisfacen en un determinado momento o en un punto en el tiempo y a las que se satisfacen a lo largo del tiempo, conjuntamente con la medición del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

5.1. Obligaciones reconocidas a lo largo del tiempo. - Se considera que ha sido transferido el control con el tiempo si se satisface las siguientes consideraciones:

- El cliente simultáneamente recibe y consume todos los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad cuando la entidad se desempeña.
- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla cuando el activo es creado o mejorado
- El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad.

5.1. Obligaciones reconocidas en un determinado momento o en un punto del tiempo. Los concesionarios de vehículos deben considerar los siguientes indicadores en la evaluación del punto en el tiempo en el cual el control del activo ha sido transferido al cliente.

- La entidad ha transferido el título del activo
- La entidad ha transferido la posesión física del activo
- La entidad tiene un derecho presente al pago del activo
- El cliente ha aceptado del activo, y
- El cliente tiene los riesgos y recompensas importantes de la propiedad del activo

Luego de Identificar los ingresos de conformidad con el modelo establecido cumpliendo con los cinco pasos señalados en la NIIF 15. Otro aspecto importante que deben tomar en cuenta los concesionarios está relacionado con los denominados costos incrementales, que son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente, en los que no se habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido, por ejemplo, las comisiones en venta. La entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.

POLITICAS CONTABLES

Una vez establecido el modelo de reconocimiento de ingresos en la NIIF 15 en base a los cinco pasos, la presente guía define políticas contables para reconocer los ingresos por la venta de bienes (Vehículos, partes y repuestos), así como también para la prestación de servicios (mantenimientos y reparaciones presentes y futuras). Las políticas han sido definidas tomando en cuenta la temporalidad de las transacciones, es decir cuando suceden dentro de un periodo contable, al finalizar el periodo contable y si algunas de estas ventas son realizadas con acuerdos de financiamiento.

Política Contable 1.- Reconocimiento de Ingresos Venta de Vehículos, partes y repuestos, dentro de un periodo contable.

Un concesionario de vehículos reconocerá como ingreso dentro de un periodo contable los que se generan principalmente por la venta de vehículos, piezas y accesorios. Los ingresos se registrarán cuando todos los riesgos y recompensas de propiedad se transfieren a los clientes. Para la mayoría de estas ventas, esto ocurre cuando los bienes son recibidos a entera satisfacción del cliente dentro del mismo periodo contable.

Política Contable 2.- Reconocimiento de Ingresos Venta de Vehículos, partes y repuestos, al finalizar el periodo contable.

En el caso de ventas al finalizar el periodo contable y la transferencia del control del bien se realice en el siguiente periodo, el concesionario de vehículos en el periodo anterior registrará la venta como un pasivo contractual, el mismo que se convertirá en ingreso conforme vaya sucediendo la transferencia de control de los bienes en los siguientes periodos contables.

Política Contable 3.- Reconocimiento de Ingresos Venta de Vehículos, partes y repuestos, con acuerdo de financiamiento.

Una venta mediante un acuerdo de financiamiento superior a 12 meses deberá contabilizarse conforme lo establece la NIIF 15, es decir, para asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, se deberá calcular los intereses que están implícitos en esta transacción, Para el efecto, se utilizará el método del costo amortizado y se deberá calcular el valor razonable de la transacción, utilizando una tasa de descuento. Para lo cual, deberá separar el ingreso por la venta de bien del ingreso por los intereses generados.

Política Contable 4.- Descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares.

Un concesionario considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción, tomando en cuenta que la

contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos. 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, los mismos que deberán ser reducidos de los ingresos relacionados.

Política Contable 5.- Reconocimiento de Ingresos por servicios mantenimiento y reparaciones, dentro de un periodo contable.

Un concesionario de vehículos reconocerá como ingreso dentro de un periodo contable los que se generan principalmente por la prestación de servicios por mantenimiento y reparaciones. Los ingresos se registrarán cuando todos los riesgos y recompensas de propiedad se transfieren a los clientes. Para la mayoría de estas ventas, esto ocurre cuando los servicios son recibidos a entera satisfacción del cliente dentro del mismo periodo contable.

