



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO

FACULTAD DE ECONOMÍA, CIENCIAS EMPRESARIALES Y TURISMO

**TÍTULO: RECONOCIMIENTO CONTABLE DE AVANCE DE OBRA EN
CONSTRUCTORAS DE INFRAESTRUCTURA EN ECUADOR**

**TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO
PREVIO A OPTAR EL GRADO DE
CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO**

ESTUDIANTE:

ING. VOLTAIRE GERMÁN ACEBO MORÁN

TUTOR:

ING. FREDDY JOHNNY CAMPOVERDE GILL, M.A.E.

SAMBORONDÓN, ENERO DEL 2015

Título

Reconocimiento contable de avance de obra en constructoras de infraestructura en Ecuador

Voltaire G. Acebo

Resumen:

La información financiera requerida por los usuarios y la Administración de las constructoras de obras de infraestructura en el Ecuador para el análisis y toma de decisiones está contenida significativamente en los estados financieros de resultados y de situación financiera, que se elaboran con sujeción a marcos normativos y de referencia como las Normas Internacionales de Información Financiera (Niifs) y leyes y reglamentaciones de carácter contable y tributario principalmente.

Si bien en el Ecuador los marcos normativos brindan referencias generales en la elaboración de la información financiera, no se percibe un alineamiento integral entre las leyes y normas societarias y tributarias, que sumado a particularidades específicas en la práctica contable como el conjunto de estimaciones de medición del “avance de obra” que permiten medir el desempeño y posición financiera de los proyectos de construcción a lo largo de su periodo de ejecución, se agrega un grado de incertidumbre sobre la validez de los métodos específicos utilizados para la preparación de información contable, ya que todos incorporan estimaciones significativas determinadas bajo supuestos aplicados por la Administración, sin reconocimiento explícito por parte de los organismos de control y existe limitada disponibilidad de fuentes locales de modelos contables y tributarios de constructoras de obras de infraestructura.

En este artículo se expone conceptualmente la sugerencia de un método de reconocimiento y medición de avance de obra de aplicación válida técnica y reglamentariamente para fines contables y tributarios en las constructoras de infraestructura de Ecuador, producto del análisis cualitativo de prácticas, normas y reglamentaciones aplicadas en Brasil.

Palabras clave: Medición, Normativa, Referencia, Tributación, Convergencia, Metodología.

Abstract:

Financial information required by users and Management in infrastructure constructing companies in Ecuador for purposes of analysis in order to take economic decisions is mostly contained in financial statements as statement of profit and loss and other comprehensive income and statement of financial position, prepared in reference to frameworks as the International Financial Reporting Standards (IFRS) and accounting and tax laws and regulations.

Although Ecuadorian frameworks provide general guidelines for financial statements preparation, in the professional accounting practice it's perceived a lack of alignment between corporate and tax laws in addition to specific issues related to the "stage of completion" estimations that allows to measure the performance and financial position through the whole project's construction period because there is a degree of uncertainty about how valid are some specific methods used to prepare the accounting information. Every method comprehends significant estimations determined through Management's assumptions, and no method has been officially accepted by regulative and control entities, moreover there aren't enough local sources of accounting and tax models suitable to infrastructure constructing companies.

In this Paper it's exposed conceptually a suggested method for recognition and measurement of the stage of completion estimation which has technical and regulatory validity for accounting and tax purposes in Ecuadorian infrastructure constructing companies, all as a result of the qualitative analysis to be performed based on practices, frameworks and regulations available in Brasil.

Keywords: Measurement, Framework, Reference, Taxation, Convergence, Methodology.

1. Introducción

Este artículo tiene por objetivo identificar un método de reconocimiento y medición contable de avance de construcción de obras de infraestructura utilizado en Brasil que pueda ser aplicado en Ecuador de manera coherente con las normas contables y marcos legales vigentes en el país. Brasil es el referente seleccionado pues fue uno de los primeros países en adoptar NIIFs completas en América del Sur, además, en su industria de construcción convergen la normativa contable y los marcos legales correspondientes; siendo la industria de construcción de infraestructura en Brasil similar a la Ecuador en ciertos ramos, es de utilidad analizar para la identificación del método adecuado, entre otros aspectos, las características generales de negocio de las empresas constructoras de obras de infraestructura y el entorno regulatorio y normativo en Brasil.

MARCO CONCEPTUAL

Sectores Estratégicos e infraestructura para el desarrollo

Las obras de infraestructura de mayor magnitud en el Ecuador son aquellas destinadas a los Sectores Estratégicos. Los Sectores Estratégicos comprenden la energía en todas sus formas, recursos naturales no renovables y renovables, la refinación de hidrocarburos, el espectro radioeléctrico, telecomunicaciones, el agua y los que determine la ley, los cuales son de control y administración exclusiva del Estado (Ecuador Estratégico EP).

Con fines referenciales puede citarse el Sector Energético, la Matriz Energética del Ecuador se caracteriza por la exportación de bienes primarios de bajo valor agregado e importación de bienes industrializados, según las siguientes composiciones de oferta y demanda energética (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo):

De la oferta energética total, el 90% corresponde a producción nacional que está concentrada en un 96% por petróleo crudo y gas natural, de carácter no renovable, y un 4% a través de hidroelectricidad y biomasa, renovable. El 10% restante son importaciones que corresponden en más del 90% a derivados de petróleo

y según sea el caso, electricidad. La demanda energética por su parte, comprende un 90% de exportaciones de petróleo crudo y 9% de derivados con bajo valor agregado, entre otros (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo).

