

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

***“IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
CONTABILIDAD Nº 11 EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS
Y SU AFECTACIÓN TRIBUTARIA”***

TRABAJO DE GRADUACIÓN

**Previa a la obtención del Título de:
Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA**

Presentado por:

Evelyn Lissette Collahuazo Jaramillo

María Denisse Zambrano González

Director:

Ing. Arturo Ávila Toledo

Guayaquil – Ecuador

2011

APROBACIÓN DE REVISOR

En calidad de revisor del proyecto de investigación: *IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 11 EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS Y SU AFECTACIÓN TRIBUTARIA*, presentado y desarrollado por Evelyn Lissette Collahuazo Jaramillo y María Denisse Zambrano González, para aprobar el Tema de Trabajo de Graduación, previo a la obtención del Título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría C.P.A., considero, que el Proyecto reúne los requisitos necesarios.

En la ciudad de Guayaquil, a los 29 días del mes de septiembre de 2011.

Ing. John Hidalgo
DOCENTE REVISOR

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación se lo dedicamos con todo nuestro amor y cariño a ti Dios, que nos diste la oportunidad de vivir y las fuerzas para seguir adelante.

Con mucho cariño a nuestros padres, que han estado en todo momento apoyándonos. Gracias por darnos una carrera para nuestros futuros y por creer siempre en nosotras.

AGRADECIMIENTO

Al término de esta etapa universitaria, queremos agradecer especialmente a Dios, por toda su misericordia al darnos la sabiduría, inteligencia y fortaleza para salir adelante en todas las etapas de nuestras vidas.

Agradecemos infinitamente a nuestros padres porque conocemos los esfuerzos, y sacrificios que han tenido que realizar a lo largo de estos años.

A nuestras hermanas, y en general a todos nuestros amigos que de alguna u otra manera han estado presentes para darnos una palabra de apoyo, ya sea un consejo o simplemente con su amistad o cariño.

Y a todos nuestros profesores que nos brindaron sus conocimientos en el aula.

INDICE GENERAL

PORTADA	i
APROBACIÓN DE PROFESOR REVISOR	ii
DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	iv
INDICE GENERAL	v

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del Problema	11
1.2 Formulación del Problema	12
1.3 Interrogantes de la Investigación	13
1.4 Objetivos de la Investigación	14
1.4.1 Objetivo General	14
1.4.2 Objetivos Específicos	14
1.5 Justificación	15
1.6 Tipo de Investigación	16
1.6.1 Investigación Exploratoria	16

CAPÍTULO II: REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

2.1. Antecedentes	17
2.2. Fundamentación Teórica	18
2.3. Identificación de Variables	19
2.3.1 Variable Independiente	19
2.3.2 Variable Dependiente	19
2.3.3 Variable Interviniente	19
2.4. Hipótesis	20

CAPÍTULO III: MARCO DE REFERENCIA DE LA INVESTIGACIÓN

MARCO TEÓRICO

3.1. Aspectos Básicos Pertinentes	21
3.2. Principales cambios entre la NEC #15 y la NIC #11	24
3.3. Análisis de un Contrato de Construcción	27
3.4. Agrupación y Segmentación de los Contrato de Construcción	28
3.5. Clasificación de Contratos	29
3.5.1. Por Precios	29
3.5.1.1. Contratos de Precio Fijo	29
3.5.1.2. Contratos de Margen Sobre el Costo	30
3.5.2. Reconocimiento	30
3.5.2.1. Contratos por Avance de Obra	30
3.5.2.2. Contrato de Obra Terminada	31
3.6. Determinación del Trabajo Ejecutado	33
3.7. Reconocimiento y medición de los ingresos	34
3.8. Reconocimiento y medición de los costos	36
3.9. Reconocimiento y medición de los gastos	38
3.10. Aptitud en el Reconocimiento de una Pérdida	39
3.11. Posibles problemas en un contrato de construcción	40
3.11.1. Cambios En El Alcance Del Trabajo	40
3.11.2. Demoras O Errores Ocasionados Por Clientes	40
3.11.3. Incentivos	40
3.11.4. Cambios En Estimaciones	41
3.12. Información a revelar con respecto al contrato de construcción	43
3.13. Afectación tributaria en los Contratos de Construcción	56
3.14. CINIIF #15: Determinar si es NIC 11 o NIC 18 - Tratamiento Especial para Contratos de Construcción de Inmuebles	82
3.14.1 Contabilización de los ingresos procedentes de la construcción de inmuebles	84
3.15 Ejercicios de Aplicación	89
3.15.1. Ejemplo 1 – Construcción de un Edificio	89

3.15.2. Ejemplo 2 – Construcción de una Casa de Lujo	91
3.15.3. Ejemplo 3 – Construcción de un Buque Atunero	96
3.15.4. Ejemplo 4 – Construcción del Riocentro “Terranostra”	104

MARCO CONCEPTUAL

3.16. Conceptos Relevantes	115
----------------------------	-----

CAPÍTULO IV: METODOLOGÍA

4.1. Metodología de la Investigación Científica	116
4.1.1. Método Deductivo	116
4.2. Tiempo	117

CAPÍTULO V: RESULTADOS

5.1. Conclusiones	118
5.2. Recomendaciones	120
5.2.1. Recomendaciones a las Compañías Constructoras	122
5.2.2. Recomendaciones al Servicio de Rentas Internas	124

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEXOS

ANEXO A.

ANEXO B.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICOS

1.	Figura 1. Diferencias entre NIC #11 y NEC #15	24
2.	Figura 2. Cuadro de enmiendas de Normas Internacionales de Contabilidad	46
3.	Figura 3. Tabla de fecha para pago de impuestos	69
4.	Figura 4.1. Porcentajes de retención de IVA	80
5.	Figura 4.2. Porcentajes de retención de IVA	81
6.	Figura 5. Aplicación de la CINIIF #15 en Construcción de Inmuebles	84

LISTA DE IMÁGENES

IMÁGENES

1. Imagen 1. Modelo de Casa de Lujo	91
2. Imagen 2. Modelo del interior de la casa de lujo	92
3. Imagen 3. Buque Atunero “María Antonieta”	96
4. Imagen 4. Planta Baja del Riocentro “Terranostra”	105
5. Imagen 5. Primer Piso del Riocentro “Terranostra”	105
6. Imagen 6. Segundo Piso del Riocentro “Terranostra”	106

INTRODUCCIÓN

Debido a la falta de información en lo que respecta a Empresas Constructoras, el tema a profundizar se enfoca en los contratos de construcción, pilar fundamental para el entendimiento de dicha actividad.

El Proyecto de nuestra Investigación inicia con un concepto básico del tema a indagar, describiendo al mismo como aquel relativo a la construcción de un activo o de una combinación de activos que conjuntamente constituyen un solo proyecto.

El análisis del tema abarca subtemas relacionados al conocimiento de los parámetros básicos que de dicho contrato fluyen sobre todo para personas dedicadas al estudio y labor en dichas Compañías que desconocen los métodos a emplear y los problemas que pudieran suscitar en el transcurso de la construcción.

La aptitud necesaria ante este tipo de situaciones, así como la información a revelar, son conocimientos fundamentales al momento de contabilizar este tipo de actividades, sin además descartar el efecto tributario que pudiere suscitar.

Las transacciones contables demuestran la realidad de una compañía, por lo consiguiente la manera de llevar a cabo los registros contables deberán ser los más acertados y el criterio profesional será el adecuado siempre y cuando esté ligado a las normas contables y tributarias pertinentes al caso.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

En el Ecuador se ha venido aplicando las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) desde el año 1999, las cuales fueron una adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). En el año 2008, la Superintendencia de Compañía emitió la resolución No.08.G.DSC.010¹, que indica que a partir del año 2009 las compañías presentaran sus Estados Financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera, de acuerdo al cronograma especificado en dicha resolución, donde se dividió a las compañías en tres grandes grupos.

Durante estos últimos años, las firmas auditoras y consultoras, han prestados sus servicios para brindar cursos de Normas Internacionales de Información Financiera a todas las compañías que se ven en la necesidad de aplicarlas. De igual manera prestan sus servicios a las entidades que requieran implementar éstas normas internacionales de acuerdo a sus actividades.

¹ Resolución emitida por la Superintendencia de Compañías el 20 de Noviembre de 2008

1.2 Formulación del Problema

Uno de los roles más comunes dentro de la Construcción es el que cumplen las Empresas Constructoras, Estudios de Arquitectura y Profesionales Independientes quienes, cada uno a su escala, basan su negocio en la construcción de Obras. En algunos casos, el Proyecto habrá sido desarrollado por ellos mismos y en otros, recibirán un Proyecto generado por terceros para estudiarlo, cotizarlo y eventualmente construirlo.

En virtud de lo anterior, el presente proyecto de investigación se orienta a la aplicación de la NIC #11, por lo que debemos preguntarnos ¿Cómo se verá afectada una compañía constructora con la adopción de la NIC #11 y cuál será su afectación tributaria?

1.3 Interrogantes de la Investigación

Durante estos últimos 2 años, algunas compañías se han visto en la necesidad que contratar a firmas auditoras y/o especialista en NIIF, para poder realizar una adecuada adopción de normas internacionales y presentar sus Estados Financieros a las entidades de control. Frente a esta realidad, ¿Cómo deben prepararse las empresas constructoras ecuatorianas y la parte financiera, contable y administrativa?, por lo que esta investigación busca responder a las siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son los principales cambios entre la NEC #15 y la NIC #11?
- ¿Se verá afectado el reconocimiento de ingresos en las empresas constructoras?
- ¿Cuál será la afectación tributaria que se presente en las compañías constructoras?
- ¿Cuál será la información a revelar en las notas de los Estados Financieros?