Política Contable 6.- Reconocimiento de Ingresos por servicios mantenimiento y reparaciones, al finalizar el periodo contable.

Para reconocer el ingreso el concesionario deberá calcular el grado de terminación del servicio prestado hasta la fecha del balance 31 de diciembre, utilizando el método del porcentaje de terminación. Para lo cual, deberán comparar el costo incurrido hasta el 31 de diciembre sobre el costo estimado, este resultado se deberá multiplicar por el total del ingreso del servicio para establecer el ingreso devengado del año, el cual será registrado como ingreso en el periodo contable que finaliza, la diferencia se reconocerá como ingreso en el siguiente ejercicio económico.

ASIENTOS TIPO

Con la finalidad de estandarizar los procedimientos contables se presenta los asientos tipo que serán utilizados por los concesionarios en las transacciones más frecuentes e importantes que generan ingresos ordinarios.

1.- Venta de Bienes dentro de un periodo contable

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
-------	--------	------	-------

	-x-		
15/05/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	XXX	
	Impuestos Retenidos	XXX	
	Ventas Tarifa 12%		XXX
	IVA en Ventas		XXX
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	XXX	
	Inventario (Vehículos)		XXX

2.- Venta de Bienes al final de un periodo contable

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	XXX	
	Impuestos Retenidos	XXX	
	Pasivos del Contrato		XXX
	Iva en Ventas		XXX
15/01/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	XXX	
	Ventas tarifa 12%		XXX
15/01/19	-x-		
	Costo de Ventas	XXX	
	Inventario (Vehículos)		XXX
31/01/2019	-x-		
	Comisión en Ventas	XXX	
	Nómina por pagar		XXX

3.-Ingresos por servicios dentro de un periodo contable

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
05/07/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	XXX	
	Ventas de Servicios Tarifa 12%		XXX
	Venta de Bienes Tarifa 12%		XXX
	Iva en Ventas		XXX
	-x-		

15/05/18	Costo de Ventas	XXX	
	Inventario (Repuestos)		XXX
	-x-		
15/05/18	Mano de Obra	XXX	
	Nomina por pagar		XXX

4.- Ingreso por servicios al final de un periodo contable

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
diciembre/18	-x-		
	Mano de Obra	XXX	
	Nómina por pagar		XXX
diciembre/18	-x-		
	Costo de ventas	XXX	
	Inventario de Repuestos		XXX
31-12-18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar Working in Process WIP)	XXX	
	Pasivo Contractual		XXX
enero/19	-x-		
	Mano de Obra	XXX	
	Nómina por pagar		XXX
enero/19	-x-		
	Costo de ventas	XXX	
	Inventario de Repuestos		XXX
26/01/19	-x-		
	Pasivo Contractual	XXX	
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar Working in Process WIP)		XXX
26/01/19	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	XXX	
	Ventas de Servicios Tarifa 12%		XXX
	Venta de Bienes Tarifa 12%		XXX
	Iva en Ventas		XXX

EJEMPLOS DE CASOS Y REGISTROS

Para una mejor comprensión, a continuación, se presenta seis casos prácticos que han simulado los ingresos de los concesionarios en las transacciones de ventas de bienes y servicios.

1.- Venta de vehículos

Con relación a los ingresos por venta de vehículos, para este análisis, serán divididos en tres tipos de transacciones: dentro de un periodo contable, al finalizar el periodo contable y ventas con acuerdo de financiamiento.

CASO 1.- Dentro de un periodo contable

Para detallar el procedimiento utilizado se ejemplificará a través de una venta, para lo cual, el concesionario realiza una venta el 15 de mayo de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega inmediata.

La NIIF 15 establece el cumplimiento de cinco pasos antes del reconocimiento del ingreso.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de mayo de 2018
- Fecha estimada de cobro: Inmediata
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: Inmediata

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 20:

Tabla 50.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del	CUMPLE

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. CUMPLE

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

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

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 21.

