

## Plan para la implementación de la NIIF 15 en una empresa de telefonía

*Fecha de recepción: 28 de mayo de 2018 • 22 de junio de 2018 • Fecha de publicación: 6 de septiembre de 2018*

**Ing. Esteban A. Valencia Monge**  
PwC del Ecuador, Cía. Ltda.  
*esteban.valencia@ec.pwc.com*

**PhD. Gabriel Ramírez Torres,**  
Pontificia Universidad Católica del Ecuador  
*gaborato@yahoo.com*

### Resumen

Esta investigación se realiza en una empresa de telefonía ecuatoriana con la finalidad de consumir la necesidad de diseñar un plan de implementación de la NIIF (Norma Internacional de Información Financiera) 15. Esta norma incorpora nuevos conceptos y consideraciones para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios y venta de equipos que la NIC (Norma Internacional de Contabilidad) 18 no consideraba. Para poder evaluar la necesidad de diseño de un plan de implementación, se aplica la metodología de investigación mixta. Como resultado, se comprueba que es de suma importancia la implementación de un plan que garantice que la empresa de telefonía reconozca sus ingresos por prestación de servicios y venta de servicios de una manera adecuada conforme a la NIIF 15. Las conclusiones están enfocadas en la necesidad y la disposición que presentan los funcionarios y directivos de la entidad objeto de estudio ante la capacitación para la implementación de esta normativa.

Palabras clave: NIIF, reconocimiento de ingresos, empresa de telefonía, plan de capacitación, NIC.

## Abstract

This research is carried out in an Ecuadorian telephone company with the purpose of concluding on the need to design an implementation plan of the International Financial Reporting Standard (IFRS) 15. This standard incorporates new concepts and considerations for the recognition of income for benefit of services and equipment sales that the International Accounting Standard (IAS) 18 did not consider. In order to evaluate the need to design an implementation plan, the mixed research methodology is applied. As a result, it is very important to implement a plan that guarantees that the telephony company recognizes its income for rendering services and selling services in an adequate way according to IFRS 15. The conclusions are focused on the need and availability presented by officials and managers of the entity under study, before training for the implementation of this regulation.

Keywords: IFRS, income recognition, telephone company, training plan, IAS.

## Introducción

En mayo del 2014 el *International Accounting Standard Board* (IASB), emitió la Norma internacional de información financiera NIIF 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, cual tiene vigencia desde el 1 de enero del 2018 (IASB, 2014).

Debido a que la nueva norma internacional de información financiera incorpora nuevos elementos de análisis para el reconocimiento de ingresos por ventas que podrían afectar los procedimientos actuales aplicados por una empresa de telefonía localizada en Ecuador, se hace necesario realizar un análisis de los efectos que trae la NIIF 15 para poder implementarla, habida cuenta de que en Ecuador son aplicables por ley las normas internacionales de información financiera, así como sus enmiendas y nuevos pronunciamientos (Superintendencia de Compañías, 2006).

La empresa de telefonía precisa, en primer lugar, de una planificación que permita identificar los cambios teóricos y su implicancia en procesos contables necesarios para poder implementar la NIIF15. El modelo de reconocimiento de ingresos definido por esta nueva norma es diferente al marco conceptual que definen las normas internacionales de contabilidad NIC 11: Contratos de construcción y NIC 18: Ingresos de actividades ordinarias, las cuales tienen vigencia hasta el 31 de diciembre del 2017, debido a que la NIIF 15 sustituye estas normativas desde el 1 de enero del 2018 (Pacheco, 2016).

Esta diferencia en el marco conceptual de las NIC 11 y 18 y la NIIF 15 genera diferencias en la definición de los principios de reconocimientos de ingresos, tiempos de reconocimientos, presentación financiera e, inclusive, en valores monetarios de ingresos por servicios prestados y venta de productos de una compañía de telefonía. Al ser altamente profesionales los principios técnicos que define la NIIF 15, se debe considerar adicionalmente que los profesionales del equipo financiero contable de la entidad estén altamente capacitados en los lineamientos de la NIIF 15 y sus interpretaciones (PwC, 2017).

Como se dijo antes, la NIIF 15 entra en vigencia desde el 1 de enero del 2018 en Ecuador, esta norma trae nuevas bases técnicas en su aplicación, las cuales difieren con relación a las bases técnicas que presentaban la NIC 11 y NIC 18, por lo que pueden tener impactos severos en la esencia y forma de reconocimientos de ingresos en compañías a nivel mundial, incluidas las de Ecuador (IASB, 2018). Algunas industrias específicas se han visto más afectadas que otras por esta nueva norma. Y es que la aplicación de esta norma puede tener efectos profundos, llegando en ocasiones a afectar la misma concepción de negocios mediante la reformulación de contratos con clientes, procesos internos y parametrización de sistemas. Algunas de las industrias más afectadas por la NIIF 15 son las de tecnología, la automotriz, la de construcción, entre otras.