1.4 Objetivos de Investigación

1.4.1. Objetivo General

Analizar los principales cambios entre la NEC #15 y la NIC #11 y la afectación tributaria que se puedan presentar al adoptar la nueva norma contable.

1.4.2. Objetivos Específicos

- a. Elaborar un marco teórico sobre la implementación de la NIC #11 en empresas constructoras.
- b. Describir los términos más significativos dentro de un marco conceptual, los cuales consideramos más relevantes en nuestra investigación.
- c. Conocer e identificar los principales cambios que se dan con relación a la NEC #15.
- d. Analizar las afectaciones tributarias que tendrán las empresas constructoras.

1.5 Justificación

Nuestro Proyecto de Investigación tiene relevancia en el valor agregado que puede llegar a brindar al sector educativo, empresarial y a la comunidad en general.

El tema de Constructoras es muy poco conocido en nuestro medio debido a la reducida cantidad de Compañías dedicadas a la prestación de este servicio, por lo cual es fundamental dar a conocer académicamente la importancia que tiene dicha actividad.

Las Compañías en general suelen ser muy discretas con su información, impidiendo a muchos lectores tener conocimiento del negocio que llevan a cabo, lo cual consideran dentro de su ámbito un secreto profesional. La posible competencia es lo que ha motivado a tomar este tipo de decisiones.

La falta de información en el tema de Compañías Constructoras es lo que nos motiva a investigar sobre el mismo, y poder brindar los parámetros necesarios que sirvan de entendimiento para aquellos que llevan a cabo dicha actividad o que en su caso desearían llevarla en un futuro próximo.

1.6 Tipo De Investigación

1.6.1. Investigación Exploratoria

La investigación exploratoria es la más adecuada en las fases iniciales del proceso para la toma de decisiones. Los estudios exploratorios nos permiten aproximarnos a fenómenos desconocidos, con el fin de aumentar el grado de familiaridad y contribuyen con ideas respecto a la forma correcta de abordar una investigación en particular. El estudio exploratorio se centra en descubrir.

Nuestra investigación consiste en un descubrir cuáles son los principales cambios con relación a la NIC #11 y la NEC #15, por lo que podremos realizar un análisis de dicha norma, con el propósito de establecer la afectación contable y tributaria a las compañías constructoras.

CAPÍTULO II: REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

2.1. Antecedentes

En el sector inmobiliario, las entidades que emprenden la construcción de inmuebles, ya sea directamente o a través de subcontratistas, pueden alcanzar acuerdos con uno o más compradores antes de que finalice la construcción. Estos acuerdos toman diversas formas.

Con respecto a la parte tributaria, Ecuador se ha caracterizado por una muy baja recaudación de impuestos y una cultura de pago de impuestos débil. Esto a su vez ha ocasionado que el Estado haya sufrido fuertes limitaciones de recursos para financiar los proyectos de inversión que tanta falta han hecho en las últimas décadas. Por esta razón, el presente proyecto ha sido desarrollado para establecer las mejores prácticas contables y tributarias en el sector de la construcción. Para esto se han analizado no solamente el reconocimiento contable sino también los aspectos de las obligaciones tributarias.

2.2. Fundamentación Teórica

El sector de la construcción es considerado el motor dinamizador de la economía, puesto que, está encadenado a gran parte de las ramas industriales y comerciales de un país.

El Estado participa en esta actividad a través de la inversión en obras de infraestructura básica, vial, recreación, deportes y edificación; mientras que el sector privado participa especialmente en la rama edificadora o de vivienda.

El sector de la construcción es un importante componente del PIB nacional. En el año 2010 se ubicó como uno de los que aportó en el 10% del Producto Interno Bruto² por las nuevas urbanizaciones, centros comerciales, avenidas y hoteles que se proyecta levantar.

² Porcentaje obtenido de la página web del Banco Central del Ecuador

2.3. Identificación de Variables

2.3.1 Variable Independiente

La variable independiente denominada como todo aquel aspecto, hecho, situación, rasgo, etcétera, que se considera como la “causa de” en una relación entre variables, tiene relación con el hecho de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en los contratos de construcción que llevan a cabo las empresas dedicadas a dicha actividad.

2.3.2. Variable Dependiente

Conocida como el “resultado” o “efecto” producido por la acción de la variable independiente, entendiéndose por esta el efecto que surge de la aplicación de las Normas ya mencionadas, conociendo de antemano que años atrás la única permitida para la aplicación contable eran las Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

2.3.3 Variable Interviniente

La confiabilidad sobre la interdependencia de las variables independiente y dependiente es lo que analiza la variable interviniente, lo cual va a permitir profundizar en otras variables y aspectos como los métodos de los contratos de construcción aplicables en ambas Normas Contables, la manera de aplicar los impuestos tributarios y las diferentes situaciones que se pueden dar para el adecuado reconocimiento de ingreso, costo y gasto.

2.4. Hipótesis

La hipótesis de este proyecto será: Las Constructoras en Ecuador no se ven afectadas al implementar las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo tanto la parte tributaria tampoco refleja diferencias durante el tiempo que dura el contrato de construcción.

CAPÍTULO III: MARCO DE REFERENCIA DE LA INVESTIGACIÓN

MARCO TEÓRICO

3.1. Aspectos Básicos Pertinentes

El presente trabajo se trata sobre los principales aspectos contables a tener en cuenta en el manejo de los contratos de construcción en Ecuador al adoptar normas internacionales de información financiera, permitiendo visualizar el impacto que tendría en nuestro país la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad #11 denominada Contratos de Construcción.

Para conocer más sobre el tratamiento contable de la NIC #11 tenemos que tener en claro algunos puntos importantes de la norma, como lo son el objetivo, el alcance y la definición de un contrato de construcción.

El objetivo nos indica que hay establecer criterios para el reconocimiento de los ingresos y costos asociados a las actividades de construcción, teniendo presente que en estas actividades es usual que la fecha de inicio y término del contrato de construcción correspondan a ejercicios diferentes. La NIC #11 persigue los siguientes objetivos:

- a. Reconocer la naturaleza propia de las actividades ligadas a contratos de construcción en los estados financieros de la empresa contratista (empresa que realiza la construcción, o la empresa que la adquiere).
- b. Distribución de los ingresos y costos entre los periodos contables en los que se ejecuta el contrato.

El alcance de la NIC #11 establece que *“debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas”*.

La norma Internacional de Contabilidad (NIC 11) párrafo 3, da el siguiente concepto de 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 de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Esta norma abarca las situaciones financieras referentes a:

- a. Periodos de fabricación superior al contable (tanto en venta de bienes como en prestaciones de servicios).
- b. Afectación al momento de la consideración del ingreso, el cual se realizará mediante la entrega efectiva del bien fabricado o construido y para lo cual si se cumplen condiciones, se deberá reconocer dicho ingreso proporcionalmente.
- c. La problemática de la relación entre la prudencia vs. la correlación de gastos e ingresos: Si se reconocen al final de dicho periodo de fabricación el efecto, no se representaría la imagen fiel de gastos e ingresos.

Esta normativa afecta a la operativa de empresas de determinados sectores, entre los cuales principalmente encontramos a las constructoras (de casas, puentes, naves industriales, autopistas, etc.), empresas inmobiliarias, y a empresas aeronáuticas y aeroespaciales entre otras.

La principal problemática contable de las empresas constructoras deriva de la naturaleza particular de su actividad, cuyo ciclo de producción se extiende normalmente a lo largo de varios ejercicios económicos.

Las normas contables establecen un periodo contable de duración anual, al final del cual existe la obligación de efectuar el cálculo del resultado correspondiente al mismo. En aquellas actividades en las que el ciclo normal de explotación supera el año se genera una problemática contable de difícil solución, derivada de la necesidad de distribuir en diversos

ejercicios una serie de ingresos que se generan a lo largo de un periodo de tiempo mayor.

En el sector de la construcción, si la venta y la entrega del bien se produjeran en el mismo ejercicio no se originarían problemas en el reconocimiento de los ingresos. Sin embargo, si, como es usual, se producen en ejercicios distintos, surge la necesidad de distribuir los ingresos ordinarios y los costes entre aquellos periodos a lo largo de los cuales se ejecutan las obras hasta su finalización.

3.2. Principales Cambios Entre La NEC #15 Y La NIC #11

Para el presente trabajo de investigación, se ha recurrido a las principales fuentes de información, para nuestro caso, es la Norma Ecuatoriana #15 y la Norma Internacional #11.