Tabla 51.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776

Elaboración propia

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

El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos, de acuerdo a la tabla 22.

Tabla 52.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300

Impuestos IVA			10.476
Total			97.776
Retenciones			1.527,75
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

Una obligación de desempeño se considera satisfecha cuando los bienes o servicios se transfieren al cliente, en el ejemplo los vehículos han sido entregados al cliente de manera inmediata, los mismos que se presentan en la tabla 23.

Tabla 53.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
15/05/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	96.248,25	
	Impuestos Retenidos	1.527,75	
	Ventas Tarifa 12%		87.300
	IVA en Ventas		10.476
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000

Elaboración propia

CASO 2.- Al finalizar un periodo contable

El concesionario realiza una venta el 15 de diciembre de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega el 15 de enero de 2019. Comisión del vendedor 2% de la venta total.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de diciembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 15 de enero de 2019
- Cantidad de vehículos vendidos: 3

- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: 15 de enero de 2019
- Comisión del vendedor 2%

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 24:

Tabla 54.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE
Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.	CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 25.

Tabla 55.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
---------	----------	-----------------	-------

Camionetas	3	30.000	90.000
(Precio de venta al público)			
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos de acuerdo a la tabla 26.

Tabla 56.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776
Retenciones			1.527,75
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000
Comisión vendedor			1.746

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones los mismos que se presentan en la tabla 27.

Tabla 57.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	96.248,25	
	Impuestos Retenidos	1.527,75	
	Pasivos del Contrato		87.300
	Iva en Ventas		10.476

15/01/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	87.300	
	Ventas tarifa 12%		87.300
15/01/19	-x-		
	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
31/01/2019	-x-		
	Comisión en Ventas	1.746	
	Nómina por pagar		1.746

Elaboración propia

CASO 3.- Ventas con Acuerdo de Financiamiento.

Con respecto al tercer caso, una venta con acuerdo de financiamiento, que ocurre por lo general en ventas de vehículos a empresas en donde el concesionario asume el crédito directo. La forma correcta de realizar el tratamiento contable es el siguiente:

El concesionario realiza una venta el 15 de mayo de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega inmediata. Plazo de pago 24 meses, tasa 9%.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de mayo de 2018
- Fecha estimada de cobro: crédito mensual 24 meses
- Tasa. 9%
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: Inmediata

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 28:

Tabla 58.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE
Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.	CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 29.

Tabla 59.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos. En este caso, se debe calcular los intereses que están implícitos en esta transacción, por tratarse de un acuerdo de financiamiento superior a

12 meses conforme lo establece la NIIF 15. Para el efecto, se utilizará el método del costo amortizado y se deberá calcular el valor razonable de la transacción.

Para el cálculo del valor razonable se toma en cuenta, el valor de la transacción (87.300) el plazo (24 meses) y la tasa mensualizada (0,0075) aplicando la fórmula Valor Presente (VA) el resultado es 72.968,08 dólares, comparado con el valor de la transacción se obtiene un interés implícito de 14.331,92 dólares, conforme se explica en siguiente tabla:

Tabla 60. Valor Actual

Valor de la factura	87.300,00
Fecha	15-05-2018
Plazo de crédito	24
Tasa de descuento	9%
Valor Razonable	\$-72.968,08
Interés Implícito	\$14.331,92

Elaborado por el autor

Una vez determinado el valor actual se procede a construir la tabla de amortización, utilizando el método del costo amortizado, para el efecto, se debe calcular la Tasa Interna de Retorno (TIR), que para el presente ejercicio es de 0,75%. A continuación, se detalla la tabla de amortización 31.