Un eje estratégico fundamental según el gobierno ecuatoriano es al cambio de la Matriz Energética, que comprende varios componentes:

Tabla # 1: Cambio de Matriz Energética del Ecuador

Objetivo	Medios para cumplimiento
Incremento de participación de energías renovables en la producción nacional.	Ejecución de proyectos del Plan Maestro de Electrificación, además de impulso de proyectos de utilización de otras energías renovables.
Reducción de importaciones de petróleo al mínimo posible.	Construcción de la Refinería del Pacífico.
Cambiar perfil de exportaciones de petróleo crudo a exportaciones de derivados y productos de valor agregado más alto.	Utilización del crudo actualmente exportado como insumo de la nueva Refinería del Pacífico.
Orientación a la eficiencia y eficacia en el Sector de transporte, principal consumidor de energía.	Búsqueda de medios de mayor eficiencia económica y energética para el transporte de personas y productos como el Metro de Quito, entre otros.

Fuente: (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo)

La actual Matriz Energética implica una situación estructural que para ser modificada requiere planificación a largo plazo mediante la construcción de la infraestructura necesaria y cambios estructurales de índole económica, transformación del modelo de especialización, entre otras profundas reformas necesarias.

Relevancia de información financiera en obras de infraestructura

Para dimensionar el costo de las construcciones de gran envergadura en proceso de construcción para modificar el panorama energético del país, citamos

algunas de las más destacadas por el (Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos, 2014):

Tabla # 2: “Megaproyectos” en construcción - Sectores Estratégicos 2014

Nombre	Tipo de proyecto	Costo aproximado (millones) US\$
Coca Codo Sinclair	Proyecto Hidroeléctrico	2,245
Trasvase Daule – Vinces	Trasvase, estructura de riego	191
Termogas Machala	Generación de electricidad con gas natural	230
Multipropósito Baba	Central hidroeléctrica y estructura de riego	550
Hidroeléctrica Sopladora	Proyecto Hidroeléctrico	755
Refinería del Pacífico	Planta petroquímica	12,800
Monteverde – El Chorrillo	Proyecto de almacenamiento, transporte y distribución de gas licuado	550

Fuente: (Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos, 2014)

La adjudicación de los proyectos estratégicos de esta naturaleza corresponde al ámbito del Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos que dirige las políticas y acciones de las instituciones que integran los Sectores Estratégicos del país para propiciar el cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo. Según el (Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos, 2014), en el año 2015 el 35% del presupuesto general del estado será destinado a los Sectores Estratégicos (Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos, 2014).

Las referencias previas permiten dimensionar la magnitud económica que las constructoras de infraestructura adjudicatarias de dichas obras pueden llegar a reflejar en sus rubros de estado de situación financiera y estado de resultados, reforzándose la importancia de la correcta aplicación de métodos contables y tributarios en la preparación de información financiera y de reportaje con fines impositivos.

Métodos de medición de “avance de obra” y consideraciones de ingresos y costos

El tratamiento contable de los ingresos y costos relacionados con los contratos de construcción está descrito en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010) y establece:

- *Método de porcentaje de terminación del contrato:*

Implica que los ingresos del contrato se comparen con los costos incurridos en conseguir el estado de terminación en que se encuentre. Este método permite visualizar cómo evoluciona la actividad del contrato, y los resultados que éste genera en cada periodo contable que esté vigente la obra.

- *Determinación de estado de realización de un contrato:*

Existen diversas maneras de determinarlo, las constructoras pueden seleccionar el método de medición del trabajo ejecutado que considere más confiable, pudiendo ser: a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo realizado hasta la fecha, comparado con la totalidad de costos estimados del contrato; b) la inspección de los trabajos ejecutados; o c) la proporción del contrato total que ha sido físicamente ejecutada.

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:

- (a) el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y
- (b) cualquier modificación en el trabajo contratado:
 - (i) siempre que sea probable que de ellos resulte un ingreso; y
 - (ii) siempre que sea posible medirlos confiablemente.

Los ingresos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación que se recibe o recibirá. Hay incertidumbres que inciden sobre la medición y requieren estimación, pues dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones requieren revisión conforme se van aclarando las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

El análisis de los supuestos utilizados para la determinación de estimaciones abarca una consideración especial en este trabajo, puesto que pueden originar riesgos de índole tributaria en el Ecuador.

Los costos del contrato incluyen:

- (a) aquellos relacionados directamente con el contrato;
- (b) costos relacionados a nivel general con la contratación, y pueden ser atribuidos al contrato específico; y
- (c) cualquier otro cargable al cliente, bajo estipulación contractual.

Normas regulatorias societarias y tributarias en Ecuador

Las compañías en el Ecuador preparan estados financieros por regulación de normas societarias de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), a su vez existen normas tributarias que requerían liquidar el impuesto a la renta corporativo bajo una base contable de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), vigentes hasta la adopción de las NIIFs en el año 2012, cuando casi todas las empresas en el Ecuador finalizaron un proceso de transición de varios años para adoptar dichas normas según lo dispuesto por la Superintendencia de Compañías en su rol como ente regulador, las compañías constructoras formaron parte de este proceso.