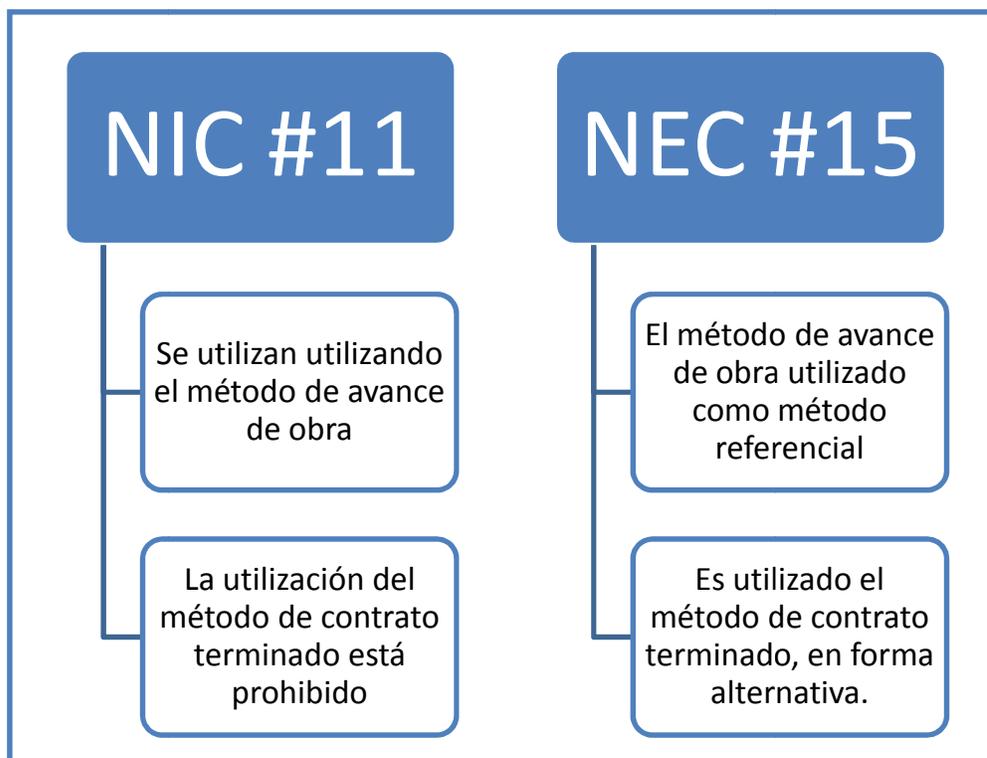


Figura 1. Diferencias entre NIC #11 y NEC #15

De acuerdo a la figura 1, la NIC #11 establece que los contratos de construcción se contabilizan utilizando el método de avance de obra, mientras que la utilización del método de contrato terminado está prohibido.

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 puede ser estimado confiablemente hasta su sustancial finalización.

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 sólo 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.

La compañía utiliza 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 relacionados con 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 su naturaleza.

La compañía presenta como activo el monto bruto a cargo de clientes de todos los contratos de construcción en curso para los que los costos incurridos, más la utilidad reconocida (menos las pérdidas reconocidas) excede los montos facturados a cuenta. La facturación a cuenta pendiente de cancelación y cualquier retención se incluyen en el rubro cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar.

La compañía presenta como pasivo el monto bruto que se debe a clientes por contratos de construcción de todos los contratos en curso para los que la facturación excede los costos incurridos más la utilidad reconocida (menos las pérdidas reconocidas).

3.3. Análisis de un Contrato de Construcción

Debe quedar entendido que los contratos objeto de nuestro trabajo de investigación son los contratos de construcción a largo plazo por su complejidad en su contabilización, dado a que por motivo de su larga duración, estos cubren más de un ejercicio contable, en ocasiones muchos años, esto es, la fecha en la cual se inicia la actividad del contrato y la fecha de terminación de esa actividad caen en periodos contables diferentes. La aclaración acabada de hacer incluye a los contratos que cuyos costos más honorarios fijos o contratos como aquellos que cubren productos o servicios que de ordinario se facturan al embarcarse o suministrarse.

Los contratos para el suministro de servicios que se relacionan directamente con los contratos de construcción de activos, de acuerdo a los NIC, tendrán el mismo tratamiento contable que éstos. Como ejemplo de tales contratos de servicios se encuentran los contratos para los servicios de directores y de arquitectos y para servicios de ingeniería relacionados con la construcción de un activo. Para la presentación de estados financieros, los contratos de construcción a largo plazo presentan un problema de contabilización en cuanto a la distribución de los ingresos y costos relacionados entre periodos contables a través del tiempo de duración de los contratos.

3.4. Agrupación Y Segmentación De Los Contrato De Construcción

La NIC #11 en el párrafo 7, establece que *los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción.*

Por lo que el contrato de construcción puede ser agrupado de dos formas, de acuerdo a lo indicado en el párrafo 8, detallado a continuación:

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- a. Se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;*
- b. Cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y*
- c. Pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.*

Un grupo de contratos, con uno o más clientes, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- a. El grupo de contratos se negocia como un único paquete;*
- b. Los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y*
- c. Los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.*

3.5. Clasificación de Contratos de Construcción

3.5.1. Por Precios

3.5.1.1. Contratos de Precio Fijo

Es a través del cual el contratista conviene un precio o tasa fija para el contrato, sujeto a cláusulas de costos escalonados.

Es cuando el resultado puede ser estimado confiablemente, pero primero se tiene que haber cumplido con todas las condiciones siguientes:

- a. Que los ingresos totales provenientes del contrato puedan valorarse confiablemente.
- b. Cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluirán a favor de empresa.
- c. Cuando tanto los costos para terminar el contrato así como el estado de cumplimiento del mismo a la fecha del balance general puedan ser valuados confiablemente.
- d. Que los costos atribuibles al contrato puedan ser identificados claramente y valuados confiablemente, de manera que los costos reales incurridos puedan compararse con las estimaciones anteriores.

3.5.1.2. Contratos de Margen sobre el Costo

Es donde el contratista recibe el reembolso de los costos incurridos de acuerdo al contrato, más un porcentaje de estos o un honorario fijo.

El contratista recibe el reembolso de los costos incurridos de acuerdo al contrato más un porcentaje de estos o un honorario.

Es cuando el resultado puede ser estimado confiablemente, y cuando se han cumplido todas las condiciones siguientes:

- a. Probabilidad de que todos los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan a favor de la empresa.
- b. Los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden identificarse claramente y valuarse confiablemente.

3.5.2. Reconocimiento

3.5.2.1. Contrato por Avance de Obra

El reconocimiento de ingresos y gastos de un contrato de construcción en relación con el estado de su cumplimiento, es a menudo conocido como porcentaje del método de avance de trabajo. Por este método, los ingresos son concordados con los costos incurridos para alcanzar la etapa de terminación, dando lugar al reporte de ingresos, gastos y

utilidades que pueden atribuirse la proporción del trabajo terminado.

Este método provee información útil sobre el avance de la actividad del contrato y su ejecución durante un periodo.

Por el porcentaje del método de avance del trabajo, los ingresos se reconocen como tales en el estado de ganancias y pérdidas de los periodos contables en los cuales se realiza el trabajo. Los costos del contrato generalmente se reconocen como gastos en el estado de pérdidas y ganancias de los periodos contables en los cuales se realiza el trabajo relacionado con dichos costos. Sin embargo, cualquier exceso previsto en los costos totales sobre los ingresos totales del contrato se reconocen inmediatamente como gastos.

3.5.2.2. Contrato de Obra Terminada

Bajo el método de contrato terminado se da reconocimiento a los ingresos devengados sólo cuando el contrato está total o prácticamente terminado; esto es, cuando sólo queda por ejecutar una parte ínfima de trabajo, sin considerar el trabajo que se pueda derivar de cláusulas de garantía. Los costos, los estados de pago cobrados y los anticipos recibidos, se acumulan durante el curso del contrato sin dar reconocimiento a utilidad alguna, hasta que la actividad del contrato haya sido prácticamente concluida.

El ingreso se reconoce únicamente en el momento cuando se termine la obra, es decir, cuando se cumpla con el contrato. Los costos de los contratos en proceso y las facturaciones actuales se acumulan, pero no hay cargo ni abono intermedios a ingresos hasta tanto el contrato no haya terminado. Bajo este método los costos incurridos y los pagos progresivos recibidos se acumulan durante el curso del contrato, pero no se reconoce utilidad.

3.6. Determinación del Trabajo Ejecutado

La NIC #11 nos establece en el párrafo 30, que *“el grado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad utilizará el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir:*

- a. La proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;*

- b. A inspección de los trabajos ejecutados; o*

- c. La proporción física del contrato total ejecutada ya.*

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

3.7. Reconocimiento y Medición de los Ingresos

Para poder medir los ingresos en un contrato de construcción, se debe tomar en consideración lo siguiente:

- a. El monto inicial de ingresos, convenido en el contrato.
- b. Las variaciones en el trabajo contratado, los reclamos y pagos de incentivos, en la medida en que sea probable que den lugar a ingresos y cuando puedan ser confiablemente valuadas.

Los ingresos por contratos son valuados al valor real de las contraprestaciones recibidas o por recibir, es decir, que son valuados al valor razonable de la contraprestación a recibir. La valuación de dichos ingresos por contratos es afectada por una variedad de incertidumbres que dependen del resultado de los hechos futuros. Las estimaciones realizadas necesitan continuamente ser revisadas cuando los hechos suceden y las incertidumbres se solucionan.

Entre los hechos que pueden provocar una variación de los ingresos esperados destacan las modificaciones, las reclamaciones y los pagos por incentivos.

Las modificaciones se incluirán en los ingresos del contrato cuando su cuantía puede ser medida con fiabilidad y cuando sea probable que el cliente acepte el plan modificado y el importe de ingresos que se propone en la modificación.

Las reclamaciones se incluirán en los ingresos del contrato cuando su cuantía puede ser medida con fiabilidad y cuando las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación.

Los pagos por incentivos se incluirán en los ingresos del contrato cuando su cuantía puede ser medida con fiabilidad y cuando el contrato está

suficientemente avanzado, de manera que es probable que se cumplan los niveles de ejecución del contrato.