Tabla 61. Tabla de amortización

PERIODO	FLUJO DE CAJA	INTERES	VALOR EN LIBROS
0	-72.968,08		72.968,08
1	0	547,26	73.515,34
2	0	551,37	74.066,71
3	0	555,50	74.622,21
4	0	559,67	75.181,87
5	0	563,86	75.745,74
6	0	568,09	76.313,83
7	0	572,35	76.886,18
8	0	576,65	77.462,83
9	0	580,97	78.043,80
10	0	585,33	78.629,13

11	0	589,72	79.218,85
12	0	594,14	79.812,99
13	0	598,60	80.411,59
14	0	603,09	81.014,67
15	0	607,61	81.622,28
16	0	612,17	82.234,45
17	0	616,76	82.851,21
18	0	621,38	83.472,59
19	0	626,04	84.098,64
20	0	630,74	84.729,38
21	0	635,47	85.364,85
22	0	640,24	86.005,08
23	0	645,04	86.650,12
24	87.300,00	649,88	87.300,00
TOTAL		14.331,92	
TIR	0,75%		

Elaboración propia

Establecido el costo de los intereses implícitos de la transacción, se procede a establecer el precio a cada obligación de desempeño por separado, conforme se detalla a continuación en la tabla 32.

Tabla 62. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (PVP)	3	30.000	90.000
Descuentos (3%)			2.700
Subtotal			87.300
Impuestos IVA			10.476
Total			97.776
Interés Implícito			14.331,92
Retenciones			1.527,75
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

El registro contable de la venta de bienes y de los intereses se los registra de la siguiente manera, conforme la tabla 33.

Tabla 63.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
15/05/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	96.248,25	
	Impuestos Retenidos	1.527,75	
	Ventas Tarifa 12%		87.300
	Iva en Ventas		10.476
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
	-x-		
15/05/18	Ventas Tarifa 12%	14.331,92	
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)		14.331,92
	-x-		
15/06/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	547,26	
	Ingreso por Intereses		547,26
	-x-		
15/07/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	551,37	
	Ingreso por Intereses		551,37

Elaboración propia.

Como se observa únicamente se ejemplifica el asiento de dos meses con relación a los intereses, los mismos que deben seguir registrando de la misma forma durante los 22 meses restantes.

2. Ingreso por servicios

Los ingresos por servicios de un concesionario están relacionados con el servicio de mantenimiento, al igual que los ingresos por venta de bienes el análisis se realizará, en dos tipos de transacciones: dentro de un periodo contable y al finalizar el periodo contable.

CASO 4.- Dentro de un periodo contable

El concesionario realiza un mantenimiento el 5 de julio de 2018 de un automóvil, perteneciente a un cliente, persona natural, por un valor de 700 dólares, de los cuales 400 corresponden al servicio técnico y 300 a repuestos, otorgando un descuento del 2%. Los costos incurridos en la orden de trabajo son: mano de obra 240 dólares y el costo de los repuestos es de 180 dólares. La entrega del vehículo se lo realiza en 5 días.

La NIIF 15 establece el cumplimiento de cinco pasos antes del reconocimiento del ingreso.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 5 de julio de 2018
- Fecha estimada de cobro: Inmediata
- Servicio: Mantenimiento y Repuestos
- Precio unitario: 700 dólares
- Total de la venta: 700 dólares
- Descuento: 2%
- Entrega: 5 días

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 34:

Tabla 64.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del	CUMPLE

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. CUMPLE

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

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

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. CUMPLE

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 35.

Tabla 65.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	400	400
Repuestos	varios	300	300
Descuentos (2%)			14
Subtotal			686
Impuestos IVA			82,32
Total			768,32

Elaboración propia

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

El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos conforme se detalla a continuación en la tabla 36.

Tabla 66. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	400	400
Repuestos	varios	300	300

Descuentos (2%)	14
Subtotal	686
Impuestos IVA	82,32
Costo mano de obra servicio técnico	240
Costo de los repuestos	180

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

Una obligación de desempeño se considera satisfecha cuando los bienes o servicios se transfieren al cliente, en el ejemplo el servicio ha sido recibido a satisfacción del cliente. Los asientos contables se presentan en la tabla 37.

Tabla 67.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
	-x-		
05/07/18	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	768,32	
	Ventas de Servicios Tarifa 12%		392
	Venta de Bienes Tarifa 12%		294
	Iva en Ventas		82,32
	-x-		
15/05/18	Costo de Ventas	180	
	Inventario (Repuestos)		180
	-x-		
15/05/18	Mano de Obra	240	
	Nomina por pagar		240

Elaboración propia

CASO 5.- Al finalizar un periodo contable.