En el caso concreto de una empresa de telefonía, la cual corresponde a la industria de tecnología al ser una prestadora de servicios de telefonía celular, puede concluirse que la NIIF 15 tiene un impacto severo, puesto que la adopción de esta norma conlleva cambios en sus procesos, así como impactos en sus márgenes de rentabilidad, debido a que se producen cambios en las bases de la contabilización de los ingresos por ventas de productos y prestación de servicios (PwC, 2017).

Por lo antes mencionado, una empresa de telefonía debe implementar un plan de trabajo que contemple el diseño de la implementación de la NIIF 15 en sus operaciones, con la finalidad de mitigar riesgos en la adopción de la nueva norma, la cual podría representar problemas en sus procedimientos y en la generación de información financiera no acorde a lo permitido por las NIIF y la regulación local en Ecuador (PwC, 2017).

La NIIF 15 tiene como objetivo establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente (IASB, 2017).

Con la finalidad de simplificar la aplicación de esta norma, en ella se disponen cinco pasos para su correcta aplicación, así como para la presentación de la información financiera:

1. Identificación del contrato
2. Identificación de las obligaciones de desempeño
3. Determinación del precio de la transacción
4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño
5. Reconocimiento de ingreso cuando se transfiere la obligación de desempeño

En esta investigación se aplica una metodología con enfoque mixto, es decir, cualitativo y cuantitativo. Esto se debe a que se realiza un análisis y estudio de las prácticas y recursos actuales de una empresa de telefonía para diseñar la implementación de la NIIF 15, considerando el nivel de conocimientos técnicos del equipo financiero contable de la entidad, la disponibilidad de recursos y las necesidades desde una perspectiva de implementación técnica con el objetivo de garantizar que la empresa y sus principales directivos logren visualizar lo que conlleva la adopción de la NIIF 15 para realizar el correcto reconocimiento de ingresos y de ser el caso la modificación y adecuación de sus procesos comerciales y hasta contractuales.

Desde el punto de vista cualitativo se entrevista a los principales responsables del área financiero-contable con la finalidad de obtener sus percepciones con relación a la NIIF 15, visión de negocios, necesidades y disponibilidad de recursos. Adicionalmente, se encuesta a ciertos profesionales del área para complementar el análisis en términos de identificación de necesidades y conocimiento técnico actual.

Para la realización de esta investigación se ha denominado como población la empresa de telefonía, la cual fue constituida en Quito y se encuentra localizada en esta misma ciudad. La empresa cuenta con diferentes áreas, a saber: técnica, tecnología y comunicación, comercial, recursos humanos, operaciones y financiero-contable.

Los impactos de la aplicación de la NIIF 15, de existir, son para toda la organización; sin

embargo, al ser esta una norma contable, es el área financiero-contable la responsable primaria de los análisis e implementaciones respectivas y alertar a otras áreas de la entidad sobre las consideraciones de la aplicación. Por lo mencionado y para fines de esta investigación es considerada unidad de estudio el área financiero-contable. Es responsabilidad del área: I) conocer la nueva norma, II) realizar un diagnóstico técnico de lo que la nueva norma requiere para poder identificar los impactos técnicos, III) cuantificar los impactos y IV) conducir internamente en esta área y en las otras relacionadas de la empresa la implementación de la norma. Para esto se podría llegar a la modificación de políticas contables, y de ser el caso reforma de procesos, contratos comerciales y sistemas.

Dentro de esta área constituirán unidades de estudio directivos y trabajadores. Para el caso de directivos se considerará el 100% por lo que la muestra coincide con la población. La primera unidad de estudio está conformada por el Vicepresidente de Finanzas, Gerente de Contabilidad y Gerente de Impuestos a quienes se entrevista, y la segunda unidad de estudio está constituida por los profesionales (denominados especialistas) del área financiero-contable (excepto por los mencionados) a quienes se encuesta.

- Para efectuar la investigación se considera que los indicadores a medir son:
- Recursos financieros que la entidad debe destinar para el proceso de implementación.
- Viabilidad dentro de la empresa para la implementación de la NIIF 15 en términos culturales y de cumplimiento de regulaciones.
- Apertura del talento humano del área financiero-contable de la empresa.
- Nivel de conocimiento técnico actual de los profesionales del área financiero-contable, e identificación de necesidades de capacitación al equipo previa a la implementación de la NIIF 15.
- Se aplican encuestas y entrevistas con la finalidad de obtener información que soporte la propuesta o dé solución al problema planteado.