El anticipo mínimo de impuesto a la renta, concepto directamente relacionado al impuesto a la renta corporativo, se calcula tomando como base los saldos de los

estados financieros expresados bajo NIIFs (Servicio de Rentas Internas). Dichas normas contables originan comúnmente un efecto de valuación positiva de cuentas de activo y sus cuentas correspondidas del estado de resultados asociadas a la valuación de rubros del balance general que resultan en equivalencias a ingresos, siendo los activos e ingresos dos de las variables de mayor relevancia en la base de cálculo del anticipo mínimo descrito en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y al estar valuadas bajo NIIFs originan una mayor recaudación tributaria.

Fuente de referencias y modelos disponibles en otros países

En Brasil los principios contables que fundamentan la práctica contable son significativamente convergentes con NIIFs y el marco legal relacionado (Martins, Rubens, Dos Santos, & De Iudícibus, 2013), además existen empresas con experiencia extensa en la construcción de obras de infraestructura. A continuación se describen algunas fuentes útiles para la identificación de normas y referencias válidas para la selección oportuna del método de reconocimiento de avance de obra:

- “Comissão de Valores Mobiliários” - CVM (Comisión de Valores Mobiliarios de Brasil): Creado mediante la Ley No. 6.385 el 7 de diciembre de 1976, tiene funciones de regulación de mercados de bolsa, aseguramiento de acceso al público a información sobre valores mobiliarios negociados y de las compañías que los emiten, entre otras. (Comissão de Valores Mobiliários, 2014).
- “Comité de Pronunciamentos Contábeis” - CPC (Comité de Pronunciamentos Contables de Brasil): Creado mediante la resolución CFC No. 1.055/05 del 7 de octubre del 2005 del Consejo Federal de Contabilidad de Brasil CFC, tiene como objetivo el estudio, preparación y emisión de pronunciamientos técnicos sobre procedimientos contables y de divulgación de información de esa naturaleza para emitir normas por la entidad reguladora de Brasil siempre tomando en cuenta la convergencia de la contabilidad brasileña a las normas internacionales. (Comité de Pronunciamentos Contábeis, 2014).

- “Conselho Federal de Contabilidade” - CFC (Consejo Federal de Contabilidad de Brasil): Creado mediante el decreto de ley No. 9.295 del 27 de mayo de 1946, es un organismo corporativo especial con personalidad jurídica de derecho público, tiene entre otros fines, orientar, regular y supervisar la práctica de la profesión contable, a través de los Consejos Regionales de Contabilidad. (Conselho Federal de Contabilidade, 2014).
- “Receita Federal do Brasil”: Es un órgano que depende del Ministerio de Hacienda de Brasil ejerciendo funciones esenciales para el cumplimiento de los objetivos del Estado; es responsable por la administración tributaria, incluida la seguridad social y recaudaciones de comercio exterior. (Receita Federal Do Brasil, 2014).

Cómo Brasil logró la convergencia contable y legal

El “Manual de Contabilidade Societária” (Martins, Rubens, Dos Santos, & De Iudícibus, 2013), de autoría de equipo de catedráticos del Fipecafi, entidad miembro del Comité de Pronunciamientos Contables de Brasil, menciona que antes de la adopción de las NIIFs en Brasil, la contabilidad en las empresas era frecuentemente influenciada por límites y criterios fiscales/tributarios, particularmente relacionados a la legislación de Impuesto a la Renta, que entre otros efectos, limitó la evolución de los principios fundamentales de contabilidad y dificultó la adopción práctica de principios contables adecuados debido a que la contabilidad era realizada mayormente en las empresas con base en los preceptos y formas de legislación fiscal, que no siempre se basaban en criterios contables correctos.

Según, el proceso de implementación de las NIIFs en Brasil contó con la participación coordinada de entidades profesionales contables y de auditoría, órganos reguladores, analistas de mercado de capitales, entre otros usuarios de información financiera que por varios años discutieron la necesidad de modernización de normas legales que tratan sobre asuntos contables, con la finalidad que éstas vislumbren las necesidades globales y locales de información financiera. (Ernst & Young; Fipecafi, 2010).

Las necesidades de modernización regulatoria se centraron en la Ley de Sociedades por Acciones, en específico, la Ley No. 6.404/76 sobre la cual en el año 2000 se presentó un proyecto de Ley, numerado 3.741, que proponía cambios en el capítulo XV, que trata de asuntos contables. Transcurrieron 7 años de trámite y el proyecto se transformó en la Ley No. 11.638 publicada oficialmente el 28 de diciembre del 2007, durante ese periodo ocurrieron importantes eventos en el ambiente contable - regulatorio brasileño que permitieron la convergencia de las normas contables locales con las NIIFs y las normas tributarias (Ernst & Young; Fipecafi, 2010):