Con respecto a una transacción de ingresos por servicios al finalizar el periodo contable, específicamente cuando el servicio es prestado en diciembre y el vehículo por alguna circunstancia es entregado en enero del siguiente año.

El concesionario recibe el 30 de noviembre de 2018 un vehículo para realizar reparaciones en la carrocería y en su parte mecánica, con un presupuesto valorado en

4.500 dólares. La fecha de entrega estimada es de 25 días, sin embargo, el proceso se retrasa 30 días más por la importación de un repuesto agotado en stock. Los costos totales establecidos en el presupuesto son: Mano de Obra 1.800 dólares de los cuales hasta el 31 de diciembre se han incurrido de 1.400 dólares, repuestos y materiales 1.500 dólares de los cuales han sido asignados al vehículo 1.000 dólares al 31 de diciembre de 2018.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 30 de noviembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 26 de diciembre de 2018
- Servicio: Reparación carrocería y partes mecánicas incluido repuestos
- Precio unitario: De acuerdo al presupuesto, servicio técnico 2500 dólares y repuestos 2000 dólares
- Total del ingreso: 4.500 dólares
- Entrega inicial de entrega: 26 de noviembre de 2018
- Entrega final de entrega: 26 de enero de 2019

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 38:

Tabla 68.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que CUMPLE tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 39.

Tabla 69.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	2.500	2.500
Repuestos	varios	2.000	2.000
Subtotal			4.500
Impuestos IVA			540
Total			5.040

Elaboración propia

Paso 4.- Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos conforme se detalla a continuación en la tabla 40.

Tabla 70. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Servicio Técnico	1	2.500	2.500
Repuestos	varios	2.000	2.000
Subtotal			4.500
Impuestos IVA			540
Total			5.040
Costo mano de obra de servicio técnico			1.800
Costo de los repuestos			1.500

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

En primer lugar, se debe calcular el grado de terminación del servicio prestado, utilizando un método que mida con fiabilidad, el trabajo ejecutado hasta la fecha del balance 31 de diciembre. Para el efecto, se compara el costo incurrido sobre el costo estimado, como resultado se obtiene el porcentaje de terminación, para luego a este valor multiplicarle por el total del ingreso del servicio para establecer el ingreso devengado del año. Los cálculos se presentan en la tabla 41:

Tabla 71. Porcentaje de terminación

Porcentaje de terminación =	Costo Incurrido
	Costo estimado
Porcentaje de terminación =	1.400,00
	1.800,00
Porcentaje de terminación =	0,78
Ingreso devengando =	Valor del Contrato x Porcentaje de terminación
Ingreso devengado =	2500 x 0,78
Ingreso devengado =	1.950,00
Elaboración propia	

Una vez establecidos los valores, se procede con la contabilización, con la aclaración que este tratamiento contable se aplica únicamente a los servicios, independientemente del cobro, conforme el asiento contable explicado en la tabla 42.

Tabla 72.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
diciembre/18	-x-		
	Mano de Obra	1.400	
	Nómina por pagar		1.400
diciembre/18	-x-		
	Costo de ventas	1.000	
	Inventario de Repuestos		1.000
31-12-18	-x-		

	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar Working in Process WIP)	1.950	
	Pasivo Contractual		1.950
enero/19	-x-		
	Mano de Obra	400	
	Nómina por pagar		400
enero/19	-x-		
	Costo de ventas	500	
	Inventario de Repuestos		500
26/01/19	-x-		
	Pasivo Contractual	1.950	
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar Working in Process WIP)		1.950
26/01/19	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	5.040	
	Ventas de Servicios Tarifa 12%		2.500
	Venta de Bienes Tarifa 12%		2.000
	Iva en Ventas		540

Elaboración propia

CASO 6.- Ingreso por venta de bienes y servicios (mixto)

En la venta de un bien, llámese vehículo o repuesto no existe controversia, el problema radica cuando existe la venta de un bien y un servicio relacionado, en el caso de los concesionarios al momento de vender un vehículo como una estrategia promocional suelen ofrecer promociones asociadas a mantenimientos después de un cierto tiempo o en base al kilometraje, convirtiéndose en una transacción compuesta, de conformidad con la NIIF 15 y de acuerdo a la materialidad se debe hacer la correspondiente separación de las obligaciones de desempeño.

El concesionario realiza una venta el 15 de diciembre de 2018 de tres camionetas doble cabina a la empresa X por el valor de 30.000 dólares cada una, otorgando un descuento de 3%. Cada vehículo tiene un costo de 20.000 dólares, entrega el 15 de enero de 2019. Comisión del vendedor 2% de la venta total. Como promoción el concesionario otorga dos mantenimientos gratuitos a los 1.000 y 5.000 kilómetros, precio normal del

mantenimiento es de 400 y 800 dólares respectivamente por vehículo y el costo de la mano de obra es de 200 y 500 dólares.

Paso 1.- Identificación del contrato

Datos de la Transacción

- Fecha de venta: 15 de diciembre de 2018
- Fecha estimada de cobro: 15 de enero de 2019
- Cantidad de vehículos vendidos: 3
- Precio unitario: 30.000 dólares
- Total de la venta: 90.000 dólares
- Descuento: 3%
- Entrega: 15 de enero de 2019
- Comisión del vendedor 2%
- Promoción. - Dos mantenimientos gratuitos a los 1.000 y 5.000 kilómetros, costo normal del mantenimiento es de 400 y 800 dólares respectivamente por vehículo.

Paso 2.- Identificación de las obligaciones de desempeño

Los concesionarios deben cumplir con lo señalado en el párrafo 9 de la norma verificando los siguientes cinco aspectos, conforme la tabla 43:

Tabla 73.- Parámetros NIIF 15

PARAMETROS	CUMPLIMIENTO
Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	CUMPLE
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	CUMPLE
El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato).	CUMPLE

Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que CUMPLE tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Elaboración propia

Paso 3.- Determinación del precio de la transacción, se debe detallar el precio de venta unitario de cada obligación de desempeño, conforme la tabla 44.

Tabla 74.- Determinación del precio

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (Precio de venta al público)	3	30.000	90.000
Mantenimiento	3	1.200	3.600
Descuentos (3%)			2.808
Subtotal			90.792
Impuestos IVA			10.895,04
Total			101.687,04

Elaboración propia

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

El Objetivo de este paso es asignar el precio a cada obligación de desempeño por separado, incluyendo sus costos conforme se detalla a continuación en la tabla 45.

Tabla 75. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Detalle	Cantidad	Precio Unitario	Total
Camionetas (PVP)	3	30.000	90.000
Mantenimiento	3	1.200	3.600
Descuentos (3%)			2.808
Subtotal			90.792
Impuestos IVA			10.895,04
Total			101.687,04
Retenciones (1,75% Bienes y 2,75% servicios)			1.623,78
Costo nacionalizado de los vehículos	3	20.000	60.000
Comisión vendedor			1.815,84
Mantenimiento	3	700	2.100

Elaboración propia

Paso 5.- Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones, conforme el asiento contable explicado en la tabla 46.

Tabla 76.- Contabilización

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
15/12/18	-x-		
	Activos del Contrato (Cuentas por Cobrar)	100.063,26	
	Impuestos Retenidos	1.623,78	
	Pasivos del Contrato		90.792
	Iva en Ventas		10.895,04
15/01/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	87.300	
	Ventas Bienes Tarifa 12%		87.300
15/01/19	-x-		
	Costo de Ventas	60.000	
	Inventario (Vehículos)		60.000
31/01/19	-x-		
	Comisión en Ventas	1.815,84	
	Nómina por pagar		1.815,84
XX/19	-x-		
	Pasivos del Contrato	3.492	
	Ventas Servicios Tarifa 12%		3.492
XX/19	-x-		
	Gasto Mantenimiento	2.100	
	Nómina por pagar		2.100

Elaboración propia