El área financiero-contable cuenta con un grupo de 10 especialistas que son los responsables por el procesamiento de la información relacionada con las transacciones de la entidad desde una perspectiva financiero-contable. Por este motivo es indispensable conocer si el equipo de especialistas de la entidad cuenta con una base de conocimiento sobre normas NIIF adecuada y si tienen conocimiento sobre la NIIF 15, y en caso de que la conozcan, identificar si tienen apertura para capacitarse sobre esta norma, puesto que no es posible diseñar un plan de implementación con un equipo de especialistas que no tenga conocimientos técnicos adecuados.

La encuesta ha sido diseñada en 3 secciones, las cuales están dirigidas a: I) determinar el nivel de conocimiento de NIIF por parte de los especialistas de la entidad (preguntas 1, 2 y 3), II) determinar el nivel de conocimiento con relación a NIIF 15 y su apertura a recibir capacitación (preguntas 4, 5, 6, y 7), y III) confirmar si los especialistas conocen de soportes e instructivos

técnicos especializados relacionados con NIIF 15 que puedan sustentar sus actividades en caso de requerirse (preguntas 8, 9 y 10). Ver formato de encuesta en anexo 1.

En lo que respecta a las entrevistas, las cuales están dirigidas a los principales directivos del área, tienen como objetivo conocer el nivel de prioridad que los directivos del área dan al cumplimiento de normas y regulaciones, así como su predisposición a destinar recursos para el proceso de implementación de la NIIF 15.

La encuesta y entrevista aplicada a funcionarios y directivos fue elaborada con el asesoramiento de especialistas y profesionales de las actividades financiera, contable y de auditoría externa, con experiencia en la aplicación de NIIF y NIA (Norma Internacional de Auditoría).

## Resultados

Al realizar el análisis condensado de las encuestas realizadas a los especialistas del área financiero-contable de la entidad, como se muestra en la figura 1, puede concluirse que el 64% de los especialistas del área tienen conocimientos de NIIF, los cuales aplican en sus labores diarias, y adicionalmente presentan apertura para capacitarse en NIIF 15, puesto que consideran que esto traerá claridad para el reconocimiento de ingresos operacionales de la entidad de manera correcta. Por otra parte, un 36% de las encuestas realizadas presentan un resultado negativo, el cual está relacionado con la falta de capacitación en NIIF 15.

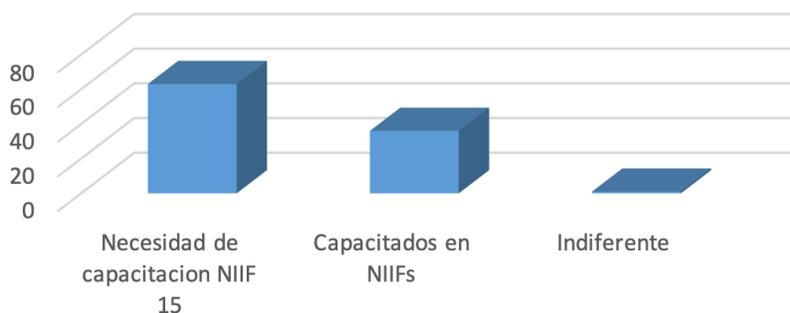


Figura 1. Condensación de resultados de encuestas. Fuente: Elaborado por los autores.

Con relación a las entrevistas realizadas a los principales directivos del área financiero-contable de la empresa de telefonía, todos coinciden en que sus principales objetivos radican en controlar el correcto funcionamiento de las áreas de contabilidad, impuestos, cobranzas, así como de las herramientas tecnológicas utilizadas en sus procesos, y que su equipo de trabajo debe tener competencias suficientes y capacitación técnica continua. Sin embargo, en lo que respecta a conocimiento profundo con relación a lo que implica la NIIF 15 no existe consenso, puesto que el Vicepresidente de Finanzas y el Gerente de Contabilidad confirman tener conocimiento, pero el Gerente de Impuestos no tiene conocimiento.

El Vicepresidente de Finanzas es el único miembro del equipo con experiencia en implementación

de NIIF, y todos los directivos están de acuerdo en que la mejor manera de capacitar a su equipo de trabajo en NIIF 15 es mediante la contratación de un consultor/especialista externo, para lo cual están de acuerdo con destinar recursos económicos y de talento humano para la consecución del objetivo, puesto que uno de los objetivos de la empresa es el cumplimiento total de las normas y las regulaciones. La empresa localmente no cuenta con especialistas en NIIF 15 para solventar sus necesidades.

Las regularidades de este proceso observadas fueron:

Recursos financieros que la entidad debe destinar para el proceso de implementación. Los principales directivos del área confirman que, de ser necesario, sí se destinarían recursos, sean financieros o de tiempo de sus profesionales, para el proceso de implementación de NIIF 15.