En conclusión, el monto de los ingresos por contratos puede aumentar o disminuir de un periodo al siguiente por:

- a. Un contratista y un cliente pueden acordar variaciones o reclamos que aumentan o disminuyen en un periodo posterior a aquel en que inicialmente se acordó el contrato.
- b. El monto de los ingresos acordados en un contrato a precio fijo, puede aumentar como resultado de las cláusulas de costos escalonados.
- c. El monto de los ingresos por contrato puede disminuir como resultado de las multas que surjan por demoras ocasionadas por el contratista en la terminación del contrato.
- d. Cuando un contrato a precio fijo implica un precio fijo por unidad de rendimiento, los ingresos aumentan en tanto el número de unidades se incrementa.

Las modificaciones pueden llegar a cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato, las cuales pueden llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato.

Para determinar el reconocimiento de ingreso, la norma nos indica en el párrafo 22, que *“cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa”*.

3.8. Reconocimiento y Medición de los Costos

Los costos en los que incurre la empresa que efectúa contratos puede dividirse en:

- a. Costos que se relacionan directamente a un contrato específico
 - Costos de mano de obra en el lugar donde se efectúa la construcción, incluyendo supervisión de la obra.
 - Costos de los materiales usados en la construcción.
 - Depreciación de maquinaria y equipo usados en el contrato.
 - Costos de traslado de maquinaria, equipo y materiales hacia y desde el sitio indicado en el contrato.
 - Costos de contratación de planta y equipo.
 - Costos de asistencia y diseño técnico que estén directamente relacionados con el contrato.
 - Costos estimados de rectificación y garantía del trabajo, incluyendo costos de garantías previstas.
 - Reclamos de terceros.

- b. Costos que pueden ser atribuibles a la actividad del contrato en general

Estos costos pueden ser asignados a contratos específicos e incluyen:

- Seguros.
 - Costos de diseño y asistencia técnica no directamente relacionados con un contrato específico.
 - Gastos generales de la construcción.
- c. Costos no atribuidos a la actividad contratada

Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad contratada o no puedan ser asignados a un contrato se excluyen de los costos de un contrato de construcción, incluyendo:

- Costos generales de administración cuyo reembolso no esté especificado en el contrato.
- Costos de ventas.
- Costos de investigación y desarrollo para los cuales no se especifique el reembolso en el contrato.
- Depreciación de la maquinaria y equipo ocioso que no se usen en un determinado contrato.
- Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato.

3.9. Reconocimiento y Medición de los Gastos

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los costos de actividades ordinarias asociados con el mismo deben ser reconocidos como gastos de actividades ordinarias, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa.

Los costos del contrato cuya recuperación no sea probable se reconocen inmediatamente como gastos. A continuación daremos ejemplos de circunstancias en las cuales la recuperación de costos incurridos no es probable que ocurra y en las cuales pueda necesitarse que sean reconocidos inmediatamente como un gasto:

- a. Contratos que no estén totalmente vigentes, es decir, que su validez esté seriamente en discusión.
- b. Contratos cuyo cumplimiento esté sujeto al resultado de un litigio o legislación pendiente.
- c. Contratos relacionados con bienes inmuebles que probablemente sean prohibidos o expropiados.
- d. Contratos en los que el cliente no puede cumplir con sus obligaciones.
- e. Contratos en los que el contratista no pueda terminar el contrato o cumplir con sus obligaciones contractuales.

3.10. Aptitud en el Reconocimiento de una Pérdida

En caso de que sea posible que los costos totales del contrato sean superiores a los ingresos totales del contrato, las pérdidas esperadas se deberán reconocer en la cuenta de resultados de manera inmediata, independientemente de:

- a. La fecha de inicio del trabajo
- b. Estado de realización del contrato
- c. Ganancias estimadas de contratos independientes a este.

Para soportar lo indicado en el párrafo anterior, hacemos referencia al párrafo 36 de la norma, donde establece que *“cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto”*.

“El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Estos costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato”.

“El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Estos costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato”.

3.11. Posibles Problemas en un Contrato de Construcción

3.11.1. Cambios en el alcance del trabajo

Una variación es una instrucción dada por el cliente para un cambio en el alcance del trabajo que debe ser realizado según el contrato, pudiendo conducir a un aumento o a una disminución de los ingresos. Se incluye una variación en los ingresos por contrato cuando:

- a. Es probable que el cliente apruebe la variación y el monto de los ingresos que resulten de dicha variación.
- b. El monto de los ingresos pueda ser valuado confiablemente.

3.11.2. Demoras o errores ocasionados por clientes

Un reclamo es el monto que el contratista busca cobrar al cliente u otra parte interesada como el reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. Por ejemplo, dicho reclamo puede surgir: ante demoras ocasionadas por el cliente, errores en las especificaciones o en los diseños y variaciones en discusión en el trabajo contratado. Por consiguiente, los reclamos solo se incluyen en los ingresos por contrato cuando:

- a. Las negociaciones han alcanzado una etapa avanzada donde probablemente el cliente acepte el reclamo.
- b. El monto, que es probable que sea aceptado por el cliente, pueda valuarse confiablemente.

3.11.3. Incentivos

Los pagos de incentivos son montos adicionales pagados al contratista si las normas de rendimiento especificadas se

cumplen o se superan. Los pagos de incentivos se incluyen en los ingresos por contrato cuando:

- a. El contrato está suficientemente avanzado, y sea probable que las normas de rendimiento especificadas se cumplan o se superen.
- b. El monto de pago del incentivo pueda valuarse confiablemente.

3.11.4. Cambios en las estimaciones

El porcentaje del método de avance del trabajo se aplica sobre una base acumulativa por cada periodo contable a las estimaciones corrientes de los ingresos y costos del contrato. Por lo tanto, el efecto de un cambio en la estimación de los ingresos o costos del contrato, o el efecto de un cambio en la estimación del resultado de un contrato, se registra como un cambio en la estimación contable.

Las estimaciones revisadas se utilizarán para determinar los importes de ingresos y gastos reconocidos en la cuenta de resultados del periodo actual y de los periodos sucesivos.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- a. *Los ingresos de actividades ordinarias deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y*
- b. *Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.*

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36.

A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la entidad llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos de actividades ordinarias del contrato serán reconocidos sólo en la proporción a los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con fiabilidad, la entidad se abstendrá de reconocer ganancia alguna. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos de actividades ordinarias totales. En estos casos, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, se llevará inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36.

Los costos del contrato que no sean de probable recuperación, se reconocerán como un gasto inmediatamente.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como un gasto.

3.12. Información A Revelar Con Respecto Al Contrato De Construcción

La memoria de la empresa deberá informar sobre diferentes hechos derivados del contrato de construcción, tales como:

- a. El importe que la empresa se ha reconocido como ingreso en el ejercicio.
- b. Métodos utilizados para determinar el porcentaje de ingresos del contrato reconocidos como tal en el ejercicio.
- c. Métodos utilizados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

La empresa deberá informar de lo siguiente, en relación con los contratos en curso a fecha de cierre:

- a. Importe total de costos incurridos y gananciera reconocidas hasta la fecha.
- b. Importe de los anticipos recibidos.
- c. Importe de las retenciones en los pagos, es decir, de las cantidades que no se van a recuperar hasta la satisfacción de una condición determinada del contrato o hasta que los efectos de la obra hayan sido solventados.

La empresa deberá dar a conocer la siguiente información relacionada con el activo y el pasivo:

- a. Activos debidos por los clientes, a consecuencia de un contrato de construcción.

- b. Pasivos debidos a los clientes, a consecuencia de un contrato de construcción.

3.12.1. Ejemplos de Notas a los Estados Financieros

A continuación presentamos un ejemplo de la nota 2, 3 y 4 de los estados financieros que deben ser presentadas en un informe de Auditoría, cabe recalcar que la numeración de las notas, pueden cambiar dependiendo de la firma auditora:

Nota 2: RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

A continuación se describen las principales políticas contables adoptadas en la preparación de estos estados financieros. Tal como lo requiere la NIIF 1, estas políticas han sido diseñadas en función a las NIIF vigentes al 31 de diciembre de 2010 y aplicadas de manera uniforme a todos los años que se presentan en estos estados financieros.

Bases de preparación de estados financieros -

Los presentes estados financieros de la Compañía ABC S.A. constituyen los primeros estados financieros preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB (International Accounting Standard Board) que han sido adoptadas en Ecuador y representan la adopción integral, explícita y sin reservas de las referidas normas internacionales y aplicadas de manera uniforme a los ejercicios

que se presentan. Los estados financieros de la Compañía han sido preparados de acuerdo con el principio del costo histórico.

Los estados financieros de la Compañía emitidas hasta el 31 de diciembre del 2009, se prepararon de acuerdo con Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).

La preparación de los estados financieros de acuerdo con NIIF requiere el uso de estimados contables críticos. También requiere que la Administración ejerza su juicio en el proceso de aplicación de las políticas contables de la Compañía. En la Nota 3 se revelan las áreas que implican un mayor grado de juicio o complejidad o áreas en las que supuestos y estimados son significativos para la elaboración de los estados financieros. Debido a la subjetividad inherente en este proceso contable, los resultados reales pueden diferir de los montos estimados por la Administración.

A la fecha de emisión de estos estados financieros, se han publicado enmiendas, mejoras e interpretaciones a las normas existentes que no han entrado en vigencia y que la Compañía no ha adoptado con anticipación.

