

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

**“APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 23: INGRESOS DE ACTIVIDADES
ORDINARIAS EN UNA EMPRESA PYME DE TURISMO
RECEPTIVO”**

**CASO: OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR
WONDERS CÍA. LTDA.**

**DISERTACIÓN DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE CONTADORA PÚBLICA AUTORIZADA**

GABRIELA ALEJANDRA CHIRIBOGA SÁNCHEZ

DIRECTOR: ING. IDRIÁN ESTRELLA

QUITO, ABRIL 2013

DEDICATORIA

El presente trabajo de titulación está dedicado a Dios que me ha llenado de bendiciones, fortaleza y la visión que se requiere para cumplir metas y la misión encomendada por Él en la oportunidad que me dio al darme el regalo de la vida.

Este trabajo también está dedicado a todas las personas que me han brindado su apoyo, especialmente a mi abuelita, a mi madre y a mis hermanos, a quienes espero verles luchar para triunfar en la vida.

A todos, muchas gracias!

INDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1. ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA “NIIF” EN EL ECUADOR, 3
 - 1.1. INTRODUCCIÓN A LAS NIIF, 3
 - 1.2. PROCESOS PARA LA APLICACIÓN DE LAS NIIF, 7
 - 1.3. DE LAS NORMAS CONTABLES PARA ENTIDADES PEQUEÑAS Y MEDIANAS, 11
 - 1.3.1. Las PYME según el IASB, 12
 - 1.4 BREVE RESUMEN DEL MÓDULO 23: INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS, 14
 - 1.4.1. Principios generales para la medición de ingresos de actividades ordinarias, 15
 - 1.4.2. Principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, 16
 - 1.4.3. Identificación de la transacción, 19
 - 1.4.4. Alcance de esta sección, 19
 - 1.4.5. Medición de los ingresos de actividades ordinarias, 20
 - 1.4.6. Pago diferido, 21
 - 1.4.7. Intercambio de bienes o servicios, 21
 - 1.4.8. Condiciones que deben reunirse para que se reconozcan los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes, 22
 - 1.4.9. Condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios, 24
 - 1.4.10. Contratos de construcción, 25
 - 1.4.11. Método del porcentaje de terminación, 27
 - 1.4.12. Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de intereses, regalías y dividendos, 28
 - 1.4.13. Información a revelar, 28
2. EMPRESA EN ESTUDIO: OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CÍA. LTDA., 29
 - 2.1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA, 29
 - 2.2. PERFIL ECONOMICO, 31
 - 2.3. ADOPCIÓN DE LAS NIIF, 38
 - 2.3.1. Determinación del grupo al que corresponde la empresa objeto de estudio, 38
 - 2.3.2. Fecha de aplicación obligatoria de las NIIF, 39
 - 2.4. IDENTIFICACIÓN DE LAS PRINCIPALES OPERACIONES HABITUALES DEL TURISMO RECEPTIVO Y SU LIQUIDACIÓN EN EL TIEMPO, 41
 - 2.4.1. Descripción de los clientes, 41
 - 2.4.2. Determinación de los medios y formas de pago del servicio prestado por la empresa, 44

2.4.3. Identificación de los procesos que se realizan para la prestación del servicio, 46

3. APLICACIÓN PRÁCTICA, 50

3.1. IDENTIFICACIÓN DE LOS ASPECTOS RELEVANTES DEL MÓDULO 23: INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS, PARA ESTE TIPO DE NEGOCIO Y SU CONTABILIZACIÓN, 50

3.1.1. Medición de los ingresos de la empresa, 50

3.1.2. Identificación de las principales transacciones de la empresa, 52

3.1.3. Determinación del momento en que se deben reconocer los ingresos de la empresa objeto de estudio, 54

3.2. APLICACIÓN DEL MÓDULO 23: INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS EN LOS DIFERENTES CASOS DE LIQUIDACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LA EMPRESA, 58

3.2.1. Caso: Reservación de un paquete turístico para un determinado grupo de "pax" que al momento de la prestación del servicio son menos personas que para las que se había reservado y pagado a los proveedores, 58

3.2.2. Caso: Reservación de un paquete turístico para un determinado número de "pax" que al momento de la prestación del servicio solicitan que se agregue a más "pax" que no estaban incluidos dentro del grupo para el que se reservó, 73

3.2.3. Caso: Reservación para la prestación del servicio dentro de lapsos muy extensos de tiempo y que se cancelan luego de haber transcurrido el tiempo y de que se han pagado los anticipos a los proveedores, 84

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 99

4.1. Conclusiones, 99

4.2. Recomendaciones, 101

GLOSARIO, 104

BIBLIOGRAFIA, 106

ANEXOS, 107

RESUMEN EJECUTIVO

Con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las empresas se han visto en la necesidad de realizar cambios en la forma de medir y registrar sus transacciones, pues cada norma establece condiciones de registro y medición específicas con el objetivo de servir de guía para que las empresas elaboren y presenten estados financieros cuya información sea confiable, transparente, y que facilite la toma de decisiones.

Este es el caso de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. la cual requiere de normas que le permitan registrar de forma fiable los ingresos derivados de su actividad económica principal que es la venta de paquetes turísticos a extranjeros, razón por la que se llevó a cabo el presente trabajo de titulación.

Asimismo, este trabajo se desarrolla con base a la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES, que establece las condiciones que tiene que cumplir una transacción para ser registrada como un ingreso de actividades ordinarias, lo cual permite identificar de forma objetiva las transacciones, el momento y el método adecuado para medir y registrar los importes a reconocerse como ingresos ordinarios en el periodo en que se informa, cumpliendo de esta forma uno de los objetivos de la adopción de NIIF's que es la elaboración, presentación y uso de estados financieros confiables y oportunos.

Finalmente, el presente trabajo de titulación presenta ejemplos de casos que podrían darse en la empresa objeto de estudio, y se determina la forma en que se deberán reconocer los ingresos de actividades ordinarias en función de lo que establece la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de titulación se centra en uno de los rubros más importantes para una empresa con fines de lucro como son los ingresos ordinarios, es por este motivo, que se tiene como sustento teórico principal la Sección 23: Ingresos de Actividades Ordinarias de las NIIF para las PYMES.

Muchas pequeñas empresas en nuestro país no cuentan con normas, políticas y procedimientos establecidos para reconocer sus ingresos ordinarios, esto también sucede en la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. por lo que la aplicación de la Sección 23 Ingresos Ordinarios, será de gran utilidad para el reconocimiento de los ingresos de la mencionada empresa.

Los conceptos, principios y métodos utilizados en el presente trabajo de titulación, fueron elaborados de acuerdo a lo que establece la norma mencionada anteriormente, los mismos que facilitan el control y la medición de los ingresos ordinarios de la empresa objeto de estudio.

La Operadora de Turismo Internacional ECUADOR WONDERS Cía. Ltda. se dedica a la prestación de servicios que de acuerdo a la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES, implica la ejecución de tareas acordadas en un contrato con una duración determinada de tiempo; los mismos que dan origen a muchos casos y circunstancias que modifican las tareas acordadas o el tiempo de

ejecución de los mismos, por lo cual se vuelve necesario identificar las circunstancias que se requieren para reconocer los ingresos de esta empresa.

Además, la determinación del momento y la forma de reconocer ingresos ordinarios en el caso de la Operadora de Turismo Internacional ECUADOR WONDERS Cía. Ltda. se realiza en función a lo establecido por la norma mencionada anteriormente y con ejemplos prácticos de modo que sirva de guía para definir lineamientos que faciliten el reconocimiento y el registro de lo que representa un ingreso para la empresa en cuestión.

Asimismo, los requerimientos establecidos por la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES se presentan a detalle en la parte práctica del presente trabajo de titulación, lo cual facilita el entendimiento de las personas que utilicen este trabajo como guía para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias de una empresa que preste servicios relacionados con el turismo.

Finalmente, el presente trabajo de titulación determina los requerimientos y el alcance que tiene la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES aplicado al caso de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda.

1. ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA “NIIF” EN EL ECUADOR

1.1.INTRODUCCIÓN A LAS NIIF

Los estados financieros de una empresa se realizan con el objetivo de proporcionar información útil y confiable a los usuarios de dicha información como son los inversores, prestamistas y otros acreedores potenciales de la entidad, quienes la utilizan para tomar decisiones respecto a comprar, vender o mantener instrumentos de patrimonio o deuda, entre otras.

En este contexto, muchos países han dejado atrás sus principios contables convencionales y han adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son criterios técnicos aprobados, emitidos y publicados por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) que se enfocan en objetivos y principios para reconocer, valorar, revelar y presentar la información en los estados financieros.

Según la NIC 1: Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y comprenden las Normas Internacionales de Información Financieras, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

En lo que respecta a los antecedentes de las NIIF, es importante resaltar que primero existieron las NIC (IAS en inglés) que las elaboró el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, CNIC (*International Accounting Standards Committee*, IASC), que luego de una reestructuración se dividió en dos organismos: el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, CNIC (*International Accounting Standards Board*, IASB) y la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, FCNIC (*International Accounting Standards Committee Foundation*, IASCF), que se encarga de fomentar la aplicación de normas contables uniformes en el mundo. Al mismo tiempo, cambió la denominación de las futuras NIC por la de Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) mientras que el comité encargado de la interpretación de las normas contables, denominado Comité de Interpretaciones de Normas, CIN (*Standing Interpretations Committee*, SIC), pasó a denominarse Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, CINIIF (*International Financial Reporting Interpretations Committee*, IFRIC).¹

Por otro lado, el objetivo de las NIIF es proporcionar un conjunto de normas contables de carácter mundial, que sean de alta calidad y que les permita a los propietarios y directores de las entidades; a los participantes en los mercados de capitales y los contadores preparar, presentar y usar estados financieros cuya

¹ Cfr. Del Pozo, J. (2003) *Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*.

[http://ec.europa.eu/translation/bulletins/puntoycoma/85/pyc853_es.htm]

información sea confiable, transparente y comparable, que facilite la toma de decisiones económicas.²

Además, se debe conocer que la principal diferencia entre los principios de contabilidad convencionales y las Normas Internacionales de Información Financiera es que los primeros se orientan a que los estados financieros reflejen los resultados del periodo desde el punto de vista fiscal o impositivo, mientras que las NIIF lo que buscan es reflejar razonablemente el desempeño y la situación financiera de la entidad para tomar decisiones y presentar información transparente y confiable.

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera y los principios generales de control interno, la responsabilidad por la preparación y presentación de la información corresponde a la Gerencia de la entidad. Sin embargo, debido a que la información que se refleja en los estados financieros de una empresa se genera en todas las partes que la componen, es necesario que toda la organización esté comprometida durante la implementación y en adelante con la adopción de las nuevas prácticas contables.

A pesar de que al adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, la información financiera presentada por empresas alrededor del mundo es uniforme, todavía existen ciertas diferencias en el reconocimiento de

²Cfr. Unidad de Desarrollo y Capacitación Continua. *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Expectativas y Realidades*.
[http://www.elcontador.org.hn/uploads/media/NIIF_EXPECTATIVAS_Y_REALIDADES.pdf]

ciertas partidas que se dan por circunstancias sociales, económicas y legales que responden a los requerimientos propios de cada nación; es por esta razón que el IASB manifiesta en el Marco Conceptual que estas diferencias se pueden armonizar al preparar estados financieros que se enfoquen en reflejar información de utilidad para la toma de decisiones económicas.

En Ecuador de acuerdo a la Resolución 06.Q.ICI. 004 del 21 de agosto de 2006, la Superintendencia de Compañías obliga a las empresas sujetas a su control a aplicar las NIIF a partir del 1 de enero de 2009.

Anteriormente a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, en el Ecuador se aplicaban las Normas Ecuatorianas de Contabilidad desde el 8 de julio de 1999 que tienen cierta relación con las NIIF, como por ejemplo la NEC 3 que se relaciona con la NIC 7 y trata del Estado de Flujos de Efectivo, la NEC 16 con la NIC 29 que corresponde a la Corrección Monetaria Integral de los Estados Financieros, entre otras.

Cabe resaltar que la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en nuestro país tendrá grandes impactos en distintas áreas y estructuras de cada organización en lo que respecta a la contabilidad, los informes de gestión, los reportes financieros externos, las comunicaciones

tanto internas como externas, los sistemas de información y los recursos humanos.³

Sin embargo, dicha adopción permitirá aprovechar de oportunidades que se derivan directamente de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera como son:

- Mejoramiento de la relación del área financiera y las demás áreas operacionales.
- Un lenguaje financiero común
- Un control interno más fuerte.⁴

1.2. PROCESOS PARA LA APLICACIÓN DE LAS NIIF

Debido a que la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera no es solamente un cambio de nombres a las cuentas contables anteriores sino que se trata de un cambio en la forma de elaborar y preparar los estados financieros de interés común, se debe cumplir con un proceso que debe ser adecuadamente planificado y gestionado por la gerencia y donde toda la estructura de la empresa esté involucrada e informada.⁵

³ Cfr. ORGANIZACIÓN LA CÁMARA. (2011). *Implementando las NIIF en el Ecuador*. [<http://www.lacamara.org/website/images/Seminarios/Material/FEBRERO2011/m-el-proceso-de-implementar-las-niff-02-02-2011.pdf>].

⁴ Ibídem.

⁵ Cfr. Unidad de Desarrollo y Capacitación Continua. *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Expectativas y Realidades*. [http://www.elcontador.org.hn/uploads/media/NIIF_EXPECTATIVAS_Y_REALIDADES.pdf]

En este contexto, se sugiere seguir los siguientes pasos para lograr una implementación de NIIF exitosa:

- a) Obtener un conocimiento acerca de la empresa, principalmente en lo que se refiere a sus objetivos y políticas utilizadas para la elaboración de sus estados financieros.

- b) Realizar un diagnóstico de la situación contable de la empresa, donde se identifiquen las principales diferencias entre los principios contables aplicados anteriormente con las NIIF; se debe evaluar el impacto preliminar de dichas diferencias en los estados financieros y la gerencia debe asumir el compromiso de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera así como establecer una fecha de transición de los principios contables aplicados anteriormente a las nuevas normas.

En lo que respecta a la fecha de transición, según la Resolución 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008, se establece un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera 'NIIF' a las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías donde se pueden identificar tres grupos:

- Las compañías y entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como las compañías que ejercen actividades de

auditoría externa, aplicarán las NIIF a partir del 01 de enero de 2010, por lo que el año de transición es el 2009, año en el que deben elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de lo que establecen las NIIF.

- Las compañías que tengan activos totales o superiores a \$4'000.000,00 al 31 de diciembre de 2007, las compañías holding o tenedoras de acciones, las compañías de economía mixta, las entidades del Sector Público, las compañías extranjeras, aplicarán las NIIF a partir del 01 de enero de 2011 por lo que el año de transición es el 2010, año para el cual deben elaborar y presentar los estados financieros comparativos con observancia de lo establecido por las NIIF.
 - El resto de compañías sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías no consideradas en los dos grupos anteriores, aplicarán las NIIF a partir del 01 de enero de 2012 por lo que el año de transición será el año 2011, año para el cual deben elaborar y presentar los estados financieros comparativos con observancia de lo establecido por las NIIF.
- c) Designar el equipo de trabajo responsable de llevar a cabo la implementación, se debe determinar el presupuesto y el cronograma de las actividades que se deben llevar a cabo para adoptar las nuevas normas.

Respecto al cronograma de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, la Resolución 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008, establece que los grupos mencionados anteriormente deben elaborar un cronograma de implementación hasta marzo de 2009, marzo de 2010 y marzo de 2011 respectivamente; dicho cronograma debe contener:

- Un plan de capacitación
- El respectivo plan de implementación
- La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa.

Adicionalmente, la Resolución señalada anteriormente, establece que las empresas deben presentar:

- Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 01 de enero y al 31 de diciembre del periodo transición.
- Conciliaciones del Estado de Resultados del 2009, 2010, 2011 según el caso, bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF.
- Explicar cualquier ajuste, si lo hubiere, al estado de flujos de efectivo del 2009, 2010, 2011, según el caso, previamente presentado bajo NEC.

d) Revisar y actualizar las políticas contables de modo que se ajusten a lo que establecen las Normas Internacionales de Información Financiera.

- e) Reclasificar los importes que correspondan a activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo a los criterios de reconocimiento y evaluación establecidos por las NIIF.
- f) Elaborar un balance inicial o de apertura y convertir los estados financieros a las NIIF.
- g) Presentar y publicar los primeros estados financieros con arreglo a NIIF que contengan una nota de la gerencia donde explique esta situación.

Luego de haber realizado todo este proceso, es necesario que la empresa revise constantemente los cambios que se puedan dar en las NIIF, aplicar dichos cambios en el sistema contable de la entidad, evaluar constantemente dicho sistema y realizar exámenes permanentes por parte de auditores independientes.⁶

1.3.DE LAS NORMAS CONTABLES PARA ENTIDADES PEQUEÑAS Y MEDIANAS

La Superintendencia de Compañías califica como PYMES, según la Resolución SC.Q.ICI.CPAIFRS.11. del 12 de enero de 2011, a las empresas que cumplan los siguientes condiciones:

⁶ Íbidem.

- Activos totales inferiores a \$4'000.000,00.
- Registren un valor de ventas anuales menores a \$5'000.000,00.
- Tengan menos de 200 trabajadores.

Estos requisitos se revisarán de los estados financieros del ejercicio económico anterior al periodo de transición.

El IASB ha desarrollado la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) con el propósito de que se aplique a los estados financieros con propósito de información general, de entidades que en muchos países se les conoce con diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas.⁷

1.3.1. Las PYME según el IASB

La Sección 1 de las NIIF para las PYMES describe como Pequeñas y Medianas Empresas a las entidades que cumplan las siguientes condiciones:

- No tienen obligación pública de rendir cuentas.

⁷ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*, p.12.

- Publican estados financieros con propósitos de interés general para usuarios externos, como son los propietarios que no están involucrados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.⁸

Adicionalmente, la citada norma establece que una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.⁹

Por otro lado, la Sección 2 de las NIIF para PYMES señala que el objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades (PYMES) es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no

⁸ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.15.

⁹ *Ibíd.*

están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.¹⁰

1.4.BREVE RESUMEN DEL MÓDULO 23: INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

El objetivo de la Sección 23 es especificar los requerimientos de información financiera para los ingresos de actividades ordinarias y los contratos de construcción.

Según esta sección de la NIIF para PYMES, el ingreso de actividades ordinarias es: “la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”¹¹.

Asimismo, establece que el intercambio de bienes o servicios de naturaleza y valor similares no se considera una transacción que genere ingresos de actividades ordinarias, mientras que los intercambios de elementos diferentes sí generan ingresos de actividades ordinarias.

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.2.

En cuanto al reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias, se lo debe efectuar cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

1.4.1. Principios generales para la medición de ingresos de actividades ordinarias

La norma establece que los ingresos de actividades ordinarias deben medirse al valor razonable de la contraprestación por recibir, el mismo que tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

Por otro lado, la sección 23 de la NIIF para PYMES establece que “cuando se diferencian las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo, y el acuerdo constituye efectivamente una transacción de financiación, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada”.

La norma considera como transacción de financiación cuando una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial con una tasa de interés menor que la del mercado. El interés se reconoce usando el método del interés efectivo.

1.4.2. Principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

La norma establece que se reconozca el ingreso por actividades ordinarias en el estado de resultados integral aquel ingreso que cumpla con los siguientes criterios:

- que sea probable que la entidad obtenga algún beneficio económico futuro asociado con la partida de ingresos de actividades ordinarias, y
- que el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.¹²

Existen cuatro categorías que establece la norma para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, para los cuales existen diferentes requisitos para su reconocimiento adicionales a los mencionados anteriormente.

¹² Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.3.

En el caso de las ventas, se deben cumplir los siguientes criterios:

- el vendedor ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- el vendedor no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre estos; y
- los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad¹³.

En lo que respecta a los servicios prestados, se reconocerán con referencia al grado de realización de dicha transacción al final del periodo sobre el que se informa (método de porcentaje de realización); siempre que se cumplan estos dos criterios:

- que el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- que los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad¹⁴.

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ *Ibíd.*

La sección 23 de la NIIF para PYMES también establece que “cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deberán ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables”.

Para los contratos de construcción, su reconocimiento es similar a los criterios utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por servicios, dichos ingresos se reconocerán por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa¹⁵.

En el caso de los intereses, las regalías y los dividendos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen si cumplen los principios generales para el reconocimiento y éste se lo realiza de la siguiente manera:

- Intereses: según el método del interés efectivo.
- Regalías: según una base de acumulación de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.
- Dividendos: cuando se establezca el derecho del accionista a recibir el pago¹⁶.

¹⁵ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.3.

¹⁶ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.4.

1.4.3. Identificación de la transacción

Los criterios de reconocimiento se aplican por separado a cada transacción, excepto en determinadas circunstancias, en las que es necesario aplicar tales criterios de reconocimiento, por separado, con el fin de reflejar la esencia de la transacción (ventas de elementos múltiples)¹⁷.

Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones¹⁸.

1.4.4. Alcance de esta sección

Esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).

¹⁷ *Ibíd.*

¹⁸ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.4.

- (b) La prestación de servicios.
- (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
- (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos¹⁹.

1.4.5. Medición de los ingresos de actividades ordinarias

Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir; tomando en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad²⁰.

Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad incluirá

¹⁹ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.5.

²⁰ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.7.

en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión²¹.

1.4.6. Pago diferido

Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción de financiación, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada²².

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses²³.

1.4.7. Intercambio de bienes o servicios

Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:

²¹ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*, p.8.

²² IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*, p.10.

²³ *Ibíd.*

(a) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o

(b) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza diferente, pero la transacción carezca de carácter comercial²⁴.

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción de carácter comercial.

1.4.8. Condiciones que deben reunirse para que se reconozcan los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes.

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

(a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.

²⁴ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.12.

(b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.

(c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

(d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.

(e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad²⁵.

Cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya reconocido como ingreso de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable es reconocida como gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido²⁶.

²⁵ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.17.

²⁶ *Ibíd.*

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando conserve una parte insignificante de la propiedad o cuando pueda estimar con fiabilidad las devoluciones²⁷.

1.4.9. Condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias generados por la prestación de servicios

Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa.

El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.

²⁷Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.20.

- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad²⁸.

Es necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos para poder revisar y, si es necesario, modificar las estimaciones del ingreso de actividades ordinarias por recibir a medida que el servicio se va prestando²⁹.

1.4.10. Contratos de construcción

Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos

²⁸ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.21.

²⁹ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.22.

de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización³⁰.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación³¹.

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato incluyen el monto inicial de los ingresos de actividades ordinarias establecidos en el contrato, además de variaciones en el trabajo, las reclamaciones y los pagos de incentivo establecidos, en la medida en que sea probable que generen ingresos de actividades ordinarias y puedan medirse con precisión³².

³⁰ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.26.

³¹ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.27.

³² *Ibíd.*

1.4.11. Método del porcentaje de terminación

Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

(a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

(b) inspecciones del trabajo ejecutado.

(c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado³³.

³³ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.36.

1.4.12. Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de intereses, regalías y dividendos

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:

- (a) Los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo
- (b) Las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.
- (c) Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista³⁴.

1.4.13. Información a revelar

La presente norma requiere que la entidad revele tanto las políticas como los métodos utilizados para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.

³⁴ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.45.

Asimismo, la norma requiere que se presente por separado el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo³⁵.

2. EMPRESA EN ESTUDIO: OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CÍA. LTDA.

2.1. BREVE DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA

La OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. es una empresa constituida en octubre del 2010 cuya actividad económica principal es la organización y venta de planes turísticos; sus oficinas se encuentran en la ciudad de Quito, en la Urbanización Araba 2, en el sector de Carcelén.

La empresa está sujeta al control y supervisión de la Superintendencia de Compañías, donde está registrada con el expediente Nro. 64139.

Al realizar el presente trabajo de titulación, la empresa se encontraba sin un plan estratégico, lo que sucede en la mayoría de las empresas pequeñas y

³⁵Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Sección 23*.p.47.

familiares en el Ecuador, por lo que me ví tentada a elaborar una misión y una visión que se adaptara al giro de negocio de la empresa, las mismas que detallo a continuación:

Misión

OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. es una empresa dedicada a organizar, promover y vender planes turísticos nacionales e internacionales, para incentivar más la venta de tiquetes operados por la agencia de viajes y por operadoras establecidas en el país.

Visión

OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. En diez años llegará a ser una empresa líder en la operación de paquetes turísticos con clientes alrededor de todo el mundo y oficinas en las principales ciudades del Ecuador.

Asimismo, se debe considerar que se trata de una empresa nueva, por lo que tiene una nómina conformada por cuatro personas, las mismas que están organizadas de acuerdo al siguiente organigrama funcional:



Como se puede observar, las funciones que se llevan a cabo en la empresa, son las funciones básicas con las que empieza a operar una empresa pequeña, que debido al volumen de sus ventas, no ha requerido incorporar más funciones.

2.2. PERFIL ECONOMICO

La empresa OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. Fue constituida el 21 de octubre de 2010 con el objeto de organizar, promover y vender planes turísticos nacionales e internacionales.

La empresa a pesar de ser constituida en el año 2010, empezó a desarrollar sus actividades económicas a partir del año 2011, donde los primeros meses, enero

y febrero, carecieron de ventas pero sí se incurrió en gastos relacionados principalmente con la adecuación de las instalaciones de la empresa.

A partir del mes de marzo del mencionado año, la empresa empieza a registrar ingresos por la venta de los planes turísticos, contando con un ingreso variable como se indica en el siguiente cuadro:

CUADRO Nro. 1		
RESUMEN INGRESOS AÑO 2011		
MES	Nro. PAQUETES VENDIDOS	VALOR DE VENTAS
Enero	0	-
Febrero	0	-
Marzo	2	6.864,00
Abril	8	25.380,12
Mayo	2	21.679,75
Junio	0	-
Julio	0	-
Agosto	6	19.860,01
Septiembre	2	6.928,00
Octubre	7	21.369,00
Noviembre	6	24.311,69
Diciembre	4	5.497,26
TOTAL:	37	131.889,83
Fuente: Ecuador Wonders Cía. Ltda.		
Elaborada por: Gabriela Chiriboga		

Se puede observar que en los meses de junio y julio no existieron ventas de paquetes turísticos, y que el mes en que más paquetes turísticos se vendió fue el mes de abril, lo cual muestra que los ingresos de ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. están sujetos a los cambios en la demanda de servicios turísticos.

Por otro lado, los ingresos de la empresa se muestran variables nuevamente en el año 2012, como se muestra a continuación:

Cuadro Nro. 2		
RESUMEN INGRESOS AÑO 2012		
MES	Nro. PAQUETES VENDIDOS	VALOR DE VENTAS
Enero	10	62.961,00
Febrero	3	28.163,20
Marzo	7	70.055,01
Abril	3	9.665,60
Mayo	4	114.708,43
Junio	1	1.621,00
Julio	3	21.942,10
Agosto	14	61.181,86
Septiemb	4	15.122,56
Octubre	7	31.346,55
Noviemb	6	10.543,00
Diciembre	0	
TOTAL:	62	427.310,31
Fuente: Ecuador Wonders Cía. Ltda.		
Elaborada por: Gabriela Chiriboga		

En el cuadro Nro. 2 se puede observar que existieron ventas de paquetes turísticos durante todo el año, siendo el mes de junio el que tuvo la menor venta de planes turísticos en contraste al mes de agosto que fue el que registró las mayores ventas.

Para tener una visión más clara de la evolución de los ingresos dentro de los dos años, a continuación se muestra un gráfico comparativo de los ingresos registrados en ambos periodos:



Elaborado por: Gabriela Chiriboga

Como se puede observar en el gráfico uno, los ingresos de la empresa en ambos años varían por lo cual se trata de un negocio estacional; situación que puede interpretarse como una debilidad para ECUADOR WONDERS Cía. Ltda. ya que la empresa tiene costos y gastos fijos que debe cubrir cada mes.

Es importante mencionar que la empresa se enfoca en prestar sus servicios a turistas extranjeros de nacionalidad rusa, los cuales tienen ciertas características económicas que constituyen una fortaleza en la operación de ECUADOR WONDERS CIA. LTDA., las mismas que se explicarán con mayor amplitud y detalle en el capítulo tres.

Además, la OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. no mantiene cuentas por cobrar a sus clientes pues todas sus ventas son canceladas previamente a la prestación de servicios, por lo

que la empresa recupera sus ventas inmediatamente y con ello puede realizar pagos anticipados a los proveedores de los servicios relacionados con los paquetes turísticos que venden y así obtener ciertos descuentos por pronto pago.

Por otro lado, la empresa para poder llevar a cabo sus operaciones debe incurrir en gastos operacionales como por ejemplo: hoteles, servicio de traducción, transporte, alimentación, entre otros; gastos que están directamente relacionados con el volumen de paquetes turísticos vendidos. Sin embargo, existen también gastos fijos en los que incurre la empresa como son los sueldos, arriendo, comunicaciones, entre otros.

A continuación se presenta en el cuadro Nro. 3, un resumen de los gastos operacionales en los que incurrió la empresa al momento de prestar sus servicios turísticos en los años 2011 y 2012:

CUADRO Nro. 3		
RESUMEN GASTOS DE OPERACIÓN 2011-2012		
CONCEPTO	2011	2012
ALIMENTACIÓN	\$ 4.198,98	\$ 7.499,83
HOSPEDAJE	\$ 63.015,96	\$ 107.407,66
REEMBOLSO VIATICOS	\$ 2.590,64	\$ 4.630,90
TRADUCCIONES	\$ 3.488,00	\$ 2.159,00
TRANSPORTE	\$ 44.726,17	\$ 107.410,15
TOTAL:	\$ 118.019,75	\$ 229.107,54
Fuente: Ecuador Wonders Cía. Ltda.		
Elaborada por: Gabriela Chiriboga		

Como se puede observar en el cuadro Nro. 3, el gasto de operación más representativo para la empresa OPERADORA DE TURISMO ECUADOR WONDERS CIA. LTDA., es el de hospedaje que para el año 2011 fue de \$63.015,96 y en el 2012 fue de \$107.407,66; seguido por el de transporte que para el año 2011 ascendió a \$44.726,17 y en el 2012 fue de \$107.410,15.

Al relacionar los ingresos con los gastos de operación de la empresa tanto del año 2011 como del 2012, se puede determinar una Utilidad antes de intereses, impuestos y depreciaciones (EBITDA) de \$13.870,08 para el año 2011 y de \$198.202,77 para el siguiente año; lo que nos permite calcular la razón financiera EBITDA/Ventas para determinar que la rentabilidad de la empresa para el año 2011 fue de 11%, la cual mejoró para el siguiente año donde se obtuvo una rentabilidad del 46%, es por esto que la empresa tiene perspectivas positivas de crecimiento a futuro.

A continuación se presenta un gráfico donde se puede apreciar mejor la evolución de los gastos de operación en los años 2011 y 2012 de la empresa, los mismos que varían de acuerdo con el volumen de ventas de los años mencionados.



Elaborado por: Gabriela Chiriboga

Por otra parte, los servicios que presta la empresa OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. no están gravados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) mientras que los gastos en que incurre para llevar a cabo dichos servicios, sí lo están; situación que hace que la empresa incremente cada vez el crédito tributario que mantiene sin que éste pueda ser compensado con sus ventas.

Es importante indicar que la empresa no ha solicitado la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

Finalmente, si se consideran solamente el nivel de ingresos que ha tenido la empresa en sus dos años de operación, se puede considerar que la empresa tiene perspectivas positivas de crecimiento.

2.3. ADOPCIÓN DE LAS NIIF

2.3.1. Determinación del grupo al que corresponde la empresa objeto de estudio.

A través de la Resolución Nro. 08.G.DSC.010., la Superintendencia de Compañías establece para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, los siguientes grupos:

TABLA Nro. 1			
CRONOGRAMA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA			
RESOLUCIÓN Nro. 08.G.DSC.010.			
Grupo	Tipo de compañías	Fecha de Aplicación	Año de Transición
Primer grupo	Compañías y entes regulados por el mercado de valores y las firmas de auditoría externa	01 de enero de 2010	2009
Segundo grupo	Compañías con activos totales iguales o superiores a \$4.000.000,00; compañías Holding o tenedoras de acciones; compañías de economía mixta; entidades del sector público y compañías extranjeras.	01 de enero de 2011	2010
Tercer grupo	Todas las compañías no consideradas en los grupos anteriores	01 de enero de 2012	2011

Fuente: Superintendencia de Compañías
Elaborado por: Gabriela Chiriboga

Por lo tanto, de acuerdo a la Resolución Nro. 08.G.DSC.010. que establece el cronograma de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” por parte de las compañías sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, la empresa OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. se encontraba dentro del tercer grupo de los tres establecidos por dicho organismo de control.

2.3.2. Fecha de aplicación obligatoria de las NIIF

Según la Resolución mencionada anteriormente, las empresas que se encuentran dentro del tercer grupo, deben aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” a partir del 01 de enero de 2012, por lo que el año de transición es el 2011, es decir, que la empresa OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. debe presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, a partir del 2011.

Por otro lado, la empresa con el objetivo de cumplir lo que establece la Resolución Nro. 08.G.DSC.010. elaboró y presentó en marzo del 2011, el cronograma de Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, el mismo que contenía tanto el plan de

capacitación, el plan de implementación y la fecha de diagnóstico de los principales impactos en la compañía.

Asimismo, en la parte pertinente del cronograma de aplicación se indica que la empresa “encargó la coordinación e implementación del proyecto al área financiera, encabezada por su Gerente Administrativa-Financiera en el mes de octubre del 2010, fecha en que se constituyó dicha compañía” y que “se contrató para el acompañamiento en el proceso a un profesional auditor con conocimiento y experiencia en el tema de NIIF, para apoyar en el proceso”.

En lo que respecta al plan de capacitación, en el referido cronograma de aplicación se menciona que la empresa decidió dotar de una capacitación integral al personal involucrado en el proyecto en temas de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), profundizando en aquellos temas que afectan los estados financieros de la empresa.

Además, para cumplir lo requerido por la Superintendencia de Compañías, se realizaron las siguientes conciliaciones:

- Conciliación del Patrimonio Neto reportado bajo NEC, al 01 de enero y al 31 de diciembre del 2011.

- Conciliación del estado de resultados del 2011 bajo NEC, al estado de resultados bajo NIIF.

2.4. IDENTIFICACIÓN DE LAS PRINCIPALES OPERACIONES HABITUALES DEL TURISMO RECEPTIVO Y SU LIQUIDACIÓN EN EL TIEMPO

2.4.1. Descripción de los clientes

Desde el inicio de las operaciones de la OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CÍA. LTDA. en 2011, los clientes de la empresa han sido turistas de nacionalidad rusa debido a dos razones principales: la primera es que los turistas rusos tienen ciertas características que la empresa encuentra atractivas para la venta de sus servicios y segundo, porque previamente a la constitución de la empresa y al inicio de sus actividades económicas, ya contaban con contactos y clientes potenciales en Rusia.

Algunas de las principales características que poseen los turistas rusos son las siguientes:

- Demandan servicios turísticos de países como el Ecuador ya que sus destinos preferidos son los que ofrecen sol, playa, naturaleza, cultura y la historia de la región visitada. Buscan cambiar totalmente de ambiente.
- Tienen una prolongada estancia en el destino visitado (más de diez días).
- Un alto porcentaje de los rusos prefieren viajar a través de un turoperador
- En nivel de gastos en el destino se corresponde con su estatus económico, siendo casi siempre superior al de la mayoría de los otros mercados
- Son grandes consumidores de excursiones y servicios complementarios en el destino
- Se alojan en hoteles 5 y 4 estrellas
- Son clientes que dan alto valor a la comunicación en su idioma³⁶
- Muchas de las características mencionadas anteriormente concuerdan con la forma de operación y los gastos operacionales en los que incurre la empresa para llevar a cabo la prestación de los servicios turísticos.

Asimismo, los clientes de la Operadora de Turismo Internacional ECUADOR WONDERS Cía. Ltda. son las agencias de viajes y operadoras

³⁶ Cfr. Medina, J. (2011). *Análisis de la viabilidad de incrementar la participación del mercado ruso en el destino turístico cubano de Holguín*. [<http://www.eumed.net/rev/turydes/11/mlmf.html>]

de turismo en Rusia, para quienes se preparan programas turísticos de acuerdo al requerimiento de los pasajeros; los mismos que son turistas con capacidad adquisitiva ya que los programas que se ofrecen son de categoría cinco estrellas.

Además, las agencias de turismo con las que trabaja la empresa, son agencias que ofrecen paquetes turísticos especializados en América Latina.

También, es importante mencionar que la empresa vende sus paquetes turísticos a agencias de viajes más no a pasajeros directos.

En cuanto a la forma en que la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. se contacta con sus clientes, se debe notar que la empresa cuenta con una base de datos de agencias operadoras de turismo en Rusia, a quienes constantemente les envían información de sus paquetes turísticos.

Actualmente, la empresa se mantiene enfocada en prestar servicios turísticos a extranjeros de nacionalidad rusa, quienes se encuentran dentro de los diez países que se estima que serán los que demanden servicios turísticos en mayor volumen que el resto de países en el año 2020.

2.4.2. Determinación de los medios y formas de pago del servicio prestado por la empresa

La OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA. vende sus paquetes turísticos a través de un conjunto de agencias de turismo ubicadas en Rusia.

Las distintas agencias operadoras de turismo ubicadas en Rusia, solicitan una cotización de los servicios turísticos que los clientes de aquel país solicitan, con sus distintas especificaciones como: tiempo de estadía, lugares que desean conocer, actividades que les gustaría realizar, entre otras.

La empresa realiza la cotización del servicio que prestará a sus clientes de Rusia, la misma que varía en función al número de “pax”, al tipo de servicios que incluye cada paquete turístico y la cantidad de destinos que van a visitar.

La cotización se envía por correo a través de un “invoice” a todas las agencias de turismo que conforman la base de datos de la empresa y que operan en Rusia.

Las agencias operadoras de turismo de Rusia, que son los clientes directos de la Operadora de Turismo Internacional ECUADOR WONDERS CIA.

LTDA., reciben las cotizaciones y elaboran una propuesta para sus clientes.

Una vez que los clientes de las agencias operadoras de turismo en Rusia aceptan la cotización de los servicios turísticos demandados por ellos, la agencia comunica a la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. quien a su vez, envía la factura electrónica o “invoice”.

Las agencias de turismo de Rusia, realizan una transferencia del valor total de la cotización de los servicios turísticos ofrecidos para sus clientes, con lo cual la empresa Ecuador Wonders Cía. Ltda. hace pagos anticipados a los principales proveedores de los servicios que incluyen los paquetes turísticos cotizados previamente y que deben ser cancelados para poder asegurar su disponibilidad para las fechas solicitadas por los clientes de Rusia.

La empresa posee una cuenta bancaria desde octubre del año 2010 donde todos los créditos de la misma son por concepto de anticipos de clientes; en contraste a todos los débitos de la cuenta que son por concepto de pagos anticipados a proveedores, el pago de otros gastos operacionales y para cubrir otro tipo de obligaciones no operacionales, como por ejemplo, el pago de impuestos, contribuciones y costos financieros.

En algunos casos, la empresa recibe el pago total del servicio a través de una sola transferencia, con lo cual cuenta con más liquidez para hacer pagos anticipados a proveedores y obtener descuentos.

2.4.3. Identificación de los procesos que se realizan para la prestación del servicio

El proceso para la prestación del servicio turístico de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. empieza con la recepción de los requerimientos especiales solicitados por cada cliente a las distintas agencias operadoras de turismo de Rusia.

Luego, de acuerdo a los distintos requerimientos de los turistas, se elabora un cronograma que cuenta con el detalle de las actividades que se van a llevar a cabo, los lugares que se van a visitar, los costos en los que se va a incurrir, donde se consideran las entradas a museos, las tarifas especiales, los honorarios de las personas que van a ser los guías turísticos, los costos por transporte ya sean estos aéreo o terrestre, hospedaje y alimentación.

Es importante mencionar que los servicios que ofrece la Operadora de Turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. son de categoría de lujo, por lo que

sus proveedores de servicios son empresas reconocidas en el país y algunos mundialmente, como es el caso de los hoteles.

Como se describe en el párrafo anterior, luego de recibir las especificaciones del servicio demandado por los clientes de las agencias operadoras de turismo rusas, y luego de haber hecho una estimación de los costos en que se incurrirán para prestar el servicio, se elabora una cotización que se envía a dichas agencias para que realicen la respectiva oferta a los clientes rusos.

En lo que respecta a comisiones, se debe resaltar que las empresas operadoras de turismo de Rusia le aumentan un porcentaje a la cotización enviada por Ecuador Wonders Cía. Ltda., la misma que constituye su margen de ganancia, por lo que la empresa no tiene que pagar comisiones por ventas a dichas agencias.

Una vez que la agencia ha vendido el paquete turístico ofrecido por Ecuador Wonders Cía. Ltda. a sus clientes, se procede a realizar una transferencia a la cuenta de la empresa.

En cuanto a las transferencias, la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. tiene políticas establecidas, las mismas que se detallan a continuación:

- Para confirmar la prestación del servicio turístico ofrecido y detallado en la cotización de acuerdo a los requerimientos especiales de cada cliente, la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. solicita una transferencia inicial, cuya cuantía no está definida.

- En los casos de que las especificaciones del servicio turístico ofrecido por la empresa establezcan que los servicios se prestarán dentro del continente, se solicita a la agencia operadora de turismo en Rusia que realice el pago total, treinta días antes de la fecha acordada para la prestación del servicio.

- Asimismo, para los casos en que los servicios solicitados por los clientes de las agencias operadoras de turismo rusas sean fuera del continente, es decir, en Galápagos, se solicitará a la agencia que cancele los servicios sesenta días antes de la fecha estimada para la prestación del servicio.

Una vez que la empresa recibe la transferencia de la empresa operadora de turismo de Rusia, se procede a cancelar ciertos servicios por anticipado, como por ejemplo, hoteles, cruceros, transporte, entre otros.

En cuanto a los pagos por anticipado a los proveedores, éstos tienen ciertas políticas para los casos en que se solicita una devolución.

A continuación se mencionan las políticas más comunes utilizadas por los proveedores en los casos de devolución:

- En el caso de los servicios cancelados por anticipado a proveedores en Galápagos, sus políticas establecen que no existen devoluciones, por lo que a la empresa Operadora de Turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. le cobran el 100% por cargos de cancelación, es decir, que no le devuelven el dinero pagado así no se presten los servicios.

- Por otro lado, cuando se solicita una devolución del dinero pagado por anticipado a ciertos proveedores con sesenta días de anticipación a la fecha en que se había reservado la prestación del servicio, estos proveedores no hacen una devolución del dinero sino que ese valor se mantiene como un saldo a favor de la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. Si se cancela el servicio pagado por anticipado, el cargo es del 100%, es decir, que no se devuelve ningún valor a la empresa.

Cabe recalcar que las reservaciones que se hace con mucho tiempo de anticipación son a Galápagos y a la Amazonía.

3. APLICACIÓN PRÁCTICA

3.1. IDENTIFICACIÓN DE LOS ASPECTOS RELEVANTES DE LA SECCIÓN 23 DE LAS NIIF PARA PYMES INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PARA ESTE TIPO DE NEGOCIO Y SU CONTABILIZACIÓN:

3.1.1. Medición de los ingresos de la empresa

La Sección 23 de las NIIF para PYMES Ingresos Ordinarios, establece en su párrafo 23.3 lo siguiente:

“Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad³⁷.”

Como se ha manifestado en capítulos anteriores, la empresa recibe un anticipo de sus clientes que varía en función a lo que el cliente

³⁷ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*, p.7.

desea abonar, y en algunos casos, los anticipos corresponden al valor total del "invoice" enviado a la agencia de turismo en Rusia.

La empresa no otorga descuentos a sus clientes, el valor del "invoice" solamente puede variar en caso de que se disminuyan o aumenten los servicios solicitados por los clientes.

Por otro lado, a pesar de que no se ha presentado en la empresa el caso que de origen a una transacción de financiación derivada del hecho de que los "pax" exigen servicios adicionales a los del contrato al momento de la prestación del servicio, que ocasione que el precio del paquete aumente, y que la empresa conceda un crédito sin intereses, se deberá considerar para este caso lo que establece la Sección 23 de las NIIF para PYMES en el párrafo 23.5, el mismo que manifiesta lo siguiente:

"Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción de financiación, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción de financiación surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La tasa de interés imputada será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

- (a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar; o bien,
- (b) la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos³⁸.

En estos casos, la empresa Ecuador Wonders Cía. Ltda. para medir sus ingresos diferidos aplicará la tasa de interés de acuerdo a la segunda condición establecida en el párrafo mencionado anteriormente, es decir, utilizará la tasa de interés que iguale el valor nominal del servicio al valor que tendrían al contado los servicios vendidos.

3.1.2. Identificación de las principales transacciones de la empresa

La Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES, establece en su párrafo 23.8 que se deben aplicar los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por separado, excepto en los casos en que se deban aplicar los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones cuando éstas estén

³⁸ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*, p.10.

ligadas de tal forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones³⁹.

Para cumplir con lo que establece la norma citada en el párrafo anterior, se procede a indicar las principales transacciones de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda.

Así, la principal transacción de la empresa está ligada a su objeto social, que en sus escrituras de constitución se establece de la siguiente manera:

“Organizar promover y vender planes turísticos nacionales e internacionales, para incentivar la venta de tiquetes que serán operados por la agencia de viajes y por operadoras establecidas en el país”.

Cabe mencionar que se trata de una empresa nueva, que en sus aproximadamente dos años de operación, se ha enfocado mayormente en la venta de paquetes turísticos basados en la demanda captada por las agencias de Rusia que se contactan directamente con la empresa para solicitar diferentes tipos de servicios, lo cual implica un menor riesgo para la empresa ya que

³⁹ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*, p.14.

sus ventas responden a los requerimientos específicos de los turistas rusos interesados en conocer el Ecuador.

Por otro lado, la empresa realiza otras transacciones que se relacionan con la naturaleza de la empresa, es decir, Ecuador Wonders Cía. Ltda. también tiene como actividad económica la venta de tickets de avión, lo cual varía en función de los lugares que los turistas desean visitar y producto de estas transacciones, la empresa recibe comisiones por ventas de parte de las aerolíneas con las que opera.

Finalmente, la empresa tiene otra actividad económica secundaria que consiste en la venta de tours "tercerizados", es decir, dentro de los paquetes turísticos ofrecidos por Ecuador Wonders Cía. Ltda. a sus clientes, se incluye la venta de pequeños tours o cruceros, especialmente en Galápagos. Sin embargo, la empresa no recibe comisiones por estas ventas.

3.1.3. Determinación del momento en que se deben reconocer los ingresos de la empresa objeto de estudio

En lo que respecta al momento en que la empresa debe reconocer los ingresos ordinarios, se debe considerar lo que establece la

Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES en su párrafo 23.10, el cual manifiesta lo siguiente:

“Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
- (b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
- (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad”.

De acuerdo a lo manifestado en el párrafo anterior, la empresa deberá reconocer los ingresos por actividades ordinarias en el momento en que la agencia turística de Rusia confirma la venta de los paquetes turísticos y realiza la transferencia de los valores pagados por anticipado de los clientes, ya que en este momento se cumplen las condiciones establecidas en el párrafo 23.10 de la

Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES, especialmente aquella que tiene que ver con la probabilidad de obtener los beneficios económicos derivados de dicha transacción y con la estimación fiable de los costos en que se va a incurrir para la prestación del servicio.

Respecto a la estimación fiable de los costos en que se incurrirá para la prestación del servicio, esto se cumple dado que la empresa utiliza una hoja de trabajo en la cual detalla todos los costos estimados en los que incurrirá para la prestación de servicios y también realiza pagos a sus proveedores por anticipado con los fondos recibidos por parte de los "pax" por concepto de anticipos de clientes.

También, el párrafo 23.14 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES, establece que los ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios se deben reconocer cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, y que esto se lo realizará con referencia al grado de terminación de la transacción al final del período sobre el que se informa⁴⁰.

⁴⁰ Cfr. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*, p.21.

En párrafos posteriores se podrá observar cómo se puede calcular el grado de terminación de los servicios prestados por parte de la empresa objeto de estudio, así como también se presenta un caso en el que no es posible calcular el grado de terminación por no cumplir ciertas condiciones establecidas por esta norma.

Por otro lado, la norma también menciona que una entidad es capaz de estimar con fiabilidad al acordar lo siguiente:

- Los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca de los servicios que las partes han de suministrar o recibir.
- La contraprestación del intercambio; y
- La forma y los plazos de pago.

En el caso de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda., sí se pueden aplicar estos criterios de estimación fiable ya que al momento en que se confirma la venta, se acuerdan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

3.2. Aplicación del Módulo 23: INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS en los diferentes casos de liquidación de los servicios prestados por la empresa

Es importante mencionar que los casos presentados a continuación, son casos elaborados a partir de casos reales adaptados a las diferentes circunstancias que se podrían presentar en un futuro en la empresa pero que hasta el momento no se han dado, por lo que el presente trabajo de titulación servirá de guía para el registro de los ingresos ordinarios y los costos en los momentos en que se presenten los casos analizados a continuación:

3.2.1 Caso: Reservación de un paquete turístico para un determinado grupo de “pax” que al momento de la prestación del servicio son menos personas que para las que se había reservado y pagado a los proveedores.

Descripción del caso

El día 13 de octubre de 2011, la operadora de turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. recibió una solicitud de servicios por parte de la agencia en Rusia, en la que se detallaban los requerimientos del servicio como son los lugares que los “pax” deseaban visitar, los

medios de transporte que deseaban utilizar, la alimentación que preferían, las actividades que deseaban realizar, entre otros.

Se elaboró una hoja de trabajo que incluía los costos estimados del paquete turístico solicitado a detalle, de acuerdo al número de "pax" y a los servicios que deseaban tener.

La hoja de trabajo que utilizó la empresa está elaborada en función a un formato establecido desde el inicio de sus operaciones, en la cual detallan los costos estimados por persona de acuerdo a cada actividad y servicio ofrecido, los costos totales, el valor que tienen que pagar incluida la retención, un documento de referencia, y observaciones de cada paquete. En función a la hoja de trabajo elaborada por cada paquete turístico, la empresa puede estimar el precio del mismo.

Cabe recalcar que la empresa no cuenta con una política establecida para determinar el margen de ganancia por cada paquete turístico que vende, sino que, de acuerdo a lo manifestado por el presidente de la compañía, el precio se establece en relación a los precios de la competencia y el margen está dado por la diferencia entre el precio y los costos estimados. A continuación se puede observar la hoja de trabajo utilizada en este caso:

CUADRO Nro. 4											
Template Day	Program	Service	DBL 4 pax	SGL 1 pax	TRPL 3 pax	total 8 pax	con retencion	sin retencion a pagar	cheque	Factura	Observaciones
1	UIO in	Guidance	2,00	2,00	2,00	16,00					
mar-27		Transport	3,50	3,50	3,50	28,00					
		Traductor	2,00	2,00	2,00	16,00					
		Accommod.at Rio Amazonas	31,50	72,00	83,00	447,00	930,00	915,00	567-499	122276-122277	
2	UIO city line	Guidance	5,00	5,00	5,00	40,00					
mar-28		Transport	11,00	11,00	11,00	88,00					
		Traductor	4,00	4,00	4,00	32,00					
		Comida acompañantes	2,10	2,10	2,10	16,80					
		Entradas traductor	0,95	0,95	0,95	7,60					
		Entradas	11,00	11,00	11,00	88,00					
		Accommod.at Rio Amazonas	31,50	72,00	83,00	447,00					
3	OTA full day	Guidance	5,50	5,50	5,50	44,00					
mar-29		Transport	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Traductor	6,50	6,50	6,50	52,00					
		Comida acompañantes	2,10	2,10	2,10	16,80					
		Biscochos	2,00	2,00	2,00	16,00					
		Accommod.at Rio Amazonas	31,50	72,00	83,00	447,00					
4	MIN full day	Guidance	5,50	5,50	5,50	44,00					
mar-30		Transport	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Traductor	6,50	6,50	6,50	52,00					
		Entradas traductor	1,50	1,50	1,50	12,00					
		Comida acompañantes	2,10	2,10	2,10	16,80					
		Entradas pax	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Accommod.at Rio Amazonas	31,50	72,00	83,00	447,00					
5	Dia libre										
mar-31		Accommod.at Rio Amazonas	31,50	72,00	83,00	447,00					
6	UIO-COT-BÑS	Guidance	7,00	7,00	7,00	56,00					
abr-01		Transport	16,00	16,00	16,00	128,00					
		Traductor	8,50	8,50	8,50	68,00					
		Alojamiento acompañantes	5,10	5,10	5,10	40,80					
		Comida acompañantes	4,20	4,20	4,20	33,60					
		Entradas traductor	0,20	0,20	0,20	1,60					
		Entradas pax	10,00	10,00	10,00	80,00	40,00	39,60	584	2056	
		Accommod.at Luna Runtun	78,00	156,00	86,67	728,00	612,68	612,68		8037	
							167,99	154,24	570	8036	
7	BÑS-RBB	Guidance	6,00	6,00	6,00	48,00					
abr-02		Transport	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Traductor	7,50	7,50	7,50	60,00					
		Alojamiento acompañantes	5,10	5,10	5,10	40,80					
		Comida acompañantes	6,30	6,30	6,30	50,40					
		Entradas traductor	0,50	0,50	0,50	4,00					
		Entradas pax	5,00	5,00	5,00	40,00					
		Accommod.at Abraspungo	46,33	66,80	40,21	372,72	456,24	448,76	635-636	78413-78412	
8	RBB-ING-CUE	Guidance	6,00	6,00	6,00	48,00					
abr-03		Transport	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Traductor	7,50	7,50	7,50	60,00					
		Alojamiento acompañantes	5,10	5,10	5,10	40,80					
		Comida acompañantes	6,30	6,30	6,30	50,40					
		Entradas traductor	2,60	2,60	2,60	20,80					
		Entradas pax	26,00	26,00	26,00	208,00					
		BL	12,20	12,20	12,20	97,60					
		Accommod.at Santa Lucia	48,80	80,52	49,00	422,72	292,68	287,88	587-586		
9	CUE FD-GYE	Guidance	6,00	6,00	6,00	48,00					
abr-04		Transport	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Traductor	7,50	7,50	7,50	60,00					
		Alojamiento acompañantes	5,10	5,10	5,10	40,80					
		Comida acompañantes	6,30	6,30	6,30	50,40					
		Entradas traductor	0,40	0,40	0,40	3,20					
		Entradas pax	4,00	4,00	4,00	32,00					
		Vuelo CUE-GYE	64,00	64,00	64,00	512,00					
		GYE t-in	13,00	13,00	13,00	104,00					
		Accommod.at Hampton Inn	50,63	101,26	55,00	468,78	164,70	162,00		20336	
							298,90	294,00	583		
10	GYE-GPS	Guidance retorno	5,50	5,50	5,50	44,00					
abr-05		Transport retorno	15,00	15,00	15,00	120,00					
		Traductor retorno	6,50	6,50	6,50	52,00					
		Comida acompañantes	4,20	4,20	4,20	33,60					
		GYE t-out	13,00	13,00	13,00	104,00					
		Accommod.at Silberstein 4 dias	628,00	819,00		7.589,00					
14	GPS-GYE out	Guidance	6,00	6,00	6,00	48,00					
abr-07		Imprevistos	0,29	0,09	0,28	2,09					
		Total Cost	1.736,94	2.412,38	1.309,42	18.297,78					
		Transfers, excursiones y aloj en GPS			1408	313,24	109,80	108,00	610		alimentacion /almuerz
					GRAND TOTAL	18.611,02	3072,99				

Fuente: ECUADOR WONDERS CIA. LTDA.

Elaborado por: ECUADOR WONDERS CIA. LTDA.

Una vez que la empresa había elaborado esta hoja de trabajo con costos estimados, se envió un "invoice" a la agencia en Rusia cuyo precio del paquete turístico era de \$21500.

El 16 de diciembre de 2011, la agencia confirmó la venta del paquete turístico para ocho personas y el 22 de diciembre de 2011, se recibió un anticipo del 32% del valor total del paquete turístico.

La empresa pagó por concepto de anticipo a los siguientes proveedores:

- El 27 de diciembre se realizó un anticipo del 50% al Hotel Silberstein por concepto de reservación de habitaciones para 8 personas por 5 días.

- El 12 de enero de 2012, se reservaron dos habitaciones dobles, una triple y una simple en el Hotel Río Amazonas, se entregó un anticipo del 40% del valor total de la factura.

- El 21 de enero de 2012, se paga un anticipo del 50% a la Hacienda Abraspungo Inn para reservar el servicio de hospedaje para 8 personas por una noche.

- El 02 de febrero de 2012, la empresa paga al Hotel Hampton Inn el valor total de la factura del hospedaje de una noche de ocho personas.

- El 15 de febrero de 2012, la empresa paga \$560.56 por anticipado para reservar el hospedaje para 8 personas en el hotel Luna Runtun.

- El 20 de febrero de 2012, la empresa realiza un anticipo del 70% del valor total de la factura del Hotel Santa Lucía, para reservar habitaciones para 8 personas por una noche.

El 02 de marzo de 2012, la empresa recibió el pago de la diferencia del valor total del paquete turístico vendido a sus clientes en Rusia, es decir, el 68% del valor total del "invoice" enviado, y con esos fondos, pagó la diferencia que estaba pendiente de pago a sus proveedores.

El 15 de marzo de 2012 la agencia de turismo informa que un "pax" ha cancelado el servicio y que por lo tanto, el paquete turístico sería para siete personas y no ocho como se contrató inicialmente.

Por decisión de la Gerencia General, no se procedió a devolver el dinero recibido por concepto de anticipo de clientes por motivos de que la cancelación de uno de los "pax" fue en una fecha cercana a la

de la prestación del servicio y debido a que los valores cancelados por anticipado por parte de los clientes se utilizaron para pagar por anticipado a los proveedores, no se disponía del monto total del anticipo recibido como para devolverlo.

Asimismo, los valores cancelados por anticipado a proveedores tampoco fueron devueltos a Ecuador Wonders Cía. Ltda. por parte de los proveedores porque la fecha de la cancelación era muy cercana a la de la prestación del servicio.

Finalmente, el 27 de marzo de 2012 se prestó el servicio del paquete turístico vendido de acuerdo al detalle de la hoja de trabajo indicada anteriormente, y los valores cancelados para los servicios de la persona que no asistió al paquete turístico, constituyeron un saldo a favor de la empresa, lo cual constituye un ingreso extra para la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda.

Desarrollo

La Sección 23 de las NIIF para PYMES, Ingresos Ordinarios, establece que:

“Los ingresos de actividades ordinarias derivados de la prestación de servicios se reconocerán con referencia al grado de realización de dicha transacción al final del periodo sobre el que se informa

(método de porcentaje de realización) siempre que, además de los principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, se cumplan estos dos criterios:

- que el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- que los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad⁴¹.

En este caso, se debe considerar que las transacciones relacionadas con la prestación de este servicio se presentaron en dos periodos; el primer periodo sobre el que se informó fue el 31 de diciembre de 2011 y, dado que la empresa no elabora estados financieros intermedios, el segundo periodo sobre el que se informaba era el 31 de diciembre de 2012.

Al respecto, se debe considerar lo que determina el párrafo 23.22 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES:

“ Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no

⁴¹ IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*.p.3.

incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

(b) inspecciones del trabajo ejecutado.

(c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado”.

En este caso, el grado de realización para el primer periodo no se puede calcular ya que la norma establece que tanto los pagos anticipados como los anticipos recibidos de clientes no se pueden utilizar para calcular la proporción del servicio prestado.

Además, el servicio no se había prestado en el primer periodo que se informaba y las transacciones realizadas hasta esa fecha correspondían a un anticipo de clientes y otro pagado a proveedores.

A continuación se detallan los asientos contables y los cálculos de los valores registrados ya sea por concepto de anticipo de clientes como de anticipos pagados a proveedores.

Asiento contable para registrar el anticipo recibido de clientes:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
22-12-11	-1			
	Bancos	6880		Activo
	Anticipo clientes		6880	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo de clientes, 32% Invoice Nro.xxx</i>			
	Cálculo:			
	Precio del paquete turístico	21500		
	Anticipo recibido del cliente	32%		
	Valor del anticipo clientes	<u>6880</u>		

Asientos contables para registrar los anticipos pagados a proveedores al 31 de diciembre de 2011:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
27-12-11	-2			
	Anticipo proveedores	3794,5		Activo
	Bancos		3794,5	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado SILBERSTEIN 50%de Fac. xxx</i>			
	Cálculo:			
	Hotel Silberstein			
	Valor total hospedaje 8 personas por 5 noches (incluido impuestos)	7589		
	Anticipo pagado al proveedor	50%		
	Valor del anticipo	<u>3794,5</u>		
	Cuenta por pagar Hotel Silberstein	<u>3794,5</u>		

Para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 2011, no se reconocen los ingresos derivados de la venta de este paquete turístico ya que no se ha prestado el servicio todavía, y para cumplir lo que establecen los párrafos de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES, citados anteriormente.

Asimismo, los valores recibidos como anticipos de clientes aparecerán en la columna de pasivos mientras que los pagos por anticipado a proveedores aparecerán dentro de los activos en el estado de situación financiera de la Operadora de Turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. al 31 de diciembre de 2011.

A continuación, se presentan los asientos contables de los pagos anticipados a proveedores en el siguiente periodo (2012).

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
12-01-12	-1			
	Anticipo proveedores	938,7		Activo
	Bancos		938,7	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo Hotel Río Amazonas 42%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Río Amazonas				
	Valor total hospedaje 8 personas por 5 noches (incluido impuestos)	2235		
	Anticipo pagado al proveedor	42%		
	Valor del anticipo	938,7		
	Cuenta por pagar Hotel Río Amazonas	1296,3		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
21-01-12	-2			
	Anticipo proveedores	228,12		Activo
	Bancos		228,12	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo Abraspungo 50%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hacienda Abraspungo Inn				
	Valor total hospedaje 8 presonas 1 noche (incluido impuestos)	456,24		
	Anticipo pagado al proveedor	50%		
	Valor del anticipo pagado	228,12		
	Cuenta por pagar Hacienda Abraspungo Inn	228,12		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
12-02-12	-3			
	Anticipo proveedores	468,78		Activo
	Bancos		468,78	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo Hampton Inn 100%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Hampton Inn				
	Valor total hospedaje 8 personas por 1 noche (incluido impuestos)	468,78		
	Anticipo pagado al proveedor	100%		
	Valor del anticipo	468,78		
	Cuenta por pagar Hotel Hampton Inn	0		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
15-02-12	-4			
	Anticipo proveedores	218,4		Activo
	Bancos		218,4	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo Luna Runtun 30%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Luna Runtun				
	Valor total hospedaje 8 personas por 1 noche (incluido impuestos)	728		
	Anticipo pagado al proveedor	30%		
	Valor del anticipo	218,4		
	Cuenta por pagar Hotel Luna Runtun	509,6		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
20-02-12	-5			
	Anticipo proveedores	295,90		Activo
	Bancos		295,90	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo Hotel Santa Lucía 70%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Santa Lucía				
	Valor total hospedaje 8 personas por 1 noche (incluido impuestos)	422,72		
	Anticipo pagado al proveedor	70%		
	Valor del anticipo	295,90		
	Cuenta por pagar Hotel Santa Lucía	126,82		

A continuación se presenta el asiento del pago que realizaron los clientes de la diferencia pendiente del paquete turístico:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
02-03-12	-6			
	Bancos	14620,00		Activo
	Anticipo clientes		14620,00	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo Clientes 68% del Invoice Nro.xxx</i>			
Cálculo:				
	Valor total paquete turístico	\$ 21.500,00		
	(*) Porcentaje pendiente de cobro	68%		
	Valor del anticipo	<u>\$ 14.620,00</u>		

Como se explica en la descripción del caso, con la diferencia pendiente cancelada por los clientes, se realizó el pago a los proveedores a quienes se les había pagado un anticipo y al resto de proveedores detallados en la hoja de trabajo citada anteriormente.

Asimismo, a pesar de la cancelación del servicio por parte de uno de los "pax", la empresa pagó a sus proveedores los valores previamente contratados para ocho personas. El costo total del paquete fueron los \$18611, estimados inicialmente en la hoja de trabajo.

El 27 de marzo se prestó el servicio a siete "pax", y los servicios que fueron pagados por anticipado a los proveedores mencionados

anteriormente y que no fueron utilizados por el "pax" que canceló a último momento el servicio, quedaron como un saldo a favor de la empresa. Es por esta razón, que se deben contabilizar los ingresos por actividades ordinarias por el valor total del paquete turístico vendido, ya que los valores cancelados como anticipo a proveedores, no se constituyen en pérdida sino en una cuenta por cobrar.

En este punto, es importante considerar lo que establece el párrafo 23.23 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES que determina que:

"Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen".

Al final del segundo periodo, es decir, el 31 de diciembre de 2012, la empresa deberá reconocer por este servicio ingresos de actividades ordinarias por \$21.500, y costos por \$18.611, determinados mediante el siguiente cálculo:

CÁLCULO DE INGRESOS ORDINARIOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2012	
Precio total del paquete turístico	\$ 21.500,00
(-) Ingresos reconocidos en el primer periodo	\$ -
Ingresos por actividades ordinarias	\$ 21.500,00
Costos totales del paquete turístico	\$ 18.611,00
(-) Costos reconocidos en el periodo anterior	\$ -
Costos del periodo 2012	\$ 18.611,00

El asiento contable para reconocer los ingresos ordinarios por la venta de este paquete turístico en el segundo período sería el siguiente:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
31-12-12	-7			
	Anticipo clientes	21500,00		Activo
	Ingresos ordinarios		21500,00	Pasivo
	<i>Ref./ Ingresos ordinarios paquete XXX al 31-12-12</i>			

Es importante mencionar en este punto, que para el reconocimiento de los ingresos ordinarios de una entidad, la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES, establece que:

“Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias, solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos o por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta

de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido”.

Para el caso de la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda., cabe recalcar que por tratarse de una empresa cuya actividad económica principal es la venta de paquetes de turismo receptivo facturados dentro del país a personas naturales no residentes en el Ecuador, las ventas de la empresa no gravan el Impuesto al Valor Agregado (IVA), esto de acuerdo a lo que establece el Artículo 56 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁴².

Finalmente, para este caso, los ingresos de actividades ordinarias y los gastos se reconocen en los resultados de la siguiente manera:

	Acumulado	Reconocido años anteriores	Reconocido en el periodo actual
2011			
Ingreso de actividades ordinarias (0% de 21500 u.m.)	\$ -	-	\$ -
Gastos (0% de 18611 u.m.)	\$ -	-	\$ -
Ganancia	\$ -		\$ -
2012			
Ingreso de actividades ordinarias (80% de 21500 u.m.)	\$ 21.500,00	\$ -	\$ 21.500,00
Gastos (80% de 18611 u.m.)	\$ 18.611,00	\$ -	\$ 18.611,00
Ganancia	\$ 2.889,00	\$ -	\$ 2.889,00

⁴² Ley de Régimen Tributario Interno (2012). *Art. 56 Servicios gravados con tarifa cero.*

3.2.2.Caso: Reservación de un paquete turístico para un determinado número de “pax” que al momento de la prestación del servicio solicitan que se agregue a más “pax” que no estaban incluidos dentro del grupo para el que se reservó.

Descripción del caso

El 01 de enero de 2012 la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. recibió una solicitud de servicios por parte de una de sus agencias de contacto en Rusia, en la que se especificaban los servicios demandados por dos “pax” para el mes de febrero del mismo período.

La empresa elaboró una hoja de trabajo en la que se detallaban las actividades a realizar por los dos “pax”, los lugares que visitarían, los servicios de transporte, traducción, y guía que requerían, entre otros.

Como se ha mencionado anteriormente, la hoja de trabajo elaborada por la empresa es de gran utilidad ya que en base a la estimación de los costos que en ella se detallan, se puede establecer un precio al paquete turístico ofrecido, así como también sirve de base para los guías encargados de cada “pax” para llevar a cabo las actividades de acuerdo a lo solicitado por los clientes.

A continuación se puede observar la hoja de trabajo elaborada por la empresa para la prestación de este servicio turístico:

CUADRO Nro. 5									
Template Day	Program	Service	DBL	DBL	Con retencion proforma	Sin retencion a pagar	cheque	Factura	Observaciones
			2pax/pp	2pax/total					
1	UIO in	Guidance	11,00	22,00	187	185,2	746		
Mie 08.02		Traductor	10,00	20,00					
		Accommod.at Hotel Quito	47,50	95,00	378,88	372,8	710		
2	UIO City line	Guidance	40,00	80,00					
Jue 09.02		Traductor	32,50	65,00					
		Entradas traductor	5,00	10,00					
		Comidas acompañantes	7,00	14,00					
		Entradas pax	12,00	24,00					
		Almuerzo El Crater	25,00	50,00	51,24	41,16		41296	
		Accommod.at Hotel Quito	47,50	95,00					
3	Dia Libre								
Vie 10.02		Accommod.at Hotel Quito	47,50	95,00					
4	UIO-GPS	Guidance	11,00	22,00					
Sab 11.02		Traductor	10,00	20,00					
		Accomad. at Silberstein 4 dias	112,24	124,48					
7	GPS-UIO	Guidance	11,00	22,00					
Mar 14.02		Traductor	10,00	20,00					
		Accommod.at Hotel Quito	47,50	95,00					
8	UIO out	Guidance	11,00	22,00					
Mie 15.02		Traductor	10,00	20,00					
		Imprevistos	18,45	36,90					
		Total cost	619,05	1.120,45					
		Silberstein 4 dias	778,00	1.556,00					
		Vuelo UIO-GPS-UIO	550,00	1.100,00					
		GRAND TOTAL	1.947,05	3.776,45					
Fuente: Ecuador Wonders Cía. Ltda.									
Elaborado: Ecuador Wonders Cía. Ltda.									

Como se puede observar, el costo total estimado del paquete turístico ofrecido para dos "pax" es de \$3.776,45, en función a este

costo estimado y una vez que la empresa ha determinado cual es el precio de mercado para un paquete turístico de similares características, se establece un precio de venta de \$5.200.

El 06 de enero la empresa envió un "invoice" a la agencia de turismo en Rusia en el que se especificaba un precio de venta del paquete turístico de \$5.200.

Es importante mencionar que la empresa no incluye dentro de sus costos, el valor de los tickets de avión de los turistas desde Rusia hacia el Ecuador, pues de esto se encarga la agencia de turismo en Rusia.

El 08 de enero de 2012 la agencia de turismo de Rusia confirma la venta del paquete turístico a los "pax" interesados, y en la misma fecha se recibe una transferencia bancaria de \$2.600, que corresponden a un anticipo del 50% del valor total del paquete vendido.

A continuación se muestra el asiento contable del anticipo recibido de clientes el 08 de enero de 2012:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
08-01-12	-1			
	Bancos	2600		Activo
	Anticipo clientes		2600	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo de clientes, 50% Invoice Nro.xxx</i>			
Cálculo:				
	Precio del paquete turístico	5200		
	Anticipo recibido del cliente	50%		
	Valor del anticipo clientes	<u>2600</u>		

Con el anticipo recibido de clientes, se realizaron las siguientes transacciones de anticipo a proveedores con el objetivo de asegurar la disponibilidad de ciertos servicios en las fechas de operación del paquete turístico vendido:

- El 10 de enero de 2012, se pagó por concepto de anticipo al Hotel Silberstein el 42% del valor de la factura, es decir, \$705.80.
- El 12 de enero de 2012, la empresa paga al Hotel Quito el 30% del valor de la factura, por el hospedaje de dos personas por cuatro noches. El valor fue de \$114.
- El 18 de enero de 2012 se pagó a LAN \$ 1100 por la compra de dos tickets de avión con destino a Galápagos.

El 25 de enero la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. recibió una transferencia bancaria que correspondía al pago de la diferencia que estaba pendiente de cobro por parte de los clientes.

A continuación se presentan los asientos utilizados para registrar el pago anticipado a proveedores:

ANTICIPOS PAGADOS A PROVEEDORES				
FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
10-01-12	-2			
	Anticipo proveedores	705,80		Activo
	Bancos		705,80	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado SILBERSTEIN 42%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Silberstein				
	Valor total hospedaje 2 personas por 3 noches (incluido impuestos)	\$ 1.680,48		
	Anticipo pagado al proveedor	42%		
	Valor del anticipo	\$ 705,80		
	Cuenta por pagar Hotel Silberstein	\$ 974,68		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
12-01-12	-3			
	Anticipo proveedores	114,00		Activo
	Bancos		114,00	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado Hotel Quito 30%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Quito				
	Valor total hospedaje 2 personas por 4 noches (incluido impuestos)	\$ 380,00		
	Anticipo pagado al proveedor	30%		
	Valor del anticipo	\$ 114,00		
	Cuenta por pagar Hotel Quito	\$ 266,00		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
18-01-12	-4			
	Anticipo proveedores	1100,00		Activo
	Bancos		1100,00	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado LAN 100%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
LAN				
	Valor total dos tickets aéreos con UIO-GPS-UIO	\$ 1.100,00		
	Anticipo pagado al proveedor	100%		
	Valor del anticipo	\$ 1.100,00		
	Cuenta por pagar LAN	\$ -		

El asiento contable que refleja el pago del saldo pendiente del paquete turístico vendido sería el siguiente:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
25-01-12	-5			
	Bancos	2600,00		Activo
	Anticipo clientes		2600,00	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo de clientes 50% del Invoice Nro. Xxx</i>			
Cálculo:				
	Precio del paquete turístico	5200		
	Anticipo recibido del cliente	50%		
	Valor del anticipo clientes	2600		

El 05 de febrero de 2012, la agencia de turismo de Rusia comunicó a la empresa que requerían que el paquete turístico se amplíe para tres personas más ya que a último momento, los dos "pax" que contrataron el paquete turístico en un inicio, decidieron viajar con su familia.

Por lo tanto, el 06 de marzo la empresa realizó la siguiente hoja de trabajo que incluía los costos estimados del paquete turístico para 5 "pax".

CUADRO Nro. 6									
Template Day	Program	Service	2pax/pp	5pax/total	Con retencion proforma	Sin retencion a pagar	cheque	Factura	Observaciones
1	UIO in	Guidance	11,00	55,00					
Mie 08.02		Traductor	10,00	50,00					
		Accommod.at Hotel Quito	47,50	237,50			925		
2	UIO City line	Guidance	40,00	200,00					
Jue 09.02		Traductor	32,50	162,50					
		Entradas traductor	5,00	25,00					
		Comidas acompañantes	7,00	35,00					
		Entradas pax	12,00	60,00					
		Almuerzo El Crater	25,00	125,00					
		Accommod.at Hotel Quito	47,50	237,50					
3	Dia Libre			-					
Vie 10.02		Accommod.at Hotel Quito	47,50	237,50					
4	UIO-GPS	Guidance	11,00	55,00					
Sab 11.02		Traductor	10,00	50,00					
		Accomad. at Silberstein 4 dias	112,24	561,20			932		
7	GPS-UIO	Guidance	11,00	55,00					
Mar 14.02		Traductor	10,00	50,00					
		Accommod.at Hotel Quito	47,50	237,50					
8	UIO out	Guidance	11,00	55,00					
Mie 15.02		Traductor	10,00	50,00					
		Imprevistos	18,45	92,25					
		Total cost	619,05	3.095,24					
		Silberstein 4 dias	778,00	3.890,00					
		Vuelo UIO-GPS-UIO	550,00	2.750,00			980		
		GRAND TOTAL	1.947,05	9.735,24					
Fuente: Ecuador Wonders Cía. Ltda.									
Elaborado: Ecuador Wonders Cía. Ltda.									

Como se puede observar en la hoja de trabajo que se muestra anteriormente, el costo pasó de ser de \$3.776,45 para dos "pax", a \$9.735,24 para cinco "pax".

Nuevamente, la empresa tuvo que determinar el precio de venta del paquete turístico modificado, el cual se estableció en \$ 12.500.

Por la urgencia del requerimiento del servicio, la agencia de turismo de Rusia, realizó una transferencia bancaria a la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. el 07 de marzo de 2012 por \$ 7.300 que correspondía al valor pendiente de pago del paquete turístico para los cinco "pax". El cálculo utilizado para determinar este valor fue el siguiente:

CÁLCULO DE LA DIFERENCIA PENDIENTE DE COBRO A CLIENTES	
Anticipo de clientes (08-01-2012)	\$ 2.600,00
Anticipo de clientes (25-01-2012)	\$ 2.600,00
Total Anticipo de clientes	\$ 5.200,00
Valor total paquete turístico para 5 "pax"	\$ 12.500,00
(-) Anticipos de clientes	\$ 5.200,00
Saldo pendiente de cobro	\$ 7.300,00

Asimismo, se registró el pago de la diferencia del precio de venta del paquete turístico de acuerdo al siguiente asiento contable:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
07-02-12	-6			
	Bancos	7300,00		Activo
	Anticipo clientes		7300,00	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo de clientes del Invoice Nro. Xxx</i>			

Finalmente, el 08 de marzo se prestó los servicios a los cinco "pax" de acuerdo a lo detallado en la hoja de trabajo presentada anteriormente.

Desarrollo

Para este caso, se debe considerar lo que manifiesta la nota que hace referencia al párrafo 23.17 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES, que establece que:

"Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato".

En este caso, los servicios turísticos demandados a último momento por los "pax" de Rusia, constituirían una modificación pues el alcance del servicio dejó de ser para dos personas y pasó a ser para cinco.

También, debido a que los servicios prestados se ubican en un solo periodo contable (asumiendo que la empresa objeto de estudio no elabora estados financieros intermedios), no es necesario distribuir

los costos ni los ingresos de actividades ordinarias contractuales en diferentes periodos contables ya que el grado de realización es del 0% al comienzo del periodo contable, y del 100% al momento de la finalización.

Para este caso entonces, al final del periodo que se informa, que en este caso sería el 31 de diciembre de 2012, los ingresos por actividades ordinarias se reconocerían de acuerdo al siguiente asiento contable:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
31-12-12	-7			
	Anticipo clientes	12500,00		Activo
	Ingresos ordinarios		12500,00	Pasivo
	<i>Ref./ Ingresos ordinarios paquete XXX al 31-12-12</i>			

Asimismo, los costos que se deben reconocer al final del periodo que se informa (31 de diciembre de 2012), se registrarán según el siguiente asiento contable:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
31-12-12	-7			
	Gastos	9735,24		Activo
	Anticipo proveedores		1919,80	Pasivo
	Bancos		7815,43	Pasivo
	<i>Ref./ Ingresos ordinarios paquete XXX al 31-12-12</i>			
**El valor del anticipo a proveedores está calculado en función a la sumatoria de todos los valores cancelados por anticipado a lo proveedores.				

En este caso, los ingresos de actividades ordinarias y los gastos se reconocen en los resultados de la siguiente manera:

	Acumulado	Reconocido años anteriores	Reconocido en el periodo actual
2012			
Ingreso de actividades ordinarias (100% de 12500 u.m.)	\$ 12.500,00	-	\$ 12.500,00
Gastos (100% de 9735,24 u.m.)	\$ 9.735,24	-	\$ 9.735,24
Ganancia	\$ 2.764,76		\$ 2.764,76

Por último, a pesar de que no era necesario calcular el grado de terminación en este caso, se debe considerar lo que establece la nota al párrafo 23.21 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES, que establece que:

“La medición de los ingresos de actividades ordinarias y los costos procedentes del contrato estará afectada por diversas

incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros”.

En este caso, los ingresos de actividades ordinarias de la empresa y los costos relacionados con los mismos, se vieron afectados por una modificación que se vio reflejada en el desenlace de la prestación del servicio.

3.2.3. Caso: Reservación para la prestación del servicio dentro de lapsos muy extensos de tiempo y que se cancelan luego de haber transcurrido el tiempo y de que se han pagado los anticipos a los proveedores.

Descripción del caso

El 19 de agosto de 2012, la empresa Operadora de Turismo Internacional recibe una solicitud de servicios por parte de la agencia de turismo en Rusia, la misma que solicitaba un paquete turístico para un “pax”, el mismo que se llevaría a cabo el 19 de agosto del siguiente año.

La empresa aceptó la solicitud de servicios y procedió a realizar la hoja de trabajo que incluía las actividades solicitadas por el “pax”,

los costos de los distintos servicios de transporte, alimentación, guía, entre otros.

Cabe recalcar que los costos incluidos en la hoja de trabajo fueron estimados de acuerdo al precio actual de los distintos servicios incluidos en dicha hoja, por lo que en este caso resulta necesario realizar revisiones de los costos estimados con cierta periodicidad, tal como lo establece el párrafo 23.21 y la nota relacionada con dicho párrafo de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES:

“... Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción”.

Por otro lado, como en todos los casos, la empresa utilizó la hoja de trabajo que incluye los costos estimados, como referencia para determinar el precio de venta del paquete turístico que para este caso, se estableció un precio de venta de \$ 11.300.

A continuación se puede observar la hoja de trabajo elaborada para la prestación del servicio a este “pax” dentro de un lapso de un año:

CUADRO Nro. 7

Template Day	Program	Service	1 pax/total	con retencion	sin retencion a pagar	cheque	Factura	Observaciones
1 Dom 19.08	UIO in+city line	Guidance	102,00	397,50	393,52	1135	910	
		Traductor	90,00					
		Comida acompañantes	14,00					
		Entradas pax	12,00					
		Accommod.at Plaza Grande, Plaza View	351,50	702,50	691,00	974		Quedó como saldo a favor
2 Lun 20.08	UIO-GPS	Guidance	22,00					
		Traductor	25,00					
		Accommod.at Legend 4 dias Balcony Suite	380,00					Quedó como saldo a favor
5 Jue 23.08	GPS-GYE-CUE	Guidance	230,00	157,76	157,76	1021		Quedó como saldo a favor
		Traductor	190,00					
		Comida acompañantes	70,00					
		Aloj acompañantes	68,00					
		Cena Mansion Alcazar	27,00					
Accommod.at Mansion Alcazar Suite	233,00	369,66	343,20	973		Quedó como saldo a favor		
6 Vie 24.08	CUE FD	Guidance	115,00					
		Traductor	95,00					
		Comida acompañantes	42,00					
		Aloj acompañantes	34,00					
		Entradas pax	4,00					
		Patente Cajas	50,00					
		BL	14,00	20,74	20,40	1009		Quedó como saldo a favor
Accommod.at Mansion Alcazar Suite	233,00							
7 Sab 25.08	CUE-ING-RBB	Guidance	115,00					
		Traductor	95,00					
		Traductor entradas	6,00					
		Comida acompañantes	42,00					
		Aloj acompañantes	34,00					
		Entradas pax	6,00					
		BL	14,00					
Accommod.at Abraspungo Suite	162,00							
8 Dom 26.08	RBB	Guidance	115,00					
		Traductor	95,00					
		Comida acompañantes	42,00					
		Aloj acompañantes	34,00					
		Entradas pax	25,00					
		BL	14,00					
Accommod.at Abraspungo Suite	162,00							
9 Lun 27.08	RBB-QUIL-LASS	Guidance	115,00					
		Traductor	95,00					
		Trad entradas	15,00					
		Comida acompañantes	42,00					
		Aloj acompañantes	34,00					
		Entradas pax	15,00					
		Almuerzo	25,00					
Accommod.at San Agustin de Callo	437,00	125,71	125,71	970		Quedó como saldo a favor		
10 Mar 28.08	LASS-COT-PAP	Guidance	115,00					
		Traductor	95,00					
		Comida acompañantes	42,00					
		Aloj acompañantes	34,00					
		Entradas pax	5,00					
		Almuerzo	22,00					
Accommod.at Termas de Papallacta Suite	160,00	157,28	157,28	971		Quedó como saldo a favor		
11 Mie 29.08	PAP-UIO out	Guidance	115,00					
		Traductor	95,00					
		Comida acompañantes	14,00					
		Imprevistos	98,50					
		Total Cost	5.807,06	4999,03	4999,03	1069		
		Legend Balcony 4 dias	3.270,00	3083,00	3083,00	969	4898-1957	
		UIO-GPS-GYE	510,00					
GRAND TOTAL			9.587,06					

Fuente: ECUADOR WONDERS CIA. LTDA.

Elaborado por: ECUADOR WONDERS CIA. LTDA.

El 20 de agosto de 2012, la empresa envió un "invoice" a la agencia de turismo en Rusia, la misma que el 22 de agosto de 2012 confirmó la venta del paquete turístico ofrecido por la Operadora de Turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. para una persona por once días.

Posteriormente se registraron las siguientes transacciones:

- El 25 de agosto de 2012 la empresa recibe un anticipo del 60% del precio de venta del paquete turístico.
- El 18 de septiembre de 2012, la empresa pagó como anticipo a proveedores al Hotel Abraspungo por el hospedaje de una persona, por dos noches, el valor de \$ 162.
- El 13 de octubre de 2012, se pagó un anticipo de \$ 1095 al Hotel Legend para reservar una habitación para una persona por cuatro noches.
- El 13 de octubre de 2012, se pagó \$ 233, como un anticipo del 50% del valor de la factura al Hotel Mansión Alcázar para reservar el servicio de hospedaje de una persona por dos noches.

- El 11 de noviembre de 2012, se pagó al Hotel San Agustín de Callo \$87.4 para reservar una habitación para el "pax" por una noche.
- El 15 de noviembre de 2012, se pagaron \$64 al Hotel Termas de Papallacta que correspondían al 40% del valor de la factura por el hospedaje de una persona por una noche.
- El 07 de diciembre de 2012, se compraron los tickets aéreos para Galápagos por el valor de \$510.

Por otro lado, la empresa no había realizado un seguimiento a la solicitud de servicios de este paquete turístico, a pesar de que la prestación del servicio estaba determinada para dentro de un lapso muy extenso y no era probable que se lleve a cabo el servicio.

Como se trataba de un periodo muy extenso, los proveedores exigieron la cancelación total de los valores pendientes de pago para asegurar la prestación de sus servicios

Finalmente, el 12 de enero de 2013 la agencia de turismo de Rusia indicó a la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. que el "pax" había cancelado el paquete turístico que había contratado por motivos de enfermedad.

Desarrollo

En primer lugar, se debe considerar que se trata de la prestación de un servicio que fue contratado para que se desarrolle dentro de un periodo muy extenso de tiempo, por lo cual, se considera que la probabilidad de que se preste el servicio efectivamente es muy baja, por lo que se debe aplicar lo que establece el párrafo 23.23 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES:

“Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen”.

En este caso, debido a que la empresa realizó pagos anticipados a sus proveedores para asegurar la disponibilidad de ciertos servicios, estos pagos tuvieron que ser contabilizados como un gasto para cumplir lo que establece el párrafo 23.24 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES:

“23.24 Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable”.

A continuación se presentan los asientos contables de los pagos anticipados por parte de clientes como también los pagos a proveedores reconocidos como gasto:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
25-08-12	-1			
	Bancos	6780		Activo
	Anticipo clientes		6780	Pasivo
	<i>Ref./ Anticipo de clientes, 32% Invoice Nro.xxx</i>			
Cálculo:				
	Precio del paquete turístico	\$ 11.300,00		
	Anticipo recibido del cliente	60%		
	Valor del anticipo clientes	\$ 6.780,00		

ANTICIPOS PAGADOS A PROVEEDORES				
FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
18-09-12	-2			
	Gasto Operacional	162		Activo
	Bancos		162	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado Abraspungo 50%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Abraspungo				
	Valor total hospedaje 1 persona por 2 noches (incluido impuestos)	324		
	Anticipo pagado al proveedor	50%		
	Valor del anticipo	162		
	Cuenta por pagar Hotel Abraspungo	162		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
13-10-12	-3			
	Gasto Operacional	1095		Activo
	Bancos		1095	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado Legend 30%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Legend				
	Valor total hospedaje 1 persona por 4 noches (incluido impuestos)	3650		
	Anticipo pagado al proveedor	30%		
	Valor del anticipo	1095		
	Cuenta por pagar Hotel Legend	2555		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
13-10-12	-4			
	Gasto Operacional	233		Activo
	Bancos		233	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo Mansión Alcázar 50%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Mansion Alcazar				
	Valor total hospedaje 1 persona por 2 noches (incluido impuestos)	466		
	Anticipo pagado al proveedor	50%		
	Valor del anticipo	233		
	Cuenta por pagar Hotel Mansion Alcazar	233		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
11-11-12	-5			
	Gasto Operacional	87,4		Activo
	Bancos		87,4	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo San Agustín de Callo 20%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel San Agustín de Callo				
	Valor total hospedaje 1 persona por 1 noche (incluido impuestos)	437		
	Anticipo pagado al proveedor	20%		
	Valor del anticipo	87,4		
	Cuenta por pagar Hotel San Agustín de Callo	349,6		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
15-11-12	-6			
	Gasto Operacional	64		Activo
	Bancos		64	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo Termas de Papallacta 40%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
Hotel Termas de Papallacta				
	Valor total hospedaje 1 persona por 1 noche (incluido impuestos)	160		
	Anticipo pagado al proveedor	40%		
	Valor del anticipo	64		
	Cuenta por pagar Hotel Termas de Papallacta	96		

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
07-12-12	-7			
	Gasto Operacional	510,00		Activo
	Bancos		510,00	Pasivo
	<i>Ref./Anticipo pagado LAN 100%de Fac. xxx</i>			
Cálculo:				
LAN				
	Valor total dos tickets aéreos con UIO-GPS-UIO	\$ 510,00		
	Anticipo pagado al proveedor	100%		
	Valor del anticipo	\$ 510,00		
	Cuenta por pagar LAN	\$ -		

Como se puede observar, la empresa realizó transacciones relacionadas con el pago a proveedores hasta el 07 de diciembre de 2012 y debido a que la prestación del servicio se ubica dentro de dos periodos contables, cuyo primer periodo finaliza el 31 de diciembre de 2012, se debe calcular el grado de terminación del servicio calculando la proporción de los costos del contrato en los que se ha incurrido por el concepto de anticipo a proveedores hasta la fecha sobre la última estimación de los costos totales del contrato.

Entonces, para determinar el grado de terminación del servicio en función de los pagos anticipados reconocidos como gasto para el periodo que finaliza el 31 de diciembre de 2012, considerando también aquellos valores cancelados por concepto de saldo pendiente de pago a esos proveedores, se debe realizar el siguiente cálculo:

CÁLCULO DEL GRADO DE TERMINACIÓN DEL SERVICIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2012	
Total anticipos pagados a proveedores reconocidos como gasto al 31-12-2012	\$ 5.547,00
Costo total estimado del paquete vendido	\$ 9.587,06
Grado de realización (\$2.151,4/\$9.587,06)	57,86%

Como se puede observar, los gastos reconocidos en el primer periodo determinaron un porcentaje de realización de la prestación del servicio en 57.86%. Sin embargo, debido a que se trata de un servicio contratado para llevarse a cabo dentro de un periodo muy extenso de tiempo, la empresa no puede reconocer ingresos por actividades ordinarias debido a que no es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados de esta transacción, tal como lo que establece el párrafo 23.24 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES:

“Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación).

El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad”.

En este caso la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados de esta transacción en función de los costos reconocidos como gastos, tal como lo establece el párrafo 23.16 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES que manifiesta que:

“ Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables”.

Debido a que los pagos anticipados a proveedores quedan como saldo a favor de la empresa Operadora de Turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. cuando los bienes y servicios de los proveedores se cancelan, se considera que estos costos reconocidos como gastos, son recuperables.

En consecuencia, para poder determinar el monto de los ingresos ordinarios a reconocerse en el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 2012, se procedió a identificar aquellos costos reconocidos como gastos pero que por las políticas de ciertos proveedores quedan como saldo a favor de la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. Es así que aquellos gastos recuperables constituirán los ingresos ordinarios de la empresa para ese periodo y aquellos que se consideran no recuperables, quedarán reconocidos como gasto.

A continuación se presenta el cálculo utilizado para determinar el valor de ingresos ordinarios para el periodo terminado al 31 de diciembre de 2012. Se debe considerar el dato indicado en la descripción del caso que indica que se pagó el total de las facturas a los proveedores a quienes se les pagó un anticipo inicialmente.

Valores cancelados por anticipado a los proveedores al 31 de diciembre de 2012		
Proveedor	¿Es recuperable?	Valor pagado por anticipado
Hotel Abraspungo	No	324
Hotel Legend	Sí	3650
Hotel Mansion Alcazar	Sí	466
Hotel San Agustín de Callo	Sí	437
Hotel Termas de Papallacta	Sí	160
LAN	No	510
Valor total pagos anticipados recuperables		4713
Valores pagados por anticipado NO recuperables		834

Una vez determinados los gastos pagados por anticipado que son recuperables, se procede a elaborar el siguiente asiento contable para registrar los ingresos ordinarios para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 2012, medidos en función de los gastos considerados como recuperables:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
31-12-12	-8			
	Anticipo clientes	4713,00		Activo
	Ingresos ordinarios		4713,00	Pasivo
	<i>Ref./ Ingresos ordinarios paquete XXX al 31-12-12</i>			

En este caso, no se reconoce ganancia alguna y se cumple lo que establece la nota al párrafo 23.16 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES:

“ A menudo, durante las primeras etapas de una transacción, el resultado no puede calcularse con precisión. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias solo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma”.

Posteriormente, dado que el 12 de enero de 2013 la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. recibió la notificación por parte de la agencia de turismo de Rusia acerca de la cancelación de este paquete turístico, se debió analizar si existieron valores incobrables que debían ser reconocidos como gasto en el segundo periodo que finalizó el 31 de diciembre de 2013, de acuerdo a lo que establece el párrafo 23.27 de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES:

“Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato”.

En este caso, debido a que el resultado de la transacción fue que no se prestó el servicio contratado con anterioridad, no existen valores incobrables para ser reconocidos como un gasto.

Finalmente, la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. debió realizar el siguiente cálculo para determinar si existía algún valor para devolver a los clientes:

Cálculo del importe a devolver a los clientes	
Valor recibido por anticipo de clientes	\$ 6.780,00
(-) Pagos anticipados a proveedores que no son recuperables	\$ (834,00)
Monto a favor de los clientes	\$ 5.946,00

Como se puede observar, el valor que se debió devolver a los clientes fue de \$5.946 determinado en función al anticipo recibido de clientes menos los gastos no recuperables.

En consecuencia, el asiento contable para registrar esta devolución sería el siguiente:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	TIPO DE CUENTA
12-01-13	-1			
	Anticipo clientes	5946,00		Activo
	Bancos		5946,00	Pasivo
	<i>Ref./ Devolución anticipo de clientes por cancelación del servicio</i>			

Para tener un mejor control de los paquetes turísticos vendidos que tengan las condiciones de este caso en especial, y para todos los casos que se presentan en la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda., en el anexo Nro.1 se presenta una hoja de control que permitirá contar con información más fiable y oportuna para la empresa.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES

La realización del presente trabajo de titulación me permitió llegar a la conclusión de que será de gran utilidad para la empresa, la aplicación de lo que establece la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES ya que ésta norma establece las condiciones que deben cumplir las transacciones para poder medir y registrar los ingresos provenientes de actividades ordinarias, que previamente la empresa reconocía solamente en función del importe recibido como pago por parte de sus clientes.

También, se puede concluir que la empresa Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. podrá determinar márgenes de ganancia razonables con la aplicación de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES, tomando en cuenta que actualmente la empresa no cuenta con una política o procedimiento establecido para esto.

Mediante el desarrollo del presente trabajo de titulación se puede concluir que la empresa obtendrá un gran beneficio de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF),

especialmente de la aplicación de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para PYMES ya que esta norma requiere que la entidad cuente con un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos para poder revisar y, si es necesario, modificar las estimaciones de ingresos ordinarios, lo que le permitirá a la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. contar con información útil, real y oportuna para facilitar la toma de decisiones.

Por otro lado, a pesar de que la empresa cuenta con ciertas políticas respecto a los anticipos recibidos de clientes, éstas no se aplican para todos los requerimientos de servicios solicitados por los clientes de la empresa, sino solamente para aquellos casos en que la prestación del servicio es fuera del continente, por lo que se concluye que la aplicación de la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES, le permitirá a la empresa tener argumentos más concretos para la elaboración de sus políticas relacionadas con sus ingresos ordinarios.

Por otra parte, se puede concluir también que la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda. al ser una empresa que se dedica a prestar servicios relacionados con el turismo, está sujeta a que se presenten una gran variedad de casos en los que se ve afectado el reconocimiento de sus ingresos ordinarios, por lo que se puede concluir que el presente trabajo de titulación servirá de guía para que la empresa pueda reconocer sus ingresos aplicando lo que establece la Sección 23 Ingresos Ordinarios de las NIIF para las PYMES.

4.2. RECOMENDACIONES

Al realizar el presente trabajo de titulación, se encontró que la empresa no cuenta con un plan estratégico, como sucede con la mayoría de las PYMES en nuestro país que no conocen la magnitud de los beneficios que brinda tener una misión y una visión definida para poder mantener una empresa en marcha; es por esta razón que se recomienda a la Operadora de Turismo Ecuador Wonders Cía. Ltda. que se reúna con su personal y que elaboren un plan estratégico que sea conocido por todos los empleados para utilizarlo como guía de lo que son y lo que quieren llegar a ser en el corto, mediano y largo plazo.

Durante el desarrollo del presente trabajo, se identificó que la empresa no tiene políticas definidas en cuanto a la devolución de valores cancelados como anticipos de clientes, lo cual es perjudicial desde el punto de vista financiero ya que esto ocasiona que la empresa no cuente con una base sólida para poder elaborar sus presupuestos y flujos de efectivo proyectados.

Por otro lado, la empresa cuenta con muy pocas políticas establecidas en cuanto al valor recibido por concepto de anticipo de clientes, las mismas que no son de aplicación general, pues han sido elaboradas solamente para ciertos requerimientos de servicios especiales, lo cual es un aspecto negativo ya que limita la capacidad de la empresa para asegurar la

prestación del servicio al no contar con fondos suficientes para realizar anticipos a proveedores y en otros casos, puede provocar que la empresa tenga la necesidad de endeudarse en el corto plazo para poder reservar la disponibilidad de ciertos servicios con sus proveedores.

Además, la norma establece que una empresa cuya actividad económica tiene que ver con la prestación de servicios, puede realizar estimaciones fiables cuando se establezcan los derechos de las partes implicadas, la contraprestación del intercambio y las formas y plazos de pago. Debido a que la empresa no cuenta con políticas para determinar las formas y plazos de pago, y por ende, no existe un indicio predeterminado para reconocer los ingresos de actividades ordinarias de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda., se recomienda a la empresa que establezca políticas claras respecto a estos temas de las formas y plazos de pago por parte de sus clientes.

Para poder tener un control más adecuado de la venta de los paquetes turísticos, se sugiere a la empresa utilizar el mismo lenguaje en la elaboración de la hoja de trabajo, es decir, que exista uniformidad con los términos utilizados que si son en "inglés", toda la hoja se elabore en ese idioma para poder tener una mejor comprensión por parte de los usuarios de la información que contiene.

Se recomienda también que la empresa celebre contratos con sus clientes, especialmente con aquellos que contratan paquetes turísticos cuya

prestación del servicio será dentro de un lapso muy extenso de tiempo, esto con el objetivo de disminuir los riesgos derivados de las posibles devoluciones que pueden solicitar los clientes que afectarían también a la planeación financiera de la empresa.

Sobre el seguimiento que se da a los requerimientos de servicios de los clientes de la Operadora de Turismo Internacional Ecuador Wonders Cía. Ltda., dado que la empresa no cuenta con un proceso establecido para llevar a cabo esta actividad, la misma que es indispensable para contar con información oportuna y de utilidad en lo que respecta a sus ingresos ordinarios, se recomienda a la empresa utilizar un formato como el que presento en el Anexo Nro. 1.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

- **Ingresos Devengados.-** Método de contabilidad que permite registrar los ingresos por ventas de bienes, servicios y otros, cuando éstos se efectúan o realizan sin tener en cuenta el momento de recibir efectivamente el pago, posibilitándose de esta manera el reconocimiento de los ingresos dentro de un período o ejercicio económico, tomando en cuenta “cuando se genera el derecho” de los valores a cobro en forma acumulativa.

- **Ingresos a distribuir en varios ejercicios.** Cont. Agrupación de cuentas perteneciente al grupo de financiación básica que recoge los ingresos imputables a ejercicios futuros y que se difieren por la empresa. Está formado por las cuentas de subvenciones oficiales de capital, subvenciones de capital, ingresos por intereses diferidos y diferencias positivas en moneda extranjera.

- **Ingresos anticipados.** Cont. Cuenta de pasivo perteneciente a la agrupación de ajustes por periodificación que recoge los ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que pertenecen al siguiente. Se abona al cierre del ejercicio con cargo a las cuentas del grupo de ventas e ingresos que corresponden por haber registrado los ingresos pertenecientes al ejercicio posterior. Se carga al principio del siguiente ejercicio con abono a las cuentas del grupo ventas e ingresos que correspondan.

- **Agencias de viajes operadoras.-** Son agencias de viajes operadoras las que elaboran, organizan, operan. y venden, ya sea directamente al usuario o a través de los otros dos tipos de agencias de viajes, toda clase de servicios y paquetes turísticos dentro del territorio nacional, para ser vendidos al interior o fuera del país.

- **Servicios de agencias operadoras.-** Todos los servicios prestados por las agencias operadoras, de acuerdo a las atribuciones de su clasificación, pueden ser ofertados y vendidos, directamente, tanto nacional como internacionalmente.

- **Pax.-** Termino usado para referirse a pasajeros que han pagado su boleto, usado comunmente en agencias de viaje.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

1. ÁMEZ.(1999).*Diccionario de contabilidad y finanzas*. Ecuador: Cultural S.A.
2. DÁVALOS(2003).*Diccionario contable...y más*.Ecuador:Edi-Abaco.
3. IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*.
4. LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (2012). *Impuesto al Valor Agregado sobre los servicios*.Ecuador.
5. MEDINA, J. (2011). *Análisis de la viabilidad de incrementar la participación del mercado ruso en el destino turístico cubano de Holguín*.Ecuador.

Internet

1. DEL POZO, J. (2003).
[http://ec.europa.eu/translation/bulletins/puntoycoma/85/pyc853_es.htm], **Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)**.
2. ORGANIZACIÓN LA CÁMARA. (2011).
[<http://www.eumed.net/rev/turydes/11/mlmf.html>], **Implementando las NIIF en el Ecuador**.
3. UNIDAD DE DESARROLLO Y CAPACITACIÓN CONTINUA.
[http://www.elcontador.org.hn/uploads/media/NIIF_EXPECTATIVAS_Y_REALIDADES.pdf] **Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Expectativas y Realidades**.

ANEXOS

OPERADORA DE TURISMO INTERNACIONAL ECUADOR WONDERS CIA. LTDA.										
CUADRO DE CONTROL DE PAQUETES VENDIDOS										
Nombre del pax:										
Fecha de elaboración:										
FASE	ACTIVIDAD	TIEMPO	Elaborado por	Verificación cumplimiento de la política ECWO	Verificación cumplimiento de la política proveedores	Referencia de documento de respaldo	Valor	Porcentaje de realización	RESULTADO: ¿Se obtuvo pérdida o ganancia en esta actividad?	OBSERVACIONES
PRIMERA	Recepción solicitud de servicios									
	Elaboración de la ficha de costos estimados del servicio									
	Elaboración de la proforma									
	Envío del invoice al cliente									
SEGUNDA	Recepción respuesta del cliente									
	Recepción de transferencia bancaria									
	Análisis y selección de proveedores									
	Verificar disponibilidad proveedores									
	Reservación de servicios y negociación con proveedores									
	Pago anticipado a proveedores									
	Control 1: Confirmar la fecha y requerimientos de la prestación del servicio									
	Control 2: Confirmar reservaciones con proveedores									
TERCERA (para ventas con anticipación de más de tres meses)	Control 3: Confirmar estado del pago del cliente									
	Control 4: Revisar estado del pago del cliente									
	Control 5: Determinar si existen cargos adicionales a la venta									
	Control 6: Confirmar la prestación del servicio con el cliente									
CUARTA (para ventas con anticipación de 4 meses en adelante)	Control 6.1: Validación de número de pax y revisión fase uno y dos por variación									
	Control 7: Confirmación de reservaciones									
	Control 8: Verificar el pago total del paquete al cuarto mes									
QUINTA	Control 9: Verificar la existencia de reservaciones									
	Control 10: Verificar la existencia de cargos adicionales									
	Prestación del servicio									
SEXTA	Verificar que se cumpla el contrato									
	Elaborar un archivo con soportes del servicio									
	Evaluar el nivel de satisfacción del cliente									
	Enviar publicidad									

ELABORADO POR: GABRIELA CHIRIBOGA