Viabilidad dentro de la empresa para la implementación de la NIIF 15 en términos culturales y de cumplimiento de regulaciones. Prácticamente la totalidad de los profesionales del área consideran que sí es viable la implementación de la NIIF15 en la empresa; sin embargo, el 50% de los profesionales consideran que en la empresa no es una prioridad el cumplimiento de normas y leyes.

Apertura del talento humano del área financiero-contable de la empresa de telefonía. Prácticamente todos los profesionales de la empresa muestran apertura ante la implementación de nuevas normas y la capacitación sobre temas técnicos.

Nivel de conocimiento técnico actual de los profesionales del área financiero-contable e identificación de necesidades de capacitación al equipo previa a la implementación de la NIIF 15. Aproximadamente el 50% de los profesionales del área tienen conocimientos técnicos, pero solo el 30% cuenta con conocimiento sobre la NIIF 15. De aquí que sea necesario realizar capacitaciones sobre la normativa y sus implicaciones con consultores externos antes de la implementación de la NIIF 15.

Es un hecho que la NIIF 15 tiene bases conceptuales que impactan directamente a la empresa de telefonía en sus procedimientos actuales de reconocimiento de ingresos por servicios prestados y venta de productos relacionados con sus operaciones.

Con la finalidad de que la empresa de telefonía pueda contar con un plan de implementación de NIIF 15, y en base a los resultados obtenidos, es necesario definir las principales consideraciones para el diseño de un plan de implementación de la NIIF 15, las cuales son:

- Los directivos del área financiero-contable de la entidad tienen como prioridad la implementación y cumplimiento de normas y regulaciones aplicables a su negocio.
- El equipo de especialistas del área financiero-contable tiene necesidad de aplicación de las NIIF en sus responsabilidades y actividades diarias.
- Los directivos y especialistas del área financiero-contable tienen la necesidad de recibir

capacitación sobre NIIF 15, debido a que carecen de conocimiento detallado de las implicancias que trae para el negocio de la empresa de telefonía.

- Los directivos del área y los especialistas consideran que no cuentan con un equipo interno en la entidad que pueda auxiliar en dudas, preguntas y procesos de implementación de NIIF 15.
- La mayoría de los especialistas del área no cuentan con experiencia en la implementación de NIIF.
- La NIIF 15 incorpora el concepto de identificación de obligaciones de desempeño que la NIC 18 no consideraba; esto puede generar momentos de reconocimientos de ingreso diferentes al aplicar una u otra norma. Adicionalmente, la NIIF 15 define como hecho generador de reconocimiento de ingresos, la transferencia de control entre las partes, lo cual difiere del hecho generador que contempla la NIC 18, el cual estaba basado en la transferencia del riesgo y el control.

Como consecuencia de las consideraciones identificadas, queda claro que el equipo del área financiero-contable de la entidad no cuenta con la experiencia para realizar un diagnóstico técnico de la norma, por lo que se debe diseñar un plan para implementar la NIIF 15 en la empresa de telefonía.

## Discusión

El diseño del plan de implementación de la NIIF 15 en la empresa de telefonía, debe seguir las siguientes cuatro (4) fases:

- Fase 1. Plan de capacitación
- Fase 2. Diagnóstico técnico
- Fase 3. Cuantificación de las diferencias
- Fase 4. Implementación de los efectos

*Fase 1. Plan de capacitación.* Debido a que la empresa de telefonía no cuenta con un grupo de especialistas en NIIF 15, la entidad debe contratar a una empresa especializada en este tipo de servicios y en la industria de la entidad. Por lo mencionado, se debe contratar a una firma de auditoría local o internacional, la cual deberá impartir una capacitación para los directivos y especialistas del área financiero-contable de por lo menos 40 horas. Esta capacitación debe considerar como mínimo lo siguiente:

- Objetivo de NIIF 15.
- Alcance de la norma.
- Reconocimiento de ingresos bajo NIIF 15 (5 pasos).

- Medición de ingresos.
- Presentación e información a revelar.
- Ejemplos prácticos de la industria y de la empresa de telefonía.

*Fase 2. Diagnóstico técnico.* Mediante una metodología adecuada, se debe realizar un diagnóstico técnico que permita comparar lo que describe la política contable de reconocimiento de ingresos con lo que dicta la NIIF 1, y basándose en los resultados de este diagnóstico se debe redefinir el marco conceptual de la política contable de reconocimiento de ingresos de la empresa de telefonía. A continuación se presenta un ejemplo de este análisis:

La política contable de la entidad en base a la NIC 18 para el tipo de servicio específico de ingresos por servicios de valor agregado es: ofertas y paquetes que combinan diferentes elementos en las actividades de telefonía e internet. Son analizados determinando la necesidad de separar los diferentes elementos que se incluyen en este servicio con la finalidad de aplicar un criterio de reconocimiento de ingresos adecuado.

En lo referente a la venta de equipos, la política de la entidad basada en NIC 18 es: las ventas de equipos son reconocidas netas de devoluciones y/o descuentos al momento de transferencia del riesgo y control del activo.

Las principales diferencias conceptuales al comparar esta política contable con lo requerido en la NIIF 15 se exponen a continuación en la tabla 1.

Tabla 1

#### Diferencias conceptuales entre NIC 18 y NIIF 15

Enfoque NIC 18. Política contable de la empresa de telefonía	Enfoque NIIF 15	Identificación de diferencias conceptuales técnicas entre NIC 18 y NIIF 15
Ninguna información	Paso 1. Identificación del contrato	Es necesario revisar los acuerdos comerciales de la Entidad con la finalidad de identificar los términos y condiciones a los que se obligó la entidad a proveer al cliente durante la vigencia del contrato.

Enfoque NIC 18. Política contable de la empresa de telefonía	Enfoque NIIF 15	Identificación de diferencias conceptuales técnicas entre NIC 18 y NIIF 15
<p>Se determina ingresos por servicios de valor agregado y se presenta una política separada para la venta de equipos.</p>	<p>Paso 2. Identificación de Obligaciones de Desempeño</p> <p>Las obligaciones de desempeño identificadas del Paso 1. son: I) proveer servicios de telefonía e internet a clientes cuyos términos y condiciones están amparadas en un contrato, II) venta de equipo de telefonía conforme contrato, III) posible financiamiento en la venta del equipo o prestación del servicio por ser el contrato a 12 meses, lo cual genera un ingreso financiero.</p>	<p>Existen obligaciones de desempeño bajo NIIF 15 que bajo NIC 18 no se consideran.</p>
<p>US\$1,500 (servicio más equipo). Ver ejemplo a continuación.</p>	<p>Paso 3. Determinación del precio de la transacción. US\$1,500 (servicio, equipo e ingresos financieros). Ver ejemplo a continuación.</p>	<p>El valor de la transacción es el mismo en los enfoques, sin embargo, el de la NIIF15 presenta más obligaciones de desempeño.</p>
<p>US\$1,500 (servicio más equipo). Ver ejemplo a continuación.</p>	<p>Paso 4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño</p> <p>Precio del equipo US\$800</p> <p>Ingresos por servicios US\$672</p> <p>Ingresos por financiamiento en venta de equipo US\$33.10</p>	<p>La asignación de precio por obligación de desempeño es completamente diferente bajo los dos enfoques y genera diferencias relevantes en indicadores financieros como son Utilidad Bruta y EBITDA (ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización).</p>
<p>Reconocimiento de ingresos prorrateado al tiempo del contrato, incluyendo como un solo elemento el precio del equipo y el ingreso por el servicio.</p>	<p>Paso 5. Reconocimiento del ingreso cuando se transfiere la obligación de desempeño.</p> <p>El ingreso por la venta del equipo se reconoce en el momento cero. El ingreso por el servicio se reconoce conforme se presta el servicio. Adicionalmente existe un ingreso financiero relacionado con el financiamiento en la venta del equipo, el cual se debe prorratear al tiempo del contrato.</p>	<p>Podrían existir impactos financieros relevantes a la fecha de corte de los estados financieros anuales, pues los momentos de reconocimiento de ingresos y costos son absolutamente diferentes, pues bajo NIC 18 el hecho generador de ingresos por venta de equipo es al momento de transferir el riesgo y beneficio del mismo (se entiende que es durante el contrato), mientras que bajo NIIF 15 el hecho generador es la transferencia de control, con lo que al momento cero que se entrega el equipo al cliente la totalidad del ingreso debe ser reconocido.</p>

Fuente: Elaborado por los autores

**Fase 3. Cuantificación de las diferencias.** Con la finalidad de ilustrar cómo se debe realizar la cuantificación de las diferencias conceptuales, se presenta a continuación un ejemplo hipotético de la venta de un paquete de valor agregado a 12 meses plazo, que incluye el servicio de telefonía y el equipo.