- Se creó el Comité de Pronunciamientos Contables – CPC en octubre del 2005.
- La Comisión de Valores Mobiliarios – CVM modificó pronunciamientos contables emitidos hasta el 2006 por el Instituto de Auditores Independientes de Brasil – Ibracon, alineando substancialmente los pronunciamientos a las Normas Internacionales de Contabilidad contenidas en las NIIFs: NIC 1 Presentación de Estados financieros, NIC 8 Prácticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores, NIC 10 Eventos Subsecuentes y NIC 37 Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes. (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010).
- En el 2007 el CVM pasó a emitir sus pronunciamientos en conjunto con el CPC.
- El Banco Central de Brasil, mediante el comunicado BACEN 14.259 emitido en el 2006 dispuso que las instituciones financieras deberán preparar y divulgar sus estados financieros bajo NIIFs en el 2010.
- El CVM, mediante la instrucción CVM No. 457 de julio del 2007 dispuso que todas las empresas de capitales abiertos (cotizan en bolsa) preparen y divulguen sus estados financieros consolidados bajo NIIFs en el 2010.
- La Superintendencia de Seguros Privados SUSEP también requirió la presentación de estados financieros consolidados bajo NIIFs para las compañías aseguradoras, mediante la circular SUSEP No. 357 de diciembre del 2007.
- Creación del Régimen Tributario de Transición (RTT) mediante Ley No. 11.941/09 en diciembre del 2007, a través del cual todas las modificaciones

introducidas por las leyes y nuevas normas contables convergentes con las NIIFs emitidas por el CPC son fiscalmente neutras. De esta manera se eliminó la necesidad de manejar registros auxiliares contables y tributarios por separado.

El organismo de regulación y control fiscal en Brasil, la “Receita Federal”, según indica (Martins, Rubens, Dos Santos, & De Iudícibus, 2013) ejerció un rol fundamental que permitió que se superen en buena medida los problemas de alineación de normas y prácticas contables brasileñas, principalmente por la creación del mencionado RTT.

METODOLOGÍA

El artículo está orientado a la selección de un método contable válido en el sector de construcción de obras de infraestructura, al enfocarse principalmente en el análisis cualitativo de principios y normas no se requiere la definición estadística de elemento alguno.

El método a sugerir será identificado mediante un análisis cualitativo a través de lectura de referencias bibliográficas provenientes de las fuentes oficiales (organismos profesionales o estatales de control y regulación) de normativas tributarias y societarias y prácticas generales de reconocimiento y medición del avance de obra en constructoras de obras de infraestructura establecidas en Brasil que puedan ser válidamente aplicados en alineamiento con el entorno legal y profesional ecuatoriano.

ANÁLISIS DE RESULTADOS

Identificación de las normativas contables, societarias y fiscales sobre el avance de obra aplicadas en Brasil.

Referencias contables – Brasil

Los criterios contables que en Brasil aplican a la contabilización de contratos de construcción están contenidos en el Pronunciamiento CPC 17 – Contratos de construcción, emitido por el Comité de Pronunciamentos Contables y aprobado por

el CVM y CFC, correlacionado con la NIC 11 – Contratos de construcción y vigente desde el 2010.

El resultado económico de un contrato de construcción (Comité de Pronunciamientos Contábeis) es determinado en base a estimaciones contables que se consideran confiables cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- Cuando es probable que los beneficios económicos relacionados al contrato de construcción fluyan hacia la compañía.
- Cuando los costos atribuibles al contrato puedan ser identificados con claridad y medidos confiablemente.

Para fines de reconocimiento del avance de obra o estado de conclusión del contrato, se pueden utilizar los métodos citados en el Marco conceptual según la naturaleza del contrato, siendo el “Método de porcentaje de terminación” de mayor validez reconocida en Brasil.

Los pagos y anticipos recibidos de los clientes no reflejan necesariamente el trabajo ejecutado y por tanto no deberían servir de referencia de medición del ingreso.

Cuando la terminación de un contrato no puede ser estimada confiablemente se reconocerán los ingresos únicamente en la proporción de los costos del contrato que se estimen recuperables, además, los costos del contrato deben ser reconocidos como gastos en el periodo que fueren incurridos.

Referencias tributarias – Brasil

El Reglamento de Impuesto a la renta – RIR/99 – promulgado por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto 3.000 del 26 de marzo de 1999, reglamenta la tributación, fiscalización, recaudación y administración del impuesto a la renta, en su sección de tributación de personas jurídicas.

El RIR 99 de Tributación de personas Jurídicas, (Receita Federal) en su Sección IX de Contratos de largo plazo contiene el Art. 407 que norma el cálculo del resultado de los contratos con plazo de ejecución superior a un año e indica que:

El porcentaje ejecutado del contrato durante el periodo de cálculo podrá ser determinado (Decreto de ley 1.598, de 1977, Art. 10):

- Con base en la relación entre los costos incurridos del periodo de cálculo y el costo total estimado de la ejecución del contrato.
- Con base en la evaluación técnica de un profesional habilitado, de acuerdo a la naturaleza de la obra contratada, se debe certificar el porcentaje de obra ejecutado en función del progreso físico de la misma.

En vista de que el método de avance de obra por “porcentaje ejecutado del contrato” está explícitamente aceptado por las normas tributarias en Brasil, es posible interpretar que las contabilizaciones de ajuste requeridas para reconocer los resultados del contrato según este método, son aceptados por la autoridad fiscal (Receita Federal) en la liquidación del impuesto a la renta corporativo.

Análisis de disposiciones de Ecuador

Referencias contables – Ecuador

De acuerdo a la Resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008, la Superintendencia de Compañías estableció el cronograma de aplicación obligatoria de las NIIFs en el Ecuador, en la que según el volumen de activos y otros criterios establecidos en ella se estableció el orden de ingreso por tipo de compañía, en el caso de las compañías de construcción de obras de infraestructura por su tamaño de activos superior a US\$1 millón, entre otros criterios, correspondió la aplicación de las NIIFs completas a partir del 1 de enero del 2011.

La norma contable específica que aplica a los contratos de construcción es la NIC 11 – Contratos de construcción, (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010) que en esencia comprende los criterios de reconocimiento de avance de obra descritos en el CPC 17 – Contratos de construcción de Brasil, pues éste está directamente alineado con las NIIFs.

Referencias tributarias – Ecuador

La Circular No. NAC-DGECCGC11-00007 del Servicio de Rentas Internas, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 442 del 6 de mayo del 2011

recuerda a las entidades que para la declaración del Impuesto a la Renta, las sociedades deben consignar en el formulario correspondiente, en la sección destinada al Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados, los valores que resulten de sus registros contables, de acuerdo al marco normativo contable al que se encuentren obligados a aplicar; y, la conciliación tributaria se efectuará regida por el ordenamiento jurídico tributario que aplique para el efecto.

El Art. 20 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que la contabilidad deberá considerar principios de general aceptación en los estados financieros de las compañías.

Por su parte, el Art. 28 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) – Ingresos de las empresas de construcción señala: “Las empresas que obtengan ingresos provenientes de las actividades de construcción determinarán el impuesto basadas en los resultados contables de la empresa”. Cuando las obras de construcción tengan una duración superior a un año es posible adoptar uno de los sistemas contemplados en la técnica contable para la contabilización de ingresos y costos de las obras como el sistema de “obra terminada” y el sistema de “porcentaje de terminación”, sin embargo, habiendo adoptado un sistema no podrá cambiarse a otro sin autorización del SRI.

Art. 39 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RLORTI) – Principios generales: Establece que las compañías regidas por la Superintendencia de Compañías (SIC) o de Bancos y Seguros (SBS), deben aplicar normas contables determinadas por su respectivo organismo de control; pero para fines tributarios deberán acogerse a lo dispuesto en la LORTI y RLORTI.

Análisis de convergencia de disposiciones en Ecuador

Hasta el mes de enero del 2013, la Disposición Transitoria Novena del RLORTI establecía que para fines de ajustes en la conciliación tributaria a la

aplicación del Artículo 39 de dicho Reglamento se aplicaban las NECs y NICs en los asuntos no contemplados por las primeras. Esto implicaba que indistintamente de que la LORTI permitiera el método de porcentaje de terminación acorde a lo establecido en la NIC 11, se requería aplicar las anteriores NECs en la liquidación de impuesto a la renta que no contemplaban íntegramente el método de porcentaje de terminación de obra. Con la derogación de esta disposición transitoria el 23 de enero del 2013 mediante el Decreto Ejecutivo No. 1414 publicado en el Registro Oficial 877 del 23 de enero del 2013, se elimina uno de los elementos que en la práctica contable ecuatoriana de obras de construcción se interpretaba como una contradicción; sin embargo, permanece la incertidumbre de que el método de avance de obra origina que los ingresos tributables de las compañías no correspondan al total facturado por ellas, dado que se requiere la estimación de ingresos por sobre o sub facturación. Ver en la siguiente ejemplificación con cuadros ilustrativos la dinámica contable respectiva.

Caso ilustrativo

Se plantea para fines referenciales el caso hipotético de la Compañía Constructora ABC que ejecuta la construcción de una planta petroquímica, las cantidades se presentan en cientos de miles de dólares para efectos de simplificación.

El precio total de la obra y el costo de construcción son de US\$1,000 y US\$750, respectivamente, con un periodo de construcción de 5 años. El porcentaje de terminación de obra medida por sus costos incurridos para cada período es de 20%, el único periodo en que el avance de obra facturado es equivalente al ingreso ajustado según el método de porcentaje de terminación de obra es el período 3, existiendo determinaciones de sobre y sub facturación en los demás periodos según se describe en la Tabla #4. El contratante es el Estado Ecuatoriano a través del Ministerio de Energía, que como organismo estatal requiere al contratista el cumplimiento de requisitos para autorizar la emisión de facturas por avance de obra tales como presentación de: certificados de cumplimiento de obligaciones tributarias y laborales, informes definitivos de fiscalizadores y otras formalidades

documentarias dentro de plazos de presentación al departamento financiero del ministerio contratante. La ausencia de alguno de estos requisitos impide la autorización de emisión de facturas por parte de la compañía constructora, independientemente de si existe un avance real de obra susceptible de facturación. Para simplificar el análisis se asume que la constructora no recibió anticipos a la fecha de firma del contrato de construcción y que se puede determinar fiablemente el total de ingresos y costos de la totalidad del proyecto.

Resolución

Las cuentas que intervienen en el registro contable de ingreso por facturación de avance de obra son cuentas por cobrar en el activo y cuentas de ingreso en el Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados, respectivamente, según catálogo referencial descrito en las Tablas 3.1 y 3.2:

Tabla # 3.1: Denominaciones contables en rubros de Activos

Catálogo	Código	Descripción
Grupo:	1.1.2	Cuentas y documentos por cobrar – Clientes
Sub Grupo:	1.1.2.01	Deudores por planillas de obras
Cuenta:	1.1.2.01.001	Avance por Sobre/Sub Facturación
Cuenta:	1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes

Tabla # 3.2: Denominaciones contables en rubros de Ingresos

Catálogo	Código	Descripción
Grupo:	3.1.1	Ingresos de contratos de construcciones
Sub Grupo:	3.1.1.01	Ingreso por obra por contratos
Cuenta:	3.1.1.01.001	Ajuste por avance de Obra
Cuenta:	3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato

Los costos del contrato de construcción se contabilizan bajo una base de reconocimiento real, es decir, se registran conforme se incurren, los costos más comunes son: mano de obra, consumo de materiales de construcción, depreciación de maquinarias y equipos utilizados en la obra, asistencia técnica, servicios de ingeniería, entre otros. Las cuentas correspondidas de pasivo y gastos se muestran en catálogo referencial de las Tablas 3.3 y 3.4:

Tabla # 3.3: Denominaciones contables en rubros de Pasivos

Catálogo	Código	Descripción
Grupo:	2.1.2	Cuentas por pagar
Sub Grupo:	2.1.2.01	Cuentas por pagar - Proveedores
Sub Grupo:	2.1.2.02	Cuentas por pagar - Subcontratistas
Cuenta:	2.1.2.N.N	Cuentas por pagar a Proveedores específicas referentes a cada Sub Grupo

Tabla # 3.4: Denominaciones contables en rubros de Gastos

Catálogo	Código	Descripción
Grupo:	4.1	Costos de contratos de construcciones
Sub Grupo:	4.1.1	Costos de Mano de obra
Sub Grupo:	4.1.2	Costos de Materiales
Sub Grupo:	4.1.3	Costos de Servicios de terceros
Sub Grupo:	4.1.4	Costos de Equipos y maquinarias
Sub Grupo:	4.1.5	Costos Administrativos y financieros
Cuenta:	4.1.N.N	Costos específicos referentes a cada Sub Grupo (cemento, servicios de ingeniería, alquiler de maquinarias, etc.)

A continuación se describe en la Tabla # 3.5 la dinámica contable de cómo se registran los efectos de cada periodo a lo largo de 5 años de la construcción:

Tabla # 3.5
Dinámica contable de reconocimiento de Ingresos y Costos
Ingresos

Código	Periodo 1 Descripción	Debe	Haber
1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes	160	
3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato		160
PR: Facturación del Periodo 1 por avance de obra			

1.1.2.01.001	Avance por Sub Facturación	40	
3.1.1.01.001	Ajuste por avance de Obra		40
PR: Ajuste de ingresos al porcentaje de terminación de costos del Periodo 1			

Código	Periodo 2 Descripción	Debe	Haber
---------------	----------------------------------	-------------	--------------

1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes	220	
3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato		220
PR: Facturación del Periodo 2 por avance de obra			

3.1.1.01.001	Ajuste por avance de Obra	20	
1.1.2.01.001	Avance por Sobre Facturación		20
PR: Ajuste de ingresos al porcentaje de terminación de costos del Periodo 2			

Código	Periodo 3 Descripción	Debe	Haber
1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes	200	
3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato		200
PR: Facturación del Periodo 3 por avance de obra			

* No se requieren ajustes por avance de obra en el Periodo 3 pues el ingreso registrado por avance de obra equivale al porcentaje de terminación de la misma.

Código	Periodo 4 Descripción	Debe	Haber
1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes	100	
3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato		100
PR: Facturación del Periodo 4 por avance de obra			

1.1.2.01.001	Avance por Sub Facturación	100	
3.1.1.01.001	Ajuste por avance de Obra		100
PR: Ajuste de ingresos al porcentaje de terminación de costos del Periodo 4			

	Periodo 5	Debe	Haber
1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes	320	
3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato		320
PR: Facturación del Periodo 5 por avance de obra			
3.1.1.01.001	Ajuste por avance de Obra	120	
1.1.2.01.001	Avance por Sobre/Sub Facturación		120
PR: Ajuste de ingresos al porcentaje de terminación de costos del Periodo 5			

Tabla # 3.5: Dinámica contable de reconocimiento de Ingresos y Costos
Costos

Código	Periodos 1 al 5	Debe	Haber
---------------	------------------------	-------------	--------------

1.1.2.01.002	Facturas por cobrar - Clientes	(750*5)	
3.1.1.01.002	Ingreso por obra por Contrato		(750*5)
	PR: Reconocimiento de costos incurridos bajo base real durante todos los periodos de duración de la obra		

La aplicación de la CPC 17 y NIC 11 en la práctica requiere la estimación del avance de obra a través del “método de porcentaje de terminación” determinando principalmente el ajuste del ingreso tomando una base de referencia. Dado que los costos se contabilizan bajo una base real, la proporción de costos incurridos en relación del costo total estimado constituye una referencia válida para la determinación de estimaciones de avance de obra.

El método de porcentaje de terminación utilizando la referencia de avance de costos parte de la comparación del total de costos contabilizados e incurridos hasta una fecha de corte versus los costos totales estimados para la construcción de la obra durante todos los años de ejecución, una vez conocido este porcentaje se procede a ajustar los ingresos a un porcentaje de avance similar al de costos calculando el mismo porcentaje de los ingresos después de ajuste comparado con el precio total del contrato independientemente de cuánto ha sido posible facturar. En la línea “% de avance de costos por periodo” de la Tabla # 4 se demuestra el cálculo del porcentaje de terminación de costos, así tenemos que en el periodo 1 el porcentaje es de 20% resultante de la división del costo incurrido del periodo individual por US\$150 para el costo total estimado de la obra de US\$750, se aplica el mismo cálculo para todos los periodos. A continuación se calcula el ajuste requerido para que el total de ingresos de la obra sea equivalente en porcentaje al porcentaje de avance de costos de manera que este ajuste aumente o disminuya del ingreso por facturación de manera que el ingreso total guarde esta congruencia, en el caso ilustrativo se muestra en la fila “Ajuste por porcentaje de terminación” de la Tabla # 4; en vista que el porcentaje de terminación de costos de cada periodo fue del 20%, corresponde ajustar la proporción de ingresos de cada periodo a su equivalente porcentual, dado

que el total estimado de ingresos de todo el proyecto es de US\$1,000, el total de ingresos ajustados por periodo individual debería ser de US\$200 y el valor del ajuste a contabilizar por periodo para llegar a esta cifra se calcula como la diferencia entre el monto facturado del mes y el valor neto (positivo o negativo) que permita aproximar el monto facturado al total por periodo de US\$200, en el periodo 1 de la Tabla # 4 la facturación del mes fue de US\$160, como el total de ingresos del mes debe ser de US\$200, se determina que el ajuste requerido del mes es de US\$40, denominándose a este efecto sub facturación pues el total facturado no fue suficiente para llegar al monto de ingresos requerido, el efecto contrario que se puede observar en los periodos 2 y 5 se denomina sobrefacturación, los asientos de contabilización con efecto deudor y acreedor sobre el ingreso, se muestran en la Tabla # 3.5 “Dinámica contable”.

Una vez abarcadas las consideraciones contables, procedemos a analizar las implicaciones tributarias de aplicar el método de porcentaje de terminación de obra en Ecuador analizando desde el punto de vista de las expectativas de recaudación de la autoridad tributaria el efecto de la contabilización de ajustes en ingresos (de naturaleza deudora y acreedora) inciden en la liquidación anual de impuesto a la renta. Observamos en la Tabla # 5 que en los periodos en los que se requiere la contabilización de ajustes de naturaleza acreedora sobre el rubro de Ingresos de contratos de construcción, la base imponible del impuesto a la renta a pagar incrementa, esta situación favorecería las expectativas de recaudación tributaria del SRI en ese periodo específico, sin embargo, es común que en proyectos de construcción de infraestructura desarrollados en varios años se requiera también la contabilización de ajustes de naturaleza deudora en sus Ingresos que disminuyen la base imponible del impuesto a la renta a pagar, ésta es la circunstancia específica que origina incertidumbre sobre su aceptación por parte del SRI dadas las directrices de incrementos sostenidos en recaudación tributaria (Servicio de Rentas Internas, 2012) de manera que en la práctica contable ecuatoriana se presume la posibilidad de interpretaciones rígidas por parte de dicha autoridad tributaria al evaluar la admisión de conceptos de deducciones en la base imponible de impuesto a la renta

considerando además que al aplicar el método de porcentaje de terminación el total de ingresos contabilizados no es igual al total de facturas emitidas, equivalencia que el SRI verifica rutinariamente en la ejecución de sus revisiones impositivas.

En la Tabla # 4 se muestra el efecto agregado de los ajustes de porcentaje de terminación a nivel agregado en el proyecto, en el total de la fila “Ajuste de porcentaje de terminación” el efecto de la sumatoria de los ajustes de todos los periodos es de US\$0 pues el efecto de los ajustes por sobre facturación se diluyen con el efecto de los ajustes de sub facturación considerando el periodo total de desarrollo de la obra, como se mencionó previamente estos efectos inciden directamente en el total de ingresos tributables de la base de cálculo de impuesto a la renta por tanto podemos concluir que si bien pueden existir efectos en periodos específicos que incrementan o disminuyen, según sea el caso, en los ingresos tributables, a nivel agregado tampoco existen efectos sobre la recaudación tributaria del SRI.

En la Tabla # 5 se visualiza un análisis simple de posibles expectativas de la autoridad tributaria interpretadas a partir del propósito de incremento sostenido de recaudaciones, se observan los montos de la columna “Facturación del periodo” que se asocia con frecuencia a la expectativa de ingreso tributable según el SRI y se contrasta con la columna “Ingreso tributable” que es el ingreso ajustado determinado según el método de porcentaje de terminación y sobre el cual tributan las compañías constructoras. Es posible notar que si bien pueden existir diferencias entre facturación y total de ingresos en cada periodo individual, en la totalidad de periodos el total facturado equivale al total de ingreso registrado.

Tabla # 4: Resumen de efectos de reconocimiento de avance de obra por porcentaje de terminación

Conceptos	Periodo 1	Periodo 2	Periodo 3	Periodo 4	Periodo 5	TOTAL
Ingreso total mes	200	200	200	200	200	1,000
Ajuste de porcentaje de terminación	40	(20)	-	100	(120)	-
Facturación periodo	160	220	200	100	320	1,000
Costo periodo	150	150	150	150	150	750
% de avance de costos por periodo	20%	20%	20%	20%	20%	100%

Tabla # 5 Efecto de ajustes de avance de obra sobre base impositiva de Impuesto a la Renta

Periodo	Facturación periodo	Ajuste de porcentaje de terminación	Ingreso Tributable	Cumplimiento de posibles expectativas de recaudación
Periodo 1	160	40	200	Satisfechas pues se tributa mayor ingreso al facturado
Periodo 2	220	(20)	200	Ajuste afecta expectativa de recaudación individual del periodo
Periodo 3	200	-	200	Satisfechas, facturación equivale a ingreso tributable.
Periodo 4	100	100	200	Satisfechas pues se tributa mayor ingreso al facturado
Periodo 5	320	(120)	200	Ajuste afecta expectativa de recaudación individual del periodo
Total	1,000	0	1,000	A nivel global en la sumatoria de efecto de los periodos se evidencia el efecto nulo.

Conclusiones

- a) El análisis de las referencias técnicas permitió demostrar la coherencia del método de avance de obra denominado “porcentaje de terminación” de obra con la NIC 11 y el CPC 17 aplicado en Brasil, de contenido equivalente, consideradas apropiadas en el Ecuador tomando en cuenta que las normas contables de aplicación obligatoria general en el país son las NIIFs, grupo de normas que contienen a la NIC 11.
- b) Los resultados del caso ilustrativo analizado resumidos en la Tabla # 4 demuestran que el efecto impositivo de la aplicación del método de porcentaje de terminación de obra durante los periodos de desarrollo de la misma a nivel agregado, no incide en los montos de recaudación tributaria que hubieran sido generados en el caso de no registrar ajustes de avance, solventando de esta manera la incertidumbre que se originaba por la ausencia de referencias específicas contables y tributarias relativas a las constructoras de obras de infraestructura.
- c) No se perciben por tanto, elementos de juicio con sustento técnico que impidan la aceptación por parte de autoridades tributarias la admisibilidad de los ajustes principalmente deudores sobre el rubro Ingresos del contrato de construcción que son aquellos que originan disminución del valor del impuesto a la renta a pagar, debido a que a nivel global todo ajuste de saldo deudor es compensado por ajustes de saldo acreedor, al final anula cualquier efecto considerando todos los años de análisis.
- d) Finalmente, se concluye que el método propuesto en este trabajo es válido y congruente con las normativas contables y tributarias vigentes en el Ecuador y se sugiere su utilización.

Bibliografía

- Comissão de Valores Mobiliários.* (2014). Obtenido de <http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6385.asp>
- Comité de Pronunciamentos Contábeis.* (2014). Obtenido de <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>
- Comité de Pronunciamentos Contábeis. (s.f.). *Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção*. Recuperado el 2014, de [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)
- Conselho Federal de Contabilidade.* (2014). Obtenido de http://portalcfc.org.br/o_conselho/
- Ecuador Estratégico EP. (s.f.). *Ecuador Estratégico - Sectores Estratégicos del Ecuador*. Obtenido de <http://www.ecuadorestrategicoep.gob.ec/>
- Ernst & Young; Fipecafi. (2010). *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade IFRS versus Normas Brasileiras, 2ª Edição*. Sao Paulo: Editora Atlas S.A.
- International Accounting Standards Committee Foundation. (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: Corporación para Estudios y Publicaciones.
- Martins, E., Rubens, E., Dos Santos, A., & De Iudícibus, S. (2013). *Manual de Contabilidade Societária* (2da. ed.). Sao Paulo, Brasil: Editora Atlas S.A.
- Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos. (2014). *Página web Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos*. Recuperado el Octubre de 2014, de <http://www.sectoresestrategicos.gob.ec/>
- Receita Federal Do Brasil.* (2014). Obtenido de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional>
- Receita Federal. (s.f.). *Reglamento do Imposto de Renda - RIR/99*. Obtenido de *Tributacao das Pessoas Jurídicas - Livro 2, Parte 2*: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/L2Parte2.htm>
- Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. (s.f.). *Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo - Plan Buen Vivir 2013 - 2017*. Recuperado el Octubre de 2014, de <http://plan.senplades.gob.ec/estrategia7>

Servicio de Rentas Internas. (s.f.). *www.sri.gob.ec*. Obtenido de
<http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/b38aeb06-a2a7-401a-83ee-9f9564f86f04/Reglamento+para+la+Aplicaci%F3n+de+la+Ley+de+R%E9gimen+Tributario+Interno+actualizado+a+enero+2013.pdf>

Superintendencia de Compañías. (s.f.). *Superintendencia de Compañías*. Recuperado el 2013,
de
<http://www.supercias.gob.ec/home.php?blue=c4ca4238a0b923820dcc509a6f75849b&modal=1&ubc=Inicio#>