Estas son de aplicación obligatoria a partir de las fechas indicadas a continuación:

<u>Norma</u>	<u>Tipo de cambio</u>	<u>Aplicación obligatoria para ejercicios iniciados a partir de:</u>
IFRIC 14	Enmienda. Prepago de requisitos mínimos de financiación	1 de enero del 2011
IAS 32	Enmienda. Derechos o garantías sobre opciones de compra de acciones	1 de julio del 2010
IFRIC 19	Clarifica la extinción de los pasivos con instrumentos de patrimonio	1 de julio del 2010
IAS 24	Enmienda. Definición de partes vinculadas	1 de enero del 2011
IFRS 9	Mejora. Reconocimiento y medición de instrumentos financieros	1 de enero del 2013
IFRS 7	Énfasis en la interacción entre revelaciones cualitativas y cuantitativas respecto de la naturaleza y extensión de los riesgos de instrumentos financieros	1 de enero del 2011
IAS 1	Clarifica el análisis de la conciliación de otro resultado integral	1 de enero del 2011
IFRIC 13	Clarificación del significado de valor razonable en el contexto de planes de lealtad de clientes	1 de enero del 2011
IFRS 10	Mejora. Estados financieros consolidados	1 de enero del 2013
IFRS 11	Mejora. Acuerdos conjuntos	1 de enero del 2013
IFRS 12	Revelaciones por acuerdo conjuntos	1 de enero del 2013
IFRS 13	Mediciones a valor razonable	1 de enero del 2013

Figura 2. Cuadro de enmiendas de Normas Internacionales de Contabilidad

La Compañía estima que la adopción de las enmiendas a las NIIF y las nuevas interpretaciones antes descritas, no tendrá un impacto significativo en los estados financieros en el ejercicio de su aplicación inicial.

Obras en ejecución

Corresponde a la porción de los costos incurridos y acumulados por cada obra que aún no han sido reconocidos en los resultados de las operaciones en función del porcentaje de avance de los trabajos ejecutados. Se registran al costo de adquisición de los bienes y servicios contratados y/o adquiridos para la ejecución de las distintas obras a cargo de la Compañía.

Reconocimiento de ingresos y costos -

La Compañía presta servicios de diseño, ingeniería y construcción de obras civiles. Estos servicios se realizan en base a dos tipos de contratos: para las obras civiles públicas y privadas como contrato a precio fijo y para las obras civiles relacionadas con soluciones habitacionales de propiedad de compañías y partes relacionadas como contratos de margen sobre el costo.

Se reconocen los ingresos para ambos tipos de contrato de acuerdo con el método de porcentaje de avance.

Contratos a precio fijo: Los ingresos se registran con base en las planillas presentadas en función de los trabajos ejecutados, en la fecha de los estados financieros, medidos como un porcentaje del precio total del contrato, también se incluyen reajustes de precios elaborados de acuerdo a los trabajos ejecutados conforme a las especificaciones de los contratos firmados. El efectivo recibido de los clientes en calidad de anticipos se acumula en el rubro Anticipos de clientes en el Pasivo y se registran con crédito a resultados en función de las planillas de avance de obra facturadas. Los costos incurridos en estas obras se acumulan en el rubro Obras en ejecución dentro del Activo y son registrados con cargo a resultados en función del porcentaje del grado de avance de los trabajos ejecutados.

Contratos de margen sobre costo: Los ingresos se miden con base en los costos incurridos en la ejecución de las obras como

un porcentaje del total de costos que se incurrirá en completar las obras más el margen de ganancia a obtener previsto en cada obra. El efectivo recibido de los clientes en calidad de anticipos se acumula en el rubro Anticipos de clientes en el Pasivo y se registran con crédito a resultados en función del porcentaje de completado de la obra facturadas. Los costos incurridos en estas obras se acumulan en el rubro Obras en ejecución dentro del Activo y son registrados con cargo a resultados en función del porcentaje del grado de avance de los trabajos ejecutados.

Los ingresos y gastos no relacionados directamente con el proceso de construcción se imputan con cargo a los resultados del año en base a su realización y devengamiento.

Nota 3: ESTIMACIONES Y CRITERIOS CONTABLES SIGNIFICATIVOS

La preparación de estados financieros requiere que la Administración realice estimaciones y utilice supuestos que afectan los montos incluidos en estos estados financieros y sus notas relacionadas. Las estimaciones realizadas y supuestos utilizados por la Compañía se encuentran basadas en la experiencia histórica, cambios en la industria e información suministrada por fuentes externas calificadas. Sin embargo, los resultados finales podrían diferir de las estimaciones bajo ciertas condiciones.

Las estimaciones y políticas contables significativas son definidas como aquellas que son importantes para reflejar

correctamente la situación financiera y los resultados de la Compañía y/o las que requieren un alto grado de juicio por parte de la administración.

Las principales estimaciones y aplicaciones del criterio profesional se encuentran relacionadas con los siguientes conceptos:

Provisión por deterioro de activos financieros (préstamos y cuentas por cobrar): *Determinación al cierre del año de pérdidas por deterioro en el valor de los préstamos y cuentas por cobrar.*

Reconocimiento de ingresos: *Los ingresos se reconocen gradualmente en el mismo porcentaje en que las obras contratadas avanzan en su construcción. El mayor riesgo involucra la determinación del precio de la obra y sus correspondientes costos de construcción que son presupuestados de manera anticipada a la contratación y construcción de la obra. Se aplica la metodología por planillas de avance de obra con inspección física de las obras, y se reconocen los ingresos en resultados en la medida que las planillas son aceptadas por y facturadas a los clientes. Adicionalmente, se reconocen derechos por facturar sobre planillas de avance de obra pendientes de facturación al cierre del año.*

Propiedades y equipos: La determinación de las vidas útiles de las maquinarias y equipos utilizados en la construcción de obras se deben evaluar al cierre de cada año a fin de determinar el real consumo económico de estos bienes.

Provisiones por beneficios a empleados: Las hipótesis empleadas en el cálculo actuarial de Jubilación patronal y Desahucio - Para lo cual utiliza estudios actuariales practicados por profesionales independientes.

Impuesto a la renta diferido: La Compañía ha realizado la estimación de sus impuestos diferidos considerando que todas las diferencias entre el valor en libros y la base tributaria de los activos y pasivos (fundamentalmente efectos de la adopción de las NIIF) se revertirán en el futuro.

Nota 4: TRANSICIÓN A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)

Base de la transición a las NIIF

Aplicación de NIIF 1

De acuerdo a la Resolución No.08.G.DSC.010 emitida por la Superintendencia de Compañías en noviembre del 2008, las compañías como ABC S.A. inscritas en el mercado de Valores, deben preparar sus primeros estados financieros bajo NIIF en el 2010, por lo cual los estados financieros de la Compañía por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2010 son los primeros estados financieros emitidos de acuerdo con Normas

Internacionales de Información Financiera (NIIF). Hasta el año terminado en el 2009 la Compañía emitía sus estados financieros según Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), por lo cual las cifras de los estados financieros del 2009 han sido reestructuradas para ser presentadas con los mismos criterios y principios del 2010.

La fecha de transición de la Compañía es el 1 de enero del 2009. La Compañía ha preparado su estado de situación financiera de apertura bajo NIIF a dicha fecha.

De acuerdo a la NIIF 1 para elaborar los estados financieros antes mencionados, se han aplicado todas las excepciones obligatorias y algunas de las exenciones optativas a la aplicación retroactiva de las NIIF

Exenciones a la aplicación retroactiva utilizadas por la Compañía

La siguiente exención a la aplicación retroactiva fue utilizada por la Compañía:

Valor razonable o revalorización como costo atribuido

De acuerdo a lo señalado por NIIF 1 “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, la Compañía ha optado por utilizar el valor razonable como costo atribuido para sus maquinarias a la fecha de transición a las NIIF mediante el uso de tasaciones efectuadas por expertos independientes calificados. Al resto de los activos fijos se les asignó como costo atribuido el costo, neto de depreciación

vigente al 1 de enero de 2009 según las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, ya que este es comparable con su costo o costo depreciado bajo NIIF.

Las demás exenciones opcionales no han sido utilizadas por la Compañía por no ser aplicables conforme se describe a continuación:

Combinación de negocios, debido a que la Compañía no ha efectuado este tipo de transacciones a la fecha de transición.

Resultados acumulados de conversión, debido a que la Compañía no mantiene inversiones en subsidiarias o asociadas con moneda funcional diferente a la moneda funcional de la Compañía;

Ganancias y pérdidas actuariales, debido a que bajo NEC no se difirieron las ganancias y pérdidas actuariales;

Costos de endeudamiento, debido a que no existen activos calificables adquiridos con endeudamiento en la fecha de transición;

Instrumentos financieros compuestos debido a que la Compañía no presenta ese tipo de instrumentos financieros en la fecha de transición;

Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y joint ventures, debido a que la Compañía no cuenta con subsidiarias a la fecha de transición;

Nueva designación de instrumentos financieros previamente reconocidos, debido a que la revisión de la designación de sus instrumentos financieros no generó impacto alguno en su medición;

Tratamiento para pagos basados en acciones, debido a que a la fecha de transición la Compañía no cuenta con este tipo de planes;

Contratos de seguros, debido a que la Compañía no posee ese tipo de contratos;

Medición del valor razonable de activos y pasivos financieros en su reconocimiento inicial, debido a que no se identificaron situaciones donde aplique esta situación;

Activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con el IFRIC 12, debido a que la Compañía no mantiene contratos que estén dentro del alcance de esta interpretación.

Conciliación entre NIIF y NEC

Las conciliaciones presentadas a continuación detallan la cuantificación del impacto de la transición a las NIIF. La conciliación proporciona el impacto de la transición con los siguientes detalles:

- Conciliación del patrimonio al 1 de enero de 2009 y 31 de diciembre de 2009.
- Conciliación del estado de resultados integrales por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2009.

Conciliación del patrimonio

<u>Conceptos</u>	<u>31 de diciembre del 2009</u>	<u>1 de enero del 2009</u>
Total patrimonio neto atribuible a los accionistas según NEC	5.987.494	5.562.240
Propiedades y equipos	(150.367)	1.500.823
Impuesto a la renta diferido	37.592	(375.206)
Notas promisorias	53.935	194.351
Obras en ejecución	-	(113.712)
Efecto de las NIIF en el año 2009	(58.840)	-
Efecto de la transición a las NIIF al 1 de enero del 2009	1.206.256	1.206.256
Total patrimonio neto atribuible a los accionistas según NIIF	<u>7.134.910</u>	<u>6.768.496</u>

Conciliación del estado de resultados integrales

<u>Conceptos</u>	- <u>Por el año terminado el 31 de diciembre del 2009</u>
<i>Utilidad neta según NEC</i>	425.254,00
<i>Depreciación de propiedades, planta y equipos</i>	(150.367,00)
<i>Impuestos diferidos</i>	37.592,00
<i>Intereses ganados en notas promisorias</i>	<u>53.935,00</u>
<i>Efecto de la transición a las NIIF</i>	<u>(58.840,00)</u>
<i>Utilidad neta según NIIF</i>	<u><u>366.414,00</u></u>

3.13. Afectación Tributaria en los Contratos de Construcción

La Administración Tributaria Ecuatoriana en los últimos años ha venido haciendo grandes esfuerzos para controlar la evasión fiscal de los distintos impuestos que existen en el Ecuador. La evasión fiscal es uno de los mayores problemas que debe enfrentar el sistema tributario, y la cual causa efectos nocivos en la economía, impidiendo el crecimiento económico del país.

En el Ecuador, la construcción es una de las actividades más explotadas de las industrias ecuatorianas, pero también es una de las actividades más desatendidas por parte del Gobierno Central, esto unido a otros factores, tales como la falta de cultura tributaria de muchos arquitectos, ingenieros civiles y maestros, contribuye a que gran parte del sector de la construcción no cumpla con sus obligaciones tributarias.

Tributariamente, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno permite aplicar tanto el método de avance de obra como el método de obra terminada para contabilizar los ingresos y costos de construcción, por lo que los negocios de empresas constructoras no sufrirían ningún impacto fiscal.

Si tal disposición tributaria se mantiene, los contribuyentes que utilicen el método de obra terminada que fiscalmente es el más conveniente, darían origen a una diferencia temporaria, la cual deberá tratarse mediante aplicación de Impuesto a las Ganancias, que es la norma orientada al cálculo del impuesto a la renta corriente y diferido, y del correspondiente pasivo diferido originado por la existencia de una base fiscal diferente a la de los registros contables.

A continuación daremos a conocer los puntos más importantes que tienen afectación directa en los contratos de construcción, entre los cuales se encuentran los siguientes:

a. Impuesto al Valor Agregado

- Art. 52 - LORTI.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

- Art. 53 - LORTI.- Concepto de transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:
 1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.

 2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,

 3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.

- Art. 67 - LORTI.- Declaración del impuesto.- Determinación por la Administración.- Dentro del plazo de caducidad y en las formas y

condiciones que establece el Código Tributario y este Reglamento, la Administración Tributaria ejercerá la facultad determinadora, a fin de verificar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, y la determinación del tributo correspondiente.

Para este efecto, se utilizarán todos los datos de que disponga la Administración Tributaria.

- Art. 61 - LORTI.- Hecho generador.- El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:
 1. En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
 2. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.
 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.
 4. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su

producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.

5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.
 6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.
- Facturación del IVA.- Los sujetos pasivos tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio:
 1. Facturas
 2. Notas o Boletas de Venta

Esta obligación regirá aun cuando la venta o el servicio no se encuentren

Nota: Se deberá desglosar el IVA en la factura o nota de venta y en caso de no emitirse se considerará un caso especial de defraudación que será sancionado según el Código Tributario.

b. Impuesto A La Renta

Las empresas que desarrollan actividades en el Ecuador se deberán informar acerca del concepto de renta como lo explica el artículo 1 de la Ley donde se la define como todo ingreso que obtenga una persona

tanto en territorio como en el exterior, siempre y cuando, sean de fuente ecuatoriana, de acuerdo a los siguientes artículos:

- Art. 1 - LORTI.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

- Art. 2 - LORTI.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:
 1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
 2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

- Art. 4 - LORTI.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

- Art. 92 – RLORTI.- Agentes de Retención.- Serán agentes de retención del Impuesto a la Renta:

1. Las entidades del sector público, según la definición de la Constitución Política del Ecuador, las sociedades, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quien los perciba;
Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad solamente realizarán retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta por los pagos o acreditaciones en cuenta que realicen por sus adquisiciones de bienes y servicios que sean relacionados con la actividad generadora de renta.
 2. Todos los empleadores, personas naturales o sociedades, por los pagos que realicen en concepto de remuneraciones, bonificaciones, comisiones y más emolumentos a favor de los contribuyentes en relación de dependencia; y,
 3. Los contribuyentes dedicados a actividades de exportación por todos los pagos que efectúen a sus proveedores de cualquier bien o producto exportable, incluso aquellos de origen agropecuario. Siempre que dichos valores constituyan renta gravada para quien los perciba.
 4. Los contribuyentes que realicen pagos al exterior a través de la figura de reembolso de gastos.
- Art. 28 - LORTI.- Ingresos de las empresas de construcción.- Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, se podrá adoptar uno de los

sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas.

Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se aplicará la siguiente norma:

1. En los contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.
 2. Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículo.
- Art. 37 - LORTI.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible.
Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos, activos para riego,

material vegetativo, plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo, para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecerán en el Reglamento a la presente Ley. En el caso de instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, también podrán obtener dicha reducción, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo, incluidos los pequeños y medianos productores, en las condiciones que lo establezca el reglamento, y efectúen el correspondiente aumento de capital. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión, y en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito y similares se perfeccionará de conformidad con las normas pertinentes.

En casos excepcionales y debidamente justificados mediante informe técnico del Consejo de la Producción y de la Política Económica, el Presidente de la República del Ecuador mediante Decreto Ejecutivo podrá establecer otros activos productivos sobre los que se reinvierta las utilidades y por tanto obtener el descuento de los 10 puntos porcentuales. La definición de activos productivos deberá constar en el Reglamento a la presente Ley.

Las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos estarán sujetas al impuesto mínimo establecido para sociedades

sobre su base imponible en los términos del inciso primero del presente artículo.

Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, se considerará dividendos o beneficios anticipados por la sociedad y por consiguiente, ésta deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre su monto. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en el Reglamento, y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta.

A todos los efectos previstos en la ley de Régimen Tributario, cuando se haga referencia a la tarifa general del Impuesto a la Renta de Sociedades, entiéndase a la misma en el porcentaje del 22%, en los términos previstos en el inciso primero del presente artículo.

- Primera Disposición Transitoria – Código De La Producción.- La reducción de la tarifa del impuesto a la Renta de Sociedades contemplada en la reforma al Art. 37 de la ley de Régimen Tributario Interno, se aplicará de forma progresiva en los siguientes términos:
 1. Durante el ejercicio fiscal 2011, la tarifa impositiva será del 24%.
 2. Durante el ejercicio fiscal 2012, la tarifa impositiva será del 23%.
 3. A partir del ejercicio fiscal 2013, en adelante, la tarifa impositiva será del 22%.

c. Retención de Impuesto a la Renta

- Retención del 1%
 1. Compra de bienes muebles de naturaleza corporal excepto combustible.
 2. Intereses y comisiones que causen en operaciones de crédito entre las instituciones del Sistema Financiero.
 3. Pagos por transporte privado de pasajeros o transporte público o privado de carga.
 4. Aquellos efectuados por concepto de energía eléctrica
 5. Pagos en actividades de construcción de obra material inmueble, urbanización, lotización o actividades similares.
 6. Por seguros y reaseguros (10% del valor de las primas facturadas).
 7. Pagos o créditos en cuenta que se realicen a compañías de arrendamiento mercantil establecidas en el Ecuador, sobre las cuotas de arrendamiento e inclusive la de opción de compra.
 8. Pagos por servicios de medios de comunicación y de agencias de publicidad

- Retención 2%
 1. Pagos a personas naturales por servicios donde prevalezca la mano de obra sobre el factor intelectual.
 2. Pagos o créditos realizados por las empresas emisoras de tarjetas de crédito a sus establecimientos afiliados.
 3. Ingresos por intereses o descuentos y cualquier otro rendimiento financiero generados por préstamos, cuentas corrientes, certificados financieros, pólizas de acumulación, depósitos a plazo, certificados de inversión, avales, fianzas y cualquier otro tipo de documentos similares. No procede retención a los intereses pagados a instituciones controladas por la Superintendencia de Bancos, ni a los intereses pagados en libretas de ahorro a la vista a personas naturales, ni a los rendimientos por depósitos a plazo fijo de un año o más pagados por las instituciones financieras nacionales a naturales y sociedades excepto a instituciones del sistema financiero.
 4. Los intereses que cualquier entidad del sector público que actúe en calidad de sujeto activo de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras, reconozca a favor del sujeto pasivo.
 5. Por regalías, derechos de autor, marcas, patentes y similares a Sociedades.
 6. Pagos no contemplados con porcentajes específicos de retención

- Retención 8%
 1. Honorarios, comisiones y demás pagos realizados a personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, siempre y cuando, dicho servicio no esté relacionado con el título profesional que ostente la persona que lo preste.
 2. Honorarios y demás pagos realizados a personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios de docencia.
 3. Cánones, regalías, derechos o cualquier otro pago o crédito en cuenta que se efectúe a personas naturales con residencia o establecimiento permanente en el Ecuador relacionados con la titularidad, uso, goce o explotación de derechos de propiedad intelectual definidos en la Ley de Propiedad Intelectual.
 4. Los pagos realizados a notarios y registradores de la propiedad y mercantil en sus actividades notariales o de registro.
 5. Los pagos por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles.
 6. Pagos a deportistas, entrenadores, árbitros y miembros de cuerpos técnicos y artistas nacionales o extranjeros residentes que no se encuentren en relación de dependencia (caso contrario se rige a la tabla de personas naturales).

7. Los realizados a artistas tanto nacionales como extranjeros residentes en el país por más de seis meses.
 8. Por regalías, derechos de autor, marcas, patentes y similares a Naturales.
- Retención 10%
 1. Honorarios, comisiones y demás pagos realizados a personas naturales profesionales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, siempre y cuando, los mismos estén relacionados con su título profesional.
 - Art. 123 - RLORTI.- Retención en pagos por actividades de construcción o similares.- La retención en la fuente en los pagos o créditos en cuenta realizados por concepto de actividades de construcción de obra material inmueble, de urbanización, de lotización o similares se debe realizar en un porcentaje igual al determinado para las compras de bienes corporales muebles.
 - Art. 102 - RLORTI.- Plazos para declarar y pagar.- Los agentes de retención del Impuesto a la Renta, presentarán la declaración de los valores retenidos y los pagarán en el siguiente mes, hasta las fechas que se indican a continuación, atendiendo al noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes - RUC:

Si el noveno dígito es	Fecha de vencimiento (hasta el día)
0	10 del mes siguiente
1	12 del mes siguiente
2	14 del mes siguiente
3	16 del mes siguiente
4	18 del mes siguiente
5	20 del mes siguiente
6	22 del mes siguiente
7	24 del mes siguiente
8	26 del mes siguiente
9	28 del mes siguiente

Figura 3. Tabla de fecha para pago de impuestos

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil.

Los contribuyentes que tengan su domicilio principal en la Provincia de Galápagos, podrán presentar las declaraciones correspondientes hasta el 28 del mes siguiente sin necesidad de atender al noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes.

- Art. 50 - LORTI.- Obligaciones de los agentes de retención.- La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero. Los agentes de retención están obligados a entregar el respectivo comprobante de retención, dentro del término no mayor de cinco días de recibido el comprobante de venta, a las personas a quienes deben efectuar la retención. En el caso de las retenciones por ingresos del trabajo en relación de dependencia, el comprobante

de retención será entregado dentro del mes de enero de cada año en relación con las rentas del año precedente. Así mismo, están obligados a declarar y depositar mensualmente los valores retenidos en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos, en las fechas y en la forma que determine el reglamento.

El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar la declaración de retenciones y entregar los comprobantes en favor del retenido, será sancionado con las siguientes penas:

1. De no efectuarse la retención o de hacerla en forma parcial, el agente de retención será sancionado con multa equivalente al valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, más el valor que correspondería a los intereses de mora. Esta sanción no exime la obligación solidaria del agente de retención definida en el Código Tributario
2. El retraso en la presentación de la declaración de retención será sancionado de conformidad con lo previsto por el artículo 100 de esta Ley; y,
3. La falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente será sancionada con una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención, y en caso de reincidencia se considerará como defraudación de acuerdo con lo previsto en el Código Tributario.

En caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario.

El retraso en la entrega o falta de entrega de los tributos retenidos conlleva la obligación de entregarlos con los intereses de mora respectivos y será sancionado de conformidad con lo previsto en el Código Tributario.

- Art. 10 - Resolución No. NAC-DGER2007-0411.- Base para la retención en la fuente.- En todos los casos en que proceda la retención en la fuente de impuesto a la renta, se aplicará la misma sobre la totalidad del monto pagado o acreditado en cuenta, sin importar su monto, salvo aquellos referidos a la adquisición de bienes muebles o de servicios prestados en los que prevalezca la mano de obra, casos en los cuales la retención en la fuente procede sobre todo pago o crédito en cuenta superior a cincuenta dólares de los Estados Unidos de América (USD 50). Cuando el pago o crédito en cuenta se realice por concepto de la compra de mercadería o bienes muebles de naturaleza corporal o prestación de servicios en favor de un proveedor permanente o prestador continuo, respectivamente, se practicará la retención sin considerar los límites señalados en el inciso anterior. Se entenderá por proveedor permanente o prestador continuo aquél a quien habitualmente se realicen compras o se adquieran servicios por dos o más ocasiones en un mismo mes calendario. Para efectos de establecer la base de retención se debe considerar que en los pagos o créditos en cuenta por transferencias de bienes o servicios gravados con tributos tales como el IVA o el ICE, la retención debe hacerse exclusivamente sobre el valor del bien o servicio, sin considerar tales tributos, siempre que se encuentren discriminados o separados en el respectivo comprobante de venta.

d. Retención de IVA

- Art. 147 - RLORTI.- Agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado.- Los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, realizarán su declaración y pago del impuesto de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Para el caso de exportadores que actúen como agentes de retención en las importaciones de los bienes que exporten declararán y pagarán el impuesto en la correspondiente declaración de importación. El pago de este impuesto se efectuará en cualquiera de las instituciones autorizadas para cobrar tributos, previa la desaduanización de la mercadería.

Las personas naturales o sociedades que exporten recursos no renovables y que no tenga derecho a la devolución del IVA prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, no retendrán la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones, sino que aplicarán los porcentajes de retención que establezca el Servicio de Rentas Internas para los contribuyentes en general.

En el caso de importación de servicios el usuario o destinatario del servicio tendrá la condición de contribuyente; en tal virtud, los importadores de servicios declararán y pagarán el impuesto retenido dentro de su declaración de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal en el cual se hubiese realizado la importación de dicho servicio.

Los agentes de retención de IVA están sujetos a las mismas obligaciones y sanciones establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno para los agentes de Retención del Impuesto a la Renta.

Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, que importen servicios, las obligaciones en su calidad de contribuyentes estarán ligadas únicamente al período en el cual realizaron la importación del servicio pagado.

- **Porcentajes de retención IVA**

Cuando el sector público y los contribuyentes especiales adquieran bienes gravados con tarifa 12%, retendrán el 30% del valor IVA causado en la adquisición.

Para el caso de la prestación de servicios gravados con tarifa 12%, el porcentaje de retención será el 70% del valor del IVA causado en la prestación del servicio.

Iguales porcentajes aplicarán los agentes de retención cuando los proveedores de bienes y servicios sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, excepto cuando se trate de servicios prestados por profesionales con instrucción superior, o de arrendamiento de inmuebles de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, caso en el cual, la retención será del ciento por ciento del IVA causado.

Se retendrá la totalidad del IVA causado, cuando el adquirente de bienes o servicios haya emitido una liquidación de compra de bienes o prestación de servicios.

- **Art. 1 - Resolución NAC-DGER2008-0124.- Porcentajes de retención de IVA.- Se establecen los siguientes porcentajes de retención en la fuente de impuesto al valor agregado:**
 1. Retención del treinta por ciento (30%) del IVA causado: Los agentes de retención enumerados a continuación retendrán

el treinta por ciento (30%) del IVA causado, cuando adquieran bienes gravados con tarifa doce por ciento (12%) de IVA; y, cuando realicen pagos por concepto de contratos de construcción de obras públicas o privadas, aunque el constructor sea un contribuyente especial:

- i. Las entidades y organismos del sector público y empresas públicas.
 - ii. Las sociedades y las personas naturales a las que el Servicio de Rentas Internas haya calificado como contribuyentes especiales.
 - iii. Las empresas de seguros y reaseguros.
 - iv. Toda sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad que adquiera bienes a personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. De igual manera, efectuarán retención del treinta por ciento (30%) del IVA causado las sociedades emisoras de tarjetas de crédito que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Bancos siempre que realicen pagos a los establecimientos afiliados a su sistema, cuando estos transfieran bienes gravados con tarifa del doce por ciento (12%) de IVA.
2. Retención del setenta por ciento (70%) del IVA causado: Los agentes de retención enumerados a continuación retendrán el setenta por ciento (70%) del IVA causado, en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) de IVA; y, cuando paguen comisiones, a intermediarios y comisionistas que actúen por cuenta de terceros, para la adquisición de bienes y/o servicios:

- i. Las entidades y organismos del sector público y empresas públicas.
 - ii. Las sociedades y las personas naturales a las que el Servicio de Rentas Internas haya calificado como contribuyentes especiales.
 - iii. Las empresas de seguros y reaseguros.
Toda sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad que adquiera servicios a personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. De igual manera, efectuarán retención del setenta por ciento (70%) del IVA causado las sociedades emisoras de tarjetas de crédito que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Bancos siempre que realicen pagos a los establecimientos afiliados a su sistema, cuando éstos presten servicios gravados con tarifa del doce por ciento (12%) de IVA.
3. Retención del cien por ciento (100%) del IVA causado: Los agentes de retención enumerados a continuación retendrán el cien por ciento (100%) del IVA causado, cuando adquieran servicios profesionales prestados por personas naturales con título de instrucción superior otorgado por establecimientos regidos por la Ley de Educación Superior; cuando arrienden inmuebles de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad; y, cuando al adquirir bienes y/o servicios, emitan una liquidación de compra de bienes o prestación de servicios, incluyéndose en este caso al pago de cuotas de arrendamiento al exterior:
- i. Las entidades y organismos del sector público y empresas públicas.

- ii. Las sociedades y las personas naturales a las que el Servicio de Rentas Internas haya calificado como contribuyentes especiales.
 - iii. Las empresas de seguros y reaseguros.
 - iv. Toda sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad. También efectuarán retención del cien por ciento (100%) del IVA causado los exportadores, sean personas naturales o sociedades, cuando adquieran bienes que se exporten, y, bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten. Nota: En la publicación de esta Resolución en el Registro Oficial no constan los literales a), b) y c) de este Artículo.
- Art. 2 - Resolución NAC-DGERCGC09-00710.- Momento de la retención.- La retención en la fuente de impuesto al valor agregado se efectuará el momento en que se realice el pago o se acredite en cuenta los valores que se deban por concepto de la adquisición del bien y/o servicio.

Nota: En la publicación de esta Resolución en el Registro Oficial no existe el Art. 2.
 - Art. 3 - Resolución NAC-DGERCGC09-00710.- Sujetos pasivos a los que no se realiza retención de IVA.- Ningún agente de retención, inclusive los que efectúen actividades de exportación, realizará retenciones de impuesto al valor agregado a los siguientes sujetos pasivos:

1. Entidades y organismos del Sector Público, según la definición señalada en la Constitución Política del Estado.
Nota: Por Disposición Derogatoria de la Constitución de la República del Ecuador (R.O. 449, 20-X-2008), se abroga la Constitución Política de la República del Ecuador (R.O. 1, 11-VIII-1998), y toda norma que se oponga al nuevo marco constitucional.
 2. Contribuyentes especiales designados como tales por el Servicio de Rentas Internas.
 3. Compañías de aviación y agencias de viaje, únicamente por el IVA causado por concepto de venta de pasajes aéreos.
 4. Centros de distribución, comercializadoras, distribuidores finales y estaciones de servicio que comercialicen combustible, únicamente cuando se refieran a consumos de combustible derivado de petróleo.
- Art. 4 - Resolución NAC-DGERCGC09-00710.- Emisión de comprobantes de retención.- Los agentes de retención de impuesto al valor agregado expedirán un comprobante de retención por cada transacción sujeta a retención de IVA, conforme a los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.
 - Art. 5 - Resolución NAC-DGERCGC09-00710.- Adquisición de bienes y servicios sujetos a distintos porcentajes de retención de IVA.- Cuando un agente de retención adquiera bienes y servicios sujetos a diferentes porcentajes de retención de IVA, la misma se realizará sobre el valor del bien o servicio en el porcentaje que corresponda a cada uno de ellos, según lo previsto en esta

resolución, aunque tales bienes o servicios se incluyan en un mismo comprobante de venta. De no encontrarse separados los respectivos valores, se aplicará la retención del setenta por ciento (70%) sobre el total de la compra.

- Art. 163 - RLORTI.- 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.

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.

- Agentes que no son sujetos a retención de IVA:
 1. Las Entidades del Sector Público.

2. Personas naturales o jurídicas en calidad de Contribuyentes Especiales.

A continuación se puede apreciar en la figura 4.1 y 4.2 “Porcentajes de Retención” de IVA, correspondiente al 30%, 70% y 100%, que deberán ser aplicados de acuerdo al motivo de la transacción (hecho generador), es decir, si lo que se está realizando es una compra de bienes o servicios a una persona natural, persona jurídica (empresa), entidad pública o contribuyente especial.

RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO								
AGENTE DE RETENCIÓN (Comprador: el que realiza el pago)	RETENIDO: El que vende o transfiere bienes, o presta servicios.							
	Entidades y organismos del sector público y empresas públicas	Contribuyentes especiales	Sociedades	Personas naturales				
				Obligada a llevar contabilidad	No obligada a llevar contabilidad			
					Emite factura o nota de venta	Liquidación de compras de bienes o adquisición de servicios	Profesionales	Por arrendamiento de bienes inmuebles propios
Entidades y organismos del sector público y empresas públicas	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes ----- - servicios 100%	Bienes ----- servicios 100%
Contribuyentes especiales	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes ----- - servicios 100%	Bienes ----- servicios 100%
Sociedad y persona natural obligada a llevar contabilidad	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes ----- servicios 100%	Bienes ----- servicios 100%
Contratante de servicios de construcción	Bienes no retiene servicios no retiene	bienes ----- servicios 30%	bienes ----- servicios 30%	bienes ----- servicios 30%	bienes ----- servicios 30%	bienes ----- servicios 100%	bienes ----- servicios 30%	-----

Figura 4.1: Porcentajes de retención de IVA

RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO								
AGENTE DE RETENCIÓN (Comprador: el que realiza el pago)	RETENIDO: El que vende o transfiere bienes, o presta servicios.							
	Entidades y organismos del sector público y empresas públicas	Contribuyentes especiales	Sociedades	Personas naturales				
				Obligada a llevar contabilidad	No obligada a llevar contabilidad			
					Emite factura o nota de venta	Liquidación de compras de bienes o adquisición de servicios	Profesionales	Por arrendamiento de bienes inmuebles propios
Compañías de seguros y reaseguros	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 30% servicios 70%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes ----- - servicios 100%	Bienes ----- servicios 100%
Exportadores (únicamente en la adquisición de bienes que se exporten, o en la compra de bienes o servicios para la fabricación y comercialización del bien exportado)	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes no retiene servicios no retiene	Bienes 100% servicios 100%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes 100% servicios 100%	Bienes 100% servicios 100%	-----

Figura 4.2: Porcentajes de retención de IVA

3.14. CINIIF #15: Determinar si es NIC 11 o NIC 18 - Tratamiento Especial para Contratos de Construcción de Inmuebles

La normativa internacional para el reconocimiento de ingresos aplicable a esta actividad aparece recogida, fundamentalmente, en dos normas: la NIC 18 Ingresos ordinarios, de carácter general, y la NIC 11 Contratos de construcción, más específica. La determinación de qué norma es aplicable y, por tanto, qué métodos contables se han de aplicar, ha dado lugar a diversas prácticas en los distintos países o incluso dentro de una misma jurisdicción. Con el objetivo de aclarar el panorama normativo, se ha formulado una consulta al respecto al Comité del IASB encargado de formular interpretaciones, el IFRIC. El objetivo de estas interpretaciones, que son de obligado cumplimiento para aquellas empresas que formulan sus cuentas de acuerdo con las NIIF, es proporcionar las guías adecuadas para alcanzar una aplicación consistente de las normas.

El pasado 3 de julio del 2009 se emitió la Interpretación IFRIC 15 sobre Acuerdos para la construcción de inmuebles (Agreements for the Construction of Real Estate). Se trata de un texto que ha generado un intenso debate. La interpretación persigue aclarar si el reconocimiento de los ingresos procedentes de dichos contratos debe realizarse de acuerdo con lo establecido en la NIC 18 o en la NIC 11.³

Esto quiere decir, empleando la terminología que se utiliza en nuestro país, la determinación de si es aplicable o no el método del porcentaje de realización o el del contrato cumplido en las operaciones denominadas por la Interpretación como acuerdos para la construcción de inmuebles. El empleo de una u otra NIC dependerá esencialmente de si dichos acuerdos reciben la consideración de contratos de construcción. En caso afirmativo, se aplicaría la NIC 11, que prescribe como tratamiento de referencia el del porcentaje de realización. Mientras que, de no ser considerados como tales, la operación se trataría como una mera venta de bienes de acuerdo

³ Datos obtenidos de la CINIIF #15 Contratos de Construcción de Inmuebles

con la NIC 18, que recoge las reglas generales para el reconocimiento de ingresos.

La determinación de la norma a aplicar depende de los términos concretos en los que se redacte el contrato, así como de los hechos y circunstancias relativos al mismo. Para ello, el juicio profesional del contable constituirá un factor determinante.

La aplicación de la NIC 11 o la NIC 18 depende fundamentalmente de que el acuerdo cumpla la definición de contrato de construcción consignada anteriormente. La IFRIC15 incluye un criterio para determinar cuándo se satisface ésta, consistente en determinar si el comprador posee la capacidad de especificar los principales elementos estructurales del diseño del inmueble, ya sea antes de que su construcción comience o bien durante el transcurso de la misma. Cabe precisar que no es condición indispensable que ejerza dicha capacidad, sino únicamente que la ostente.

La NIC 11 será de aplicación a aquellos acuerdos o componentes que satisfagan la definición de contrato de construcción, incluyendo aquellas partes del mismo referidas a la prestación de servicios directamente relacionados con la construcción del inmueble (por ejemplo, como señala el párrafo 5 (a) de la NIC 11, los servicios de gestión del proyecto o los prