



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPIRITU SANTO

FACULTAD DE ECONOMIA Y CIENCIAS EMPRESARIALES

TITULO:

ANALISIS DE LA NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN SOBRE EL
RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS Y SU IMPACTO EN LAS NORMAS
TRIBUTARIAS

AUTOR:

Llangari Cacoango Segundo Carlos

**Trabajo de Titulación previo a la Obtención del Título de Contador Público
Autorizado C.P.A**

NOMBRE DEL TUTOR:

Yolanda Pinzón Belalcazar

SAMBORONDON, JULIO, 2015

DEDICATORIA

Primeramente a Dios por haberme permitido culminar una etapa más de mi carrera profesional, por guiarme en cada paso y fortalecer mi vida, darme sabiduría e iluminar mi mente, por haber puesto en mi camino aquellas personas maravillosas que han sido pilar fundamental durante el periodo de estudio y, por permitir llegar hasta este momento tan especial en mi vida.

A mis Padres Manuel Llangari Reinoso y Petrona Cacoango Quera, quienes día a día han sido mi apoyo incondicional ante diferentes adversidades que fueron presentándose a lo largo de mi etapa de estudio, a nuestros docentes que nos impartieron sus conocimientos para que lleguemos a ser profesionales de éxitos.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por guiar mis pasos y darme sabiduría, fortaleza y fe para lograr culminar una meta más de mi carrera universitaria.

A mis padres quienes han sido un pilar fundamental durante toda la etapa de mi carrera con sus consejos, apoyo y esfuerzo.

A mis compañeros de CPA18 con la cual se ha construido una linda amistad, quienes también han sido un gran apoyo durante esta carrera universitaria, en especial el grupo G-8.

A todos los docentes quienes me han guiado con sus conocimientos a ser un profesional de éxito.

1. RESUMEN

Las Norma Internacional de Información Financiera NIIF, aparecen como consecuencia de las transacciones en el mercado internacional mediante la globalización de la economía, lo cual crece a pasos agigantados y muchas empresas llegan a convertirse en “titanes Industriales”. Esto ha originado que debido a la necesidad de mantener un mejor control y el buen desenvolvimiento de las actividades financieras de las entidades, se han diseñado varias normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar por el correcto manejo de las actividades económicas y la transparencias en las presentaciones de sus Estados Financieros, lo cual facilita al público en general de cualquier país a interpretar en un mismo lenguaje la situaciones reales de las empresas.

Las siguientes normativas han sido de suma importancia en el sector social, económico, empresarial, entre otros, por lo que el proyecto de las NIIF dentro del sector de la construcción ha contribuido a manejar de forma diferente los procesos contables en comparación con la NEC 15, por lo tanto se ha venido analizando últimamente el impacto que ha producido al aplicar las NIIF en el país frente a las Normas Tributarias. Las entidades del sector de la construcción enfrentan la problemática de aplicar un tratamiento contable específico a los ingresos de actividades ordinarias, costos, gastos y pérdidas de sus operaciones en los proyectos que ejecutan, ya que el reconocimiento de utilidades no se puede realizar a través de un sistema tradicional de operación. Los proyectos de construcción pueden comúnmente generar ingresos anticipados que deberán ser contabilizados y reconocidos en los periodos impositivos posteriores, de la misma forma que ocurre con los costos relacionados con estados de ejecución a futuros.

La siguiente investigación tiene como finalidad analizar la forma de contabilizar el reconocimiento de los ingresos ordinarios y costes de los contratos de construcción, y los métodos considerados durante los procesos contables de cada periodo fiscal.

PALABRAS CLAVES

Norma Internacional de Información Financiera NIIF, Norma internacional de Contabilidad NIC 11, Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario, Reglamento Para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario LORTI,

ABSTRACT

The International Financial Reporting Standard IFRS, they appear as a result of transactions in the international market by globalization of the economy, which is growing rapidly and many companies do become "Industrial titans". This has caused due to the need for better control and the proper development of the financial activities of the entities, are designed several policies and procedures to follow in order to ensure the proper management of economic activities and transparencies in the presentations of its financial statements, which facilitates the general public of any country to play in the same language the real situations of companies.

The following regulations have been paramount in the social, economic, business sector, among others, so that the draft IFRS within the construction sector has contributed differently to handle accounting processes compared to the NEC 15 therefore it has been analyzing the impact lately has been applying IFRS in the country with regard to tax regulations. The entities of the construction sector face the problem of a specific accounting treatment applied to income from operations in losses running projects ordinary activities, costs, expenses and, as the recognition of profits you can not be made through a traditional operating system. Construction projects can often generate anticipated revenue should be accounted for and recognized in subsequent tax periods, in the same way as with the costs associated with future execution states.

The following research aims to analyze how to account for the recognition of revenue and costs of construction contracts and the methods considered for the accounting processes of each fiscal period.

KEYWORDS

International Financial Reporting Standard IFRS, International Accounting Standard IAS 11 Internal Taxation Law, Tax Code, Regulations for the Implementation of the Law on Taxation.

2. INTRODUCCION

A través de los años la contabilidad ha evolucionado de una forma impecable y estandarizada. Las IFRS(International financial Reporting Standards) o IAS (International Accounting Standars) también conocido en español como Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) y Norma Internacional de Contabilidad (NIC), son estándares que establecen los requisitos del conocimiento, estimación, medición, presentación, revelación de los estados financieros con información fiable, las mismas que están diseñadas para ser aplicadas a las transacciones económicas contables para establecer cifras razonables a los lectores de los estados financieros.

La NIC 11 esta destinada a determinar los tratamientos contables de los ingresos ordinarios y costes de los contratos de construcción, en los estados de situación financiera de los contratistas. Los procesos contables que establece esta normativa, es la aplicación de llevar individualmente por cada obra de contratos de construcción. Debido a tener una mejor forma de llevar a cabo las actividades económicas de los contratos de construcción, con transparencia en la presentación de los estados financieros fiables, que permitan identificar los contratos únicos o varios durante el proceso de contabilizar.

De acuerdo a las normativas tributarias que se encuentran vigentes para su cumplimiento por medio entidades reguladoras y de control, estas norman actualmente nos indican la forma de contabilizar el reconocimiento de los ingresos y gastos provenientes de contratos de construcción, y de esta forma se está llevando a cabo el cumplimiento de que se encuentra establecido en la NIC 11

3. MARCO TEORICO

Este trabajo se trata sobre los principales aspectos contables a tener en cuenta en el manejo de los contratos de construcción en el Ecuador una vez adoptado las normas internacionales de información financiera, permitiendo visualizar el impacto que ha obtenido en nuestro país la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 Contratos de Construcción.

Con el fin de conocer un poco más a fondo sobre la forma de llevar a cabo el tratamiento contable de sus ingresos y gastos de los contratos de construcción y para tener en claro sobre el panorama de la investigación, se hace mención de varios puntos importantes que son parte fundamental de la norma, como es el objetivo, alcance y la definición de contrato de construcción.

El objetivo nos indica que hay que establecer criterios para el reconocimiento de los ingresos y costos asociados a las actividades de construcción, teniendo en cuenta que estas actividades son usuales que la fecha de inicio y término de contratos correspondan a diferentes periodos contables. La NIC 11 mantiene los siguientes objetivos:

- a. Conocer el origen de las actividades vinculadas a los contratos de construcción dentro de los estados financieros de la entidad contratista
- b. Distribución de los ingresos y costos correspondiente a los periodos fiscales contabilizada en los que se ejecuta el contrato.

El alcance de la NIC 11 establece la forma de llevar a cabo la aplicación de los procesos contables (reconocimiento de ingresos ordinarios y costes) durante los contratos de construcción, en la cual se hace conocer los métodos considerados en la contabilización de los ingresos y gastos, por lo tanto, es importante saber el método utilizado en estos procesos para determinar una información veraz y fiable en los estados financieros de los contratistas. La NIC 11 en su párrafo No.3, indica el concepto de un contrato de construcción: "Contrato es específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un grupo de activos, que se encuentran íntimamente vinculados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función". Dentro de esta norma podemos observar las siguientes situaciones referentes a:

- a. Periodo de fabricación mayor al contable

- b. Afectación al momento del reconocimiento del ingreso, lo cual se originara mediante la entrega efectiva del bien fabricado o construido, por lo tanto, se deberá analizar las condiciones si cumplen y en caso de cumplir, se deberá reconocer dicho ingreso proporcionalmente.

La principal problemática de las empresas constructoras se deriva de su actividad económica, cuyo ciclo de operación se extiende normalmente a varios ejercicios fiscales.

La norma contable y tributaria establece un periodo contable de duración anual, lo cual tiene la obligación de efectuar el cálculo correspondiente al dicho ejercicio fiscal. En aquellas actividades en las cuales el ciclo normal de explotación supera el ejercicio fiscal se genera una problemática contable de difícil solución, por lo que se debe distribuir en varios ejercicios económicos los ingresos y gastos correspondientes a cada periodo.

En el sector de la construcción, si la venta y la entrega del bien se produjeran en el mismo ejercicio económico no se originaría problemas en el reconocimiento de los ingresos y gastos. Sin embargo, la situación no es así, debido a que las obras finalizan en distintas fechas, por tanto surge la necesidad de distribuir los ingresos y costes en los periodos fiscales correspondientes ejecutados hasta la finalización de las obras.

3.1. Aplicación de las NIIF en el Ecuador

Mediante la resolución No. 08.G.DSC.010, publicada en el registro oficial 498 el 31 de diciembre del 2008 por la Superintendencia de Compañías, se dio a conocer el cronograma de aplicación de las NIIF en el País, en la cual fue clasificado en tres grupos.

1. El primer grupo inicio su aplicación a partir del 1 de enero del 2010: Con las compañías y los entes sujetos por la Ley de Mercados de Valores, así como todas las Compañías que ejercen actividades de auditoría externa.
2. El segundo Grupo inicio su aplicación a partir del 1 de enero del 2011: las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a \$ 4'000.000.000 al 31 de diciembre de 2007, Holding, compañías de economías mixta y entidades del sector Publico.
3. Y por último el tercer grupo inicio su aplicación a partir del año 2012 conformado por todas las compañías no consideradas en los grupos anteriores (COMPAÑIAS, 2008)

En su resolución la Superintendencia de Compañías (SIC) establece para las compañías que se encuentra dentro del primer grupo en su periodo de transición, que todos los ajustes contables efectuados al inicio y al término del periodo deberán contabilizarse el 1 de enero del 2010.

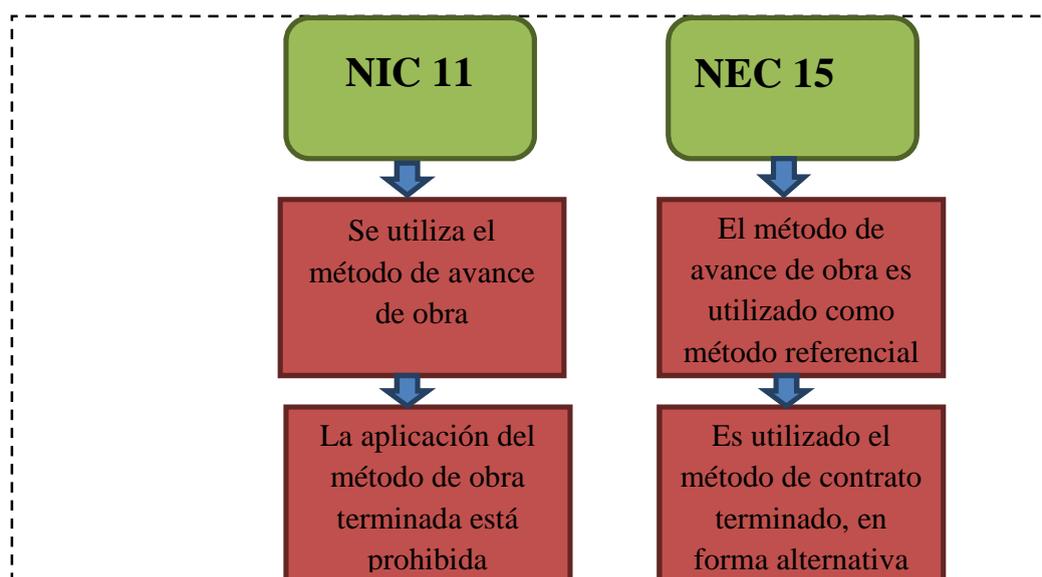
Si una **PYMES** (Grupo Tres) desea aplicar las NIIF COMPLETAS, lo puede hacer, siempre y cuando comunique a la SIC y deberá cumplir con las respectivas disposiciones legales.

Dentro de los procesos de transición que tuvo todas las entidades durante la aplicación de las NIIF, las compañías debían contar con tres procesos que eran obligatorias contarlos para familiarizarse con las nuevas normativas, lo cual era útil para los profesionales que dirigían los departamentos contables e financieros, a continuación se detalla :

- a) Plan de capacitación
- b) Plan de implementación
- c) fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa

1.2.Principales cambios entre la NEC 15 Y LA NIC 11

Para el presente trabajo de investigación, se incurrió en las principales fuentes de información, para nuestro caso, es la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 15 y Norma Internacional de Contabilidad NIC 11



Fuente: NIC 11 y NEC 15
Autor: Carlos Llangari

De acuerdo a la figura No. 1, la NIC 11 establece que los contratos de construcción se contabilizan utilizando el método de avance de obra, mientras que la aplicación del método de contrato terminado no está permitida.

Con lo que respecta a la NEC 15 el método de avance de obra es utilizado como método referencial, y se permite en forma alternativa, la aplicación del método de contrato terminado, siempre y cuando, el resultado de un contrato de construcción no pueda ser estimado confiablemente hasta su instancia final.

Los costos Contractuales se reconocen conforme se incurren.

Cuando el resultado de un contrato de construcción no puede ser estimado confiablemente, los ingresos provenientes del contrato se reconocen solo hasta el nivel de los costos contractuales incurridos que es probable que se recuperen.

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente y es probable que el contrato sea rentable, el ingreso proveniente del contrato se reconoce en el periodo del contrato. Cuando es probable que los costos contractuales totales excedan el ingreso total proveniente del contrato, la pérdida esperada se reconoce inmediatamente.

Las compañías utilizan el método de “porcentaje de avance” para determinar el monto a ser reconocido en un periodo determinado. El grado de avance se mide con referencia a los costos contractuales incurridos hasta la fecha del balance como un porcentaje del total de costos estimados para cada contrato.

Los costos incurridos en el año relacionado en actividades futuras relativas a un contrato se excluyen de los costos contractuales para determinar el grado de avance. Se presentan como inventarios, pagos por adelantado u otros activos, dependiendo de la naturaleza.

1.3. Análisis de un contrato de construcción

De acuerdo a la investigación efectuada sobre los contratos de construcción, y la descripción de su concepto, se conoce como un contrato específicamente negociado para la construcción de activos o conjunto de activos que está íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, así como, pueden ser también a largo plazo por su complejidad en la contabilización, por lo que su periodo de duración siempre está compuesto por varios periodos fiscales, esto es, la fecha en la que se

inicia la actividad del contrato y la fecha final, lo cual siempre se da en periodos contables distintos.

La aclaración realizada incluye a los contratos que cuyos costos más honorarios fijos o contrato como aquellos que cubren productos y servicios que de ordinario se facturan al embarcarse o suministrarse.

Los contratos para el suministros de servicios que se relacionan directamente con los contratos de construcción de activos, de acuerdo a la NIC, tendrá el mismo tratamiento contable que estos.

1.4. Clasificación de contratos de construcción

Un Contrato de Precio Fijo; En este tipo de contrato llamado también llave en mano es donde el contratista se compromete a entregar una obra o una construcción de un activo a un precio fijo establecido o un monto fijo.

Un contrato de margen sobre el costo; "Cuando ocurren este tipo de contrato de construcción se procede a reembolsar al contratista los costos y gastos incurridos por él, durante el proyecto, tal como se encuentra establecido en el contrato, más un porcentaje de los costos, o un honorario fijo definido durante el contrato". (IFRS, 2015)

1.5. Agrupación y Segmentación de los Contratos de Construcción

Cuando dentro del contrato se establece que cubre varios activos en la elaboración, la construcción de cada uno de los elementos debe ser tratado como un objeto separado, al momento que:

- (a) Cuando se hayan recibido ofertas económicas varias e individuales para cada activo;
- (b) Los activos deben ser sujeto a la negociación individual de cada contrato, el constructor y el cliente tiene la facultad de tomar decisiones como por ejemplo: de aceptar o rechazar la parte del contrato.
- (c) Siempre y cuando se hayan podido identificarse con facilidad al momento de contabilizar los ingresos ordinarios y costes por cada activo.

1.6. Métodos de contratos de construcción

Método del grado de avance

El método de grado de avance también conocido como método de avance de trabajo, es la forma por la cual se puede evaluar el grado de avance de un contrato de construcción, cuya medición se lo realiza por cada periodo fiscal o al finalizar la obra, con el objetivo de contabilizar el reconocimiento de ingresos y gastos. Por este método los ingresos corresponden a los costos y gastos incurridos durante la etapa de terminación dando de esta forma a un reporte final como utilidades que puedan atribuirse a la proporción del trabajo terminado.

Este método es importante debido a que se obtiene información muy relevante sobre el porcentaje de avance de los contratos.

CASO PRACTICO METODO AVANCE DE OBRA

METODO: SISTEMA BASADO EN PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA							
DETALLE	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	TOTAL
INGRESOS	90.000,00	90.000,00	150.000,00	120.000,00	90.000,00	60.000,00	600.000,00
COSTOS DIRECTOS	145.000,00	55.000,00	100.000,00	80.000,00	60.000,00	40.000,00	480.000,00
GASTOS DE OPERACIÓN	5.000,00	6.000,00	7.000,00	7.000,00	6.000,00	4.000,00	35.000,00
RENTA NETA	(60.000,00)	29.000,00	43.000,00	33.000,00	24.000,00	16.000,00	85.000,00
DETERMINACION DE IMPUESTO A LA RENTA							
UTILIDAD CONTABLE	-	29.000,00	43.000,00	33.000,00	24.000,00	16.000,00	85.000,00
IMPUESTO A LA RENTA	-	6.380,00	9.460,00	7.260,00	5.280,00	3.520,00	31.900,00

Fuente: CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012
 Autor: Revista Chilena y Carlos Llangari

Por medio de este ejercicio práctico se puede logra demostrar que a medida que la obra de construcción avanza en cada periodo fiscal se debe efectuar los pagos de impuesto a la renta a medida que registra el ingreso en cada ejercicio contable; si establecemos la sumatoria de su totalidad de los seis periodos fiscales determinamos un total de impuesto a la renta \$ 31.900,00. Pero si realizamos el cálculo el 22% sobre la utilidad del periodo seis en el año en la cual se finaliza la obra el resultado será menor, la compañía terminara pagando al Estado el valor de \$ 18.700,00.

Es importante resaltar que nuestra legislación, Ley de Régimen Tributario Interno en el Artículo 28.-"Ingresos de las empresas de construcción.- Los contribuyentes que obtengan

ingresos por contratos de construcción liquidaran el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes"

(LEXIS, 2015)

De acuerdo a este artículo de la LRTI, nuestra legislación exige los pagos del Impuesto a la Renta en función de avance de obra, lo cual permite que los estados financieros proporcionados por las empresas sean fiables, transparentes y útiles para la toma de decisiones.

Método del Porcentaje de Realización:

"De acuerdo a este método, los ingresos ordinarios obtenidos de los contratos de construcción se corroboraran con los costes incurridos en la consecución del estado de realización en la que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, costes, gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método proporciona información útil y fiable sobre el avance del contrato y el rendimiento efectuado del mismo por cada ejercicio fiscal". (IFRS, 2015)

EJEMPLO.- Un contratista ha conseguido un contrato a precio fijo para la construcción de un puente.

La cantidad inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La duración del contrato es de 3 años. Al final del año 1, el contratista estima que los costos totales del contrato han subido hasta 8.050. En el año 2, el cliente aprueba una modificación, de la que resulta un incremento en los ingresos de 200, y unos costos adicionales de 150. A finales de ese año, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en el año 3 en la terminación del proyecto. El contratista determina el grado de realización del contrato, calculado la proporción de los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

CASO PRÁCTICO METODO DEL PORCENTAJE DE REALIZACIÓN

DETALLE	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3
INGRESOS ACORDADOS AL INICIO DEL CONTRATO	9.000	9.000	9.000
IMPORTE DE LA MODIFICACION		200	200
TOTAL INGRESOS DEL CONTRATO	9.000	9.200	9.200
COSTOS DEL CONTRATO HASTA LA FECHA	2.093	6.168	8.200
COSTOS PARA TERMINAR EL CONTRATO	5.957	2.032	
COSTOS TOTALES ESTIMADOS	8.050	8.200	8.200
GANANCIA TOTAL ESTIMADA	950	1.000	1.000
PORCENTAJE DE REALIZACION	26%	74%	100%

Fuente: CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012
 Autor: Revista Chilena Carlos Llangari

El porcentaje de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos de contratos, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

Las cantidades de ingresos ordinarios, gastos y resultados llevadas al estado de resultados en cada uno de los tres años, son como sigue:

SOLUCION

DETALLE	ACUMULADO	RECONOCIDO AÑOS ANTERIORES	RECONOCIDO AÑO ACTUAL
AÑO 1			
INGRESOS (9.000X 26%)	2.340	-	2.340
GASTOS (8.050X26%)	2.093	-	2.093
GANANCIA	247	-	247
AÑO 2			
INGRESOS (9.200 X 74%)	6.808	2.340	4.468
GASTOS (8.200 X 74%)	6.068	2.093	3.975
GANANCIA	740	247	493
AÑO 3			
INGRESOS (9.200 X 100%)	9.200	6.808	2.392
GASTOS (8.200 X 100%)	8.200	6.068	2.132
GANANCIA	1.000	740	260
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO	220	162,80	57,20

Fuente: CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012
 Autor: Revista Chilena Carlos Llangari

1.7.Costes del Contrato

Los costes del contrato están compuestos por todos los costes relacionados a la actividad de construcción de la misma, considerando desde la fecha de inicio o firme hasta el final de la ejecución de dicho contrato correspondiente. Cuando los costes efectuados durante la construcción estén directamente vinculados como parte en la ejecución de la obra, lo cual se ha incurrido en la negociación del contrato, pueden formar como parte de los costes una vez que sea identificado individualmente.

1.8.Ingresos Ordinarios del Contrato

Los ingresos ordinarios provenientes de contratos construcción serán medidos al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. "La valoración de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revidadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto la cuantía de los ingresos ordinarios del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio a otro".(IFRS, 2015)

1.9.Reconocimiento de ingresos Ordinarios y Gastos

De acuerdo a este método los ingresos obtenidos que provienen de los contratos efectuados serán comparados con los costes del mismo conforme a la actividad de construcción, dependiendo del porcentaje de avance en que se encuentre, con lo que se revelara el importe de los ingresos ordinarios, gastos y los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado.

"Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico". (**Hansen-Holm, Hansen-Holm, Hansen-Holm, & Chavez, 2011**)

Ejemplo

Gerencia S.A. es una empresa que brinda servicios de ingeniería y construcción, el 01 de enero del 2013 ha suscrito un contrato por 3 años con el grupo **GLORIA** para construir una planta industrial en Lurín. El valor del contrato total es de \$ 2.900.000 y el costo estimado

por el departamento de proyectos es por \$ 2.390.000. El costo incurrido en el primer año asciende a \$ 742.000, el segundo año \$ 854.000, el tercer año \$ 794.000

Reconocer los ingresos y gastos por cada periodo de acuerdo a la NIC 11.

Solución

Costo estimado y ejecutado periodo 2013

Descripción	2013	Costos	%
Costos estimados		2.390.000	100%
Costos ejecutados	742.000	742.000	31%
Costos sin ejecutar		1.648.000	69%

Fuente: PKF

Autor: PKF Vila Naranjo y Carlos Llangari

De acuerdo a lo mostrado en el cuadro se puede determinar que el grado de avance de la construcción del primer año es de 31%.

Una vez de haber terminado el porcentaje de avance de la obra, determinaremos los ingresos del periodo. De acuerdo al siguiente cuadro.

Descripción	Monto estimados	% de avance	Montos reconocidos
Ingresos	2.900.000	31%	899.000
Costos	2.390.000	31%	740.900
Utilidad	510.000		158.100

Fuente: PKF

Autor: PKF Vila Naranjo y Carlos Llangari

Una vez analizado se ha determinado la utilidad que debe figurar en el estado de resultados durante el periodo 2013, lo cual es el valor de \$ 158.100

Costo estimado y ejecutado periodo 2014

Descripción	2013	2014	Costos	%
Costos estimados			2.390.000	100%
Costos ejecutados	742.000	854.000	1.596.000	67%
Costos sin ejecutar			794.000	33%

Fuente: PKF

Autor: PKF Vila Naranjo y Carlos Llangari

Descripción	Monto estimados	% de avance	Montos reconocidos
Ingresos	2.900.000	67%	1.943.000
Costos	2.390.000	67%	1.601.300
Utilidad	510.000		341.700

Fuente: PKF
Autor: PKF Vila Naranjo y Carlos Llangari

Utilidad Acumulada	341.700
Utilidad 2013	158.100
Utilidad 2014	183.600

Una vez analizado se ha determinado la utilidad que debe figurar en el estado de resultados durante el periodo 2014, lo cual es el valor de \$ 183.600

Costos estimados y ejecutados periodo 2015

Descripción	2013	2014	2015	Costos	%
Costos estimados				2.390.000	100%
Costos ejecutados	742.000	854.000	794000	2.390.000	100%
Costos sin ejecutar				-	0%

Fuente: PKF
Autor: PKF Vila Naranjo y Carlos Llangari

De acuerdo a lo mostrado en el cuadro, se puede determinar que el grado de avance de la construcción del tercer año es de 100%.

Descripción	Monto estimados	% de avance	Montos reconocidos
Ingresos	2.900.000	100%	2.900.000
Costos	2.390.000	100%	2.390.000
Utilidad	510.000		510.000

Fuente: PKF
Autor: PKF Vila Naranjo y Carlos Llangari

Utilidad Acumulada	510.000
Utilidad 2013	158.100
Utilidad 2014	183.600
Utilidad 2015	168.300

Una vez analizado se ha determinado la utilidad que debe figurar en el estado de resultados durante el periodo 2015, lo cual es el valor de \$ 168.300.

Durante el ejemplo numérico realizado podemos concluir que de acuerdo al avance de obra ejecutado durante cada periodo fiscal contable, la empresa constructora debe reconocer el ingreso en dicho periodo fiscal, de la misma forma debe liquidar el impuesto a la renta y cancelar la obligación al Estado el valor correspondiente.

3.10. Reconocimiento de las pérdidas esperadas

Conforme lo establece la NIC 11 sobre el reconociendo de la perdida, si hay una probabilidad de que los costos totales de la operación de las actividades de contratos de construcción puedan exceder a los ingresos ordinarios totales derivados de la misma, entonces las perdidas esperadas deberán reconocerse en el estado de resultados de dicho ejercicio.

La cuantía de dicha pérdidas se comprueba conforme lo siguiente:

- a) Si la actividad del contrato se han iniciado o no
- b) El estado de realización o el grado de avance de la actividad del contrato
- c) La valor de la utilidad que se espera obtener en distintos contratos, siempre cuando no encuentre contabilizados como uno sólo a efectos contables

3.11. Cambios en las estimaciones

El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada ejercicio, a las estimaciones de ingresos ordinarios y costes totales hasta la fecha. "Por lo tanto, el producto de un cambio efectuado en las estimaciones de los ingresos ordinarios o costes del contrato será tratado como cambios en las estimaciones contables".(IFRS, 2015)

3.12. La empresa debe revelar la siguiente información sobre:

- (a) El importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en dicho ejercicio contable.

- (b) Los métodos aplicados en la ejecución de la obra para determinar los ingresos ordinarios del contrato

Las empresas constructoras cuya actividad económica este en curso debe revelar, para los contratos en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:

- (a) El valor total acumulada de los costes incurridos en la obra y la utilidades reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha de cierre.
- (b) Los valores de los anticipos recibidos por cada contrato ejecutado
- (c) Los valores de la retenciones efectuadas en cada pago de contratos

4. IMPACTO TRIBUTARIO EN LA NIC 11 CONTRATO DE CONSTRUCCION

En los contratos de construcción el nacimiento de la obligación tributaria se producirá cuando se presenta alguno de los supuestos, el cual ocurra primero:

1. La emisión de comprobante de pago de acuerdo a lo que establece la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de comprobantes de ventas
2. La percepción del ingreso y por el monto percibido

Dicho esto, podemos afirmar que la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso ya sea por concepto de anticipo, de valoración periódicas, por avance de obra, o cuando se realice un desembolso por concepto de garantía.

LRTI Art. 28 Ingresos de las empresas de construcción.- "Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidaran el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes".

"Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligadas, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y

reglamentarias, sin perjuicios de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato".(LEXIS, 2015)

Reglamento LRTI Art. 28 Gastos generales deducibles.- "Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:

2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente".(LEXIS, 2015)

LRTI Art. 61.- Hecho generador.- "El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta".(LEXIS, 2015)

Reglamento LRTI Art. 163.- Contratos de construcción.- "En los precios unitarios que se establezcan para los contratos de construcción de obras públicas o privadas, no se incluirá el Impuesto al Valor Agregado que afecte a los bienes incorporados en tales precios unitarios, pero el constructor en la factura, en los casos que corresponda, aplicará el IVA sobre el valor total de la misma y en su declaración, utilizará como crédito tributario el impuesto pagado en la adquisición de los bienes incorporados a la obra".

(LEXIS, 2015)

"Los agentes de retención contratantes efectuarán la retención que corresponde a cada factura, de conformidad con los porcentajes establecidos en la resolución que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas".

"Los contratos de construcción celebrados con instituciones del Estado y empresas públicas con ingresos exentos de Impuesto a la Renta, están gravados con tarifa 0% de IVA de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Para el crédito tributario no recuperado dentro del plazo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se podrá aplicar lo previsto en el último inciso del Art. 66 de la citada Ley".

Reglamento de comprobante de ventas y Retención Art. 17.- Oportunidad de entrega de los comprobantes de venta y documentos autorizados.- Los comprobantes de venta y los documentos autorizados, referidos en este reglamento, deberán ser entregados en las siguientes oportunidades:

- a) "En el caso de los contratos de acuerdo con los cuales se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y, en general, aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el comprobante de venta se entregará al cumplirse las condiciones para cada período, fase o etapa";

De acuerdo a la Normativa Tributaria Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), establecen sobre el método de aplicación a la cual deben las compañías constructoras acogerse al momento de reconocer los ingresos ordinarios y costos. El método de contrato que la normativa Tributaria permite es por avance de obra, lo cual permite cumplir con las disposiciones indicadas en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11

También se establecen para las perdidas esperadas en los contratos de construcción la aplicación del impuesto diferido hasta la finalización del contrato para luego ser reconocido como gasto deducible en la declaración del impuesto a la Renta siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

Superintendencia de Compañías (SIC) RESOLUCION No. ADM-10-002.- La Superintendencia de Compañías es el organismo técnico, con autonomía administrativa y económica, que vigila y controla la organización, actividades, funcionamiento, disolución y liquidación de las compañías y otras entidades en las circunstancias y condiciones establecidas por la Ley.(Compañías, 2015)

Servicio de Rentas Internas (SRI).- Es una entidad pública y autónoma comprometido a Contribuir a la construcción de la ciudadanía fiscal, mediante la concientización, la promoción, la persuasión y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios y valores, así como de la Constitución y la Ley para garantizar una efectiva recaudación destinada al fomento de la cohesión social. (SRI, 2015)

Bolsa de Valores.- Entidad sin fines de lucro controlada por la SIC su objetivo es controlar y supervisar las actividades bursátiles mediante la Ley de Mercado de Valores y su Reglamento y establecer actividades del mercado transparentes y eficaces.

Unidad de Análisis Financiero (UAF).- "La Unidad de Análisis Financiero-UAF, de conformidad con el artículo 9 de la Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos, señala que: La Unidad de Análisis Financiero-UAF, es el órgano operativo del Consejo Nacional Contra el Lavado de Activos, y está conformado por la Dirección General, la Subdirección y los departamentos técnicos especializados, cuyas funciones y atribuciones estarán determinadas en el Estatuto Orgánico por Procesos de la Unidad de Análisis Financiero" UAF.(UAF, 2015)

4.1. Metodología de Investigación Científica

4.1.1 Método Deductivo

La presente investigación será de carácter eminentemente deductivo, debido a que el propósito es determinar el impacto que tiene las Normas Internacionales de Contabilidad frente a las Normas Tributarias actuales en las Compañías del sector de la Construcción del País.

Este método permite aplicar razonamiento lógico que permita comprobar los hallazgos de este estudio realizados partiendo de una hipótesis, con el propósito de aportar con algunos elementos de reflexión que contribuyan a la aplicación de esta normativa dentro de las compañías que estén dispuestos en aplicarlas.

5. CONCLUSIONES

Durante el desarrollo podemos observar que la NIC 11 aplica a los contratos de construcción excepto aquellos que la CINIIF 15 considera únicamente aplicable para NIC 18. Para los efectos de esta normativa se han considerado en estos proyectos aquellos cuyo tiempo implica dos o más ejercicios contables considerados especiales y de mayor estudio, de lo cual se ha concluido que el reconocimiento de ingreso deberá ser cada periodo contable que incurra la ejecución de la obra y de acuerdo al porcentaje de costos hasta dicho periodo a contabilizar. La NIC 11 y la Ley de Régimen Tributario Interno establecen que solo es permitida la aplicación del método de contrato de avance de obra.

La no correcta aplicación de esta normativa puede ocasionar que se presente resultados erróneos en sus estados financieros, lo cual sería una información no confiable para la toma de decisiones de la gerencia.

Es importante contar con una estimación fiable y verídica de los ingresos y costes de cada contrato, con el fin de informar los resultados reales pertenecientes a cada ejercicio fiscal, proveniente de las actividades de contratos de construcción.

De acuerdo a las normativas contables y con el fin de manejar una información fiable en los estados financieros es importante tener consideración los cambios en las estimaciones en el transcurso de los contratos de construcción, lo cual se deberá tomar en cuenta lo establecido en la NIC 8 que es la norma que nos guía sobre Políticas Contable, estimaciones y errores, lo cual nos indica que no es recomendable corregir los resultados hacia periodos anteriores, más bien corregir los ejercicios fiscales presentes y los subsecuentes, con el fin de informar resultados de los periodos contables que reflejen la imagen fiel y confiable de las operaciones proveniente de las actividades de contratos de construcción.

Las pérdidas esperadas en contratos de construcción serán consideradas deducibles en el periodo que se registre contablemente.

6. RECOMENDACIÓN

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, permite únicamente el uso del método de contrato por avance de obra, lo cual consiste en “reconocer los ingresos por obra ejecutada a lo largo de los periodos contables en los que tiene lugar la realización de los trabajos, tomando en consideración el estado de ejecución del contrato al final de cada ejercicio fiscal”

Para la correcta aplicación de esta norma es recomendable que las estimaciones de los costos sean adecuados y deberían ser realizadas por los profesionales capacitados y competentes.

Deben contar con un sistema de control interno adecuado, que vaya conforme a las políticas y procedimientos contables a aplicarse.

Capacitar permanentemente al personal de la empresa involucrándolos en la implementación de las nuevas normativas contables tributarias.

En las perdidas esperadas en los contratos de construcción se deberá contabilizar como impuesto diferido, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato para registrar como gasto deducible.

Bibliografía

- (CEP), C. d. (2012). Constitución de la República del Ecuador. Quito: CEP.
- (CEP), C. D. (2012). Ley de Mercado de Valores. Quito: CEP.
- AMAT, O. (2008). Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad. Barcelona: Gestión 2000.
- Cardenas, B. J.-A. (2010). Principios de Contabilidad. Bogotá: Grupo Editorial Norma.
- Casinelli, H. P. (2012). Adopción por primera vez de las NIIF. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti - Librería Editorial 2012.
- CEMPRO. (2012). Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México: CEMPRO.
- Compañías, S. d. (10 de Agosto de 2015). Resolución No. ADM-10-002. Reglamento Orgánico Funcional de la Superintendencia de Compañías. Guayaquil, Guayas, Ecuador: Super de Compañías.
- Fiscales, C. d. (2013). Escuela de Control Tributario. Quito: Centro de Estudios Fiscales.
- Guilarte, F. S.-J. (2012). Instituciones de Derecho Mercantil. Pamplona: Thomson Reuters ARANZADI.
- Hansen-Holm, E. M., & Chavez, I. L. (2012). Manual para implementar las NIIF para pequeñas y medianas empresas. Guayaquil: Hansen-Holm.
- Hansen-Holm, E. M., Hansen-Holm, C. M., Hansen-Holm, D. J., & Chavez, I. L. (2011). Manual para implementar las NIIF. Guayaquil: Hansen - Holm.
- IFRS. (08 de AGOSTO de 2015). WWW.IFRS.ORG.
- Jimenez, M. P. (2010). NIIF Casos Prácticos. Guayaquil: UTPL.
- LEXIS. (2015). Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Quito: LEXIS.
- Naranjo, P. V. (08 de AGOSTO de 2015). www.pkfperu.com.
- Normativa, D. N. (2015). Reglamento de Comprobantes de Ventas, Retención y Documentos Complementarios. Guayaquil: Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa.
- Publicaciones, C. d. (2009). Ley de Instituciones del Sistema Financiero. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Romero, D. J.-H., Armero, E. M.-H., & Daniel, I. F. (2013). Manual de Obligaciones Tributarias. Guayaquil: Hansen-Holm.
- SRI. (10 de AGOSTO de 2015). www.sri.gob.
- Tohmatsu, D. T. (2014). Los IFRS en su Bolsillo. Reino Unido: Tohmatsu, Deloitte Touche Limited.
- UAF. (10 de AGOSTO de 2015). www.uaf.gob.ec.