Tabla 2

*Datos relevantes relacionados con términos contractuales*

<u>Descripción</u>	<u>US\$</u>
Precio individual del equipo (Teléfono celular)	600
Costo del Equipo (Teléfono celular)	550
Pago recibido del cliente por Equipo	250
Cuota mensual del plan	80
Costo mensual por servicios prestados	45

*Fuente: Elaborado por los autores*

Tabla 3

Tratamiento contable bajo NIC 18

<u>No. Mes</u>	<u>Cobro recibido US\$</u>	<u>Reconocimiento de ingreso US\$</u>	<u>Costo incurrido US\$</u>	<u>Pérdida por venta de equipo US\$</u>	<u>Ganancia / pérdida US\$</u>
0	250	-	-	-300	-300
1	80	80	-45	-	35
2	80	80	-45	-	35
3	80	80	-45	-	35
4	80	80	-45	-	35
5	80	80	-45	-	35
6	80	80	-45	-	35
7	80	80	-45	-	35
8	80	80	-45	-	35
9	80	80	-45	-	35
10	80	80	-45	-	35
11	80	80	-45	-	35
12	80	80	-45	-	35
	<u>1,210</u>	<u>960</u>	<u>-540</u>	<u>-300</u>	<u>120</u>

*Fuente: Elaborado por los autores*

Tabla 4

Estado de resultados bajo NIC 18

<u>Estado de resultados</u>	<u>US\$</u>
Ingresos por servicios	960
Costo incurrido	-540
Utilidad Bruta	<u>420</u>
Pérdida en venta de equipo	-300
Utilidad operativa	<u>120</u>
EBITDA	<u>120</u>

Fuente: Elaborado por los autores

**Análisis del reconocimiento de ingresos bajo NIIF 15**

Tabla 5

Análisis de venta de equipo

<u>Descripción</u>	<u>US\$</u>
Venta del equipo	600.00
Anticipo recibido	-250.00
Saldo financiado	<u>350.00</u>
Pago mensual relacionado al equipo	<u>32.00</u>

Fuente: Elaborado por los autores

Tabla 6

Amortización por financiamiento en venta de equipo

<u>No. Mes</u>	<u>Principal Acumulado</u> US\$	<u>Pago de Capital</u> US\$	<u>Tasa de Interés mes</u> US\$	<u>Costo financiero implicito</u> US\$	<u>Pago Mensual</u> US\$
0	350				
1	323	27	1.25%	4	32
2	295	28	1.25%	4	32
3	267	28	1.25%	4	32
4	239	28	1.25%	3	32
5	211	29	1.25%	3	32
6	182	29	1.25%	3	32
7	152	29	1.25%	2	32
8	123	30	1.25%	2	32
9	92	30	1.25%	1	32
10	62	30	1.25%	1	32
11	31	31	1.25%	1	32
12	-0	31	1.25%	0	32
		350		28	378

Fuente: Elaborado por los autores

Tabla 7

### Reconocimiento de ingresos por servicios prestados y venta de equipo

<u>No. Mes</u>	<u>Cobro recibido</u> US\$	<u>Venta de Equipo</u> US\$	<u>Costo de Equipo</u> US\$	<u>Reconocimiento de ingreso por servicio</u> US\$	<u>Costo incurrido</u> US\$	<u>Ingreso por Financiamiento</u> US\$	<u>Ganancia/ pérdida</u> US\$
0	250	600	-550	-	-	-	50
1	80			48	-45	4	8
2	80			48	-45	4	7
3	80			48	-45	4	7
4	80			48	-45	3	7
5	80			48	-45	3	6
6	80			48	-45	3	6
7	80			48	-45	2	6
8	80			48	-45	2	5
9	80			48	-45	1	5
10	80			48	-45	1	5
11	80			48	-45	1	4
12	80			48	-45	0	4
	1,210	600	-550	581	-540	28	120

Fuente: Elaborado por los autores

Tabla 8

Análisis comparativo de Estados de Resultados bajo NIIF 15 vs. NIC 18

<u>Estado de resultados</u>	<u>NIIF 15</u> <u>US\$</u>	<u>NIC 18</u> <u>US\$</u>	<u>Efectos</u> <u>US\$</u>	<u>Comentarios</u>
Ingresos por servicios	581	960	-379	Reduccion en Ingresos por servicios.
Venta de Equipo	600	-	600	Reconocimiento de ingreso por venta de equipo.
Costo incurrido	-540	-540	-	
Costo de equipo	-550	-	-550	Reconocimiento de costo del equipo.
Utilidad Bruta	<u>91</u>	<u>420</u>	<u>-329</u>	Decremento en Utilidad Bruta
Pérdida en venta de equipo	-	-300	300	Se elimina el reconocimiento de perdida por venta de equipo.
Utilidad operativa	<u>91</u>	<u>120</u>	<u>-29</u>	Reduccion en Utilidad Operativa
EBITDA	<u>91</u>	<u>120</u>	<u>-29</u>	Reduccion en EBITDA
Ingresos por financiamiento	28	-	28	Se reconoce ingresos financieros
Resultado del período	<u>120</u>	<u>120</u>	<u>-</u>	

Fuente: Elaborado por los autores

**Fase 4. Implementación de efectos.** Conforme lo concluido en la Fase 3, sí existen efectos relevantes en el reconocimiento de ingresos por servicios prestados y por venta de equipos en la empresa de telefonía, razón por la cual se hace necesario implementar un plan con la finalidad de que las operaciones de la entidad puedan procesar la información, así como de presentar los ingresos operacionales de la entidad de manera adecuada. Para esto se debe implementar:

1. Taller de NIIF 15 con el área comercial y de operaciones de la entidad. En este taller se debe concientizar sobre:
  - Las obligaciones de desempeño a las que se obliga la entidad en la venta de servicios de valor agregado de telefonía.
  - La necesidad de reflejar la venta del equipo desde una perspectiva comercial, así como la identificación de su respectivo costo.
  - Modificación de márgenes de rentabilidad a nivel de Utilidad bruta, operacional y la Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA por sus siglas en inglés).
  - Disminución en el reconocimiento de los ingresos mensuales, pues la venta del equipo se

realiza en el momento cero y posteriormente el ingreso disminuye conforme se ejecuta el contrato.

- Existencia de un financiamiento que se otorga al cliente en venta de equipos.
  - En base a esta información el área comercial, junto con el área legal de la empresa, deben concluir si las formalidades contractuales que actualmente mantiene la entidad son aplicables y se instrumenta de manera adecuada el reconocimiento de ingreso y las obligaciones de desempeño identificadas, o si por el contrario es necesario la modificación de contratos o políticas comerciales que permitan hacer conocer las responsabilidades que asume la entidad en la prestación de servicios.
2. Taller de NIIF 15 con el área de sistemas de la entidad. En este taller se debe concientizar sobre:
- Las obligaciones de desempeño a las que se obliga la entidad en la venta de servicios de valor agregado de telefonía.
  - La necesidad de reflejar la venta del equipo desde una perspectiva comercial, así como la identificación de su respectivo costo.
  - Modificación de márgenes de rentabilidad a nivel de Utilidad bruta, operacional y EBITDA.
  - Disminución en el reconocimiento de los ingresos mensuales, pues la venta del equipo se realiza en el momento cero y posteriormente el ingreso disminuye conforme se ejecuta el contrato.
  - Existencia de un financiamiento que se otorga al cliente en venta de equipos.
  - En base a esta información el área de sistemas debe evaluar posibles reparametrizaciones al sistema de la entidad, y de esta manera poder reflejar en el momento adecuado la venta del equipo, el ingreso por servicios, estimar el valor de los intereses relacionados con el financiamiento del equipo y su respectivo reconocimiento de ingresos financieros. De esta manera se debe garantizar que la generación de reportes del sistema para fines comerciales, operacionales y financieros reflejen adecuadamente la realidad comercial de la empresa reflejando lo requerido en la NIIF 15.

## Conclusiones

Se identifica que existen diferencias conceptuales en las bases sobre las cuales se reconocen los ingresos por prestación de servicios y venta de productos bajo el marco conceptual de la NIC11, NIC 18 y NIIF 15. Específicamente, la NIIF 15 trae el concepto de identificación de obligaciones de desempeño, las cuales definen ítems o partes del servicio o productos que la empresa provee a sus clientes en planes de telefonía de valor agregado. Esto tiene incidencias

relevantes con relación al momento de reconocimiento de ingresos por servicios prestados y por venta de equipos. Adicionalmente, bajo el concepto de transferencia de control que presenta, la NIIF 15 modifica la forma de reconocimiento por venta de equipos que antes se aplicaba en la NIC 18. Finalmente, el concepto de ingresos por financiamiento en la venta de equipos también se incorpora en la NIIF 15, por lo que los índices de utilidad y EBITDA se modifican bajo el modelo de aplicación de la NIIF 15.

El diseño de un plan de implementación de NIIF 15 en el caso de una empresa de telefonía se describe en 4 fases. La primera asociada a un plan de capacitación de los directivos y especialistas del área financiero-contable, el cual permite capacitarse sobre las particularidades técnicas de la NIIF 15 e identificar su relación con las responsabilidades y funciones dentro del área. La segunda fase consiste en un diagnóstico teórico sobre las diferencias conceptuales entre la NIC 18 y la NIIF 15. La tercera fase corresponde a la cuantificación de los efectos causados por las diferencias conceptuales. Y la cuarta fase consiste en la implementación de procedimientos en los procesos y sistemas de la entidad para aplicar las particularidades de la NIIF 15.

Se demuestra, adicionalmente, que los impactos de la NIIF 15 no son únicamente para el área financiero-contable, también otras áreas de la empresa se ven impactadas, como el área comercial y el área de sistemas. Existe la necesidad de concientizar al personal de esas áreas sobre los impactos de la implementación de la NIIF 15, así como de evaluar si desde una perspectiva comercial se deben modificar procesos y análisis de indicadores de rentabilidad, e incluso validar si es necesario modificar la instrumentación de contratos con clientes. En lo que respecta al área de sistemas, es necesario reparametrizar el sistema de la entidad con la finalidad de reconocer los ingresos asociados a las diferentes obligaciones de desempeño en el momento correcto.

## Referencias

- Cevallos, J. A. (2016). *Tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en las modificaciones de los contratos de servicio postpago de una empresa de telecomunicaciones*. Guayaquil: Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- IASB (2014). *Norma Internacional de Información Financiera 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos de Clientes*. Londres: IASB.
- IASB (2001). *Norma Internacional de Contabilidad 18*. Londres: IASB.
- IASB (2014). *Norma Internacional de Información Financiera 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos de Clientes*. Londres: IASB.
- IASB (10 de Diciembre de 2017). *IASB*. Recuperado de [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- IASB (2017). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB (2001). *Norma Internacinoal de Contabilidad 11 - Contratos de construcción*. Londres: IASB.
- Pacheco, C. P. (2016). *Relación entre la NIIF 15 y la NIC 11, aplicación en los estados financieros* (tesis de grado). Universidad Laica Vicente Rocafuerte, Guayaquil, Ecuador. Recuperado de <http://repositorio.ulvr.edu.ec/bitstream/44000/1293/1/T-ULVR-1384.pdf>
- PricewaterhouseCoopers. (2014). *Manual of accounting Volume 1*. Londres, Inglaterra: Blommsbury Professional.
- PricewaterhouseCoopers. (2014). *Manual of Accounting Volume 2*. Londres, Inglaterra: Bloomsbury Professional.
- PricewaterhouseCoopers. (19 de Enero de 2018). Recuperado de Inform: [inform.pwc.com](http://inform.pwc.com)
- PricewaterhouseCoppers. (2017). *Illustrative IFRS consolidated financial statements*. Londres, Inglaterra: Bloomsbury Professional.
- Superintendencia de Compañías (21 de agosto de 2006) Resolución No. 06.Q.IC1.004 de 2006. Por la cual se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador. RO.No.348.

## ANEXOS

### **ANEXO # 1: Encuesta para el personal del área financiero-contable de la empresa de telefonía.**

1. ¿Tiene conocimiento de que en Ecuador los estados financieros anuales de las empresas deben ser preparados bajo el marco contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB)?  
2. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
3. ¿Necesita el conocimiento de las NIIF para poder ejecutar de manera adecuada sus actividades diarias, mensuales o anuales?  
4. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
5. ¿Ha recibido capacitación de algún tipo relacionada con las NIIF y sus actualizaciones?  
6. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
7. ¿Conoce la NIIF 15 relacionada con el reconocimiento de ingresos emitida por el IASB?  
8. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
9. ¿Ha recibido capacitación relacionada con la NIIF 15?  
10. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
11. ¿Tiene apertura para recibir capacitación sobre NIIF 15 y su aplicación?  
12. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
13. ¿Qué beneficios considera que puede traerle en sus actividades estar capacitado sobre la NIIF 15?  
14. ¿Tiene en su empresa un manual contable o un instructivo sobre la NIIF 15 y su aplicación?  
15. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )
16. ¿Su empresa da prioridad al cumplimiento de normas o leyes destinando recursos para la implementación?  
17. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )

18. ¿Su empresa cuenta con un departamento técnico contable capaz de solventar las dudas que usted pueda tener en sus actividades en caso de requerir conocimiento técnico sobre NIIF 15?

19. SI ( ) NO ( ) No tiene conocimiento ( )

**ANEXO # 2: Entrevista con directivos del área financiero-contable de la empresa de telefonía.**

1. ¿Cuáles son los principales objetivos de su función?
2. ¿Tiene conocimiento de los principales impactos de la implementación de la NIIF 15 en la industria en la que opera su empresa?
3. ¿Tiene experiencia en la implementación de normas contables y diseño de políticas contables, así como conocimiento de sus posibles impactos en las operaciones de su empresa?
4. ¿Cuál sería la mejor manera de capacitar a su equipo en NIIF 15 y en su implementación?
5. ¿Tiene apertura para direccionar recursos para el proceso de implementación de la NIIF 15 de ser el caso?
6. ¿Considera que en la empresa existe una cultura de apertura para el cumplimiento de normas y leyes? ¿Qué grado de importancia se le da al cumplimiento?
7. ¿Su empresa cuenta con un departamento técnico contable que pueda solventar dudas que usted o su equipo puedan tener en sus actividades en caso de requerir conocimiento técnico sobre NIIF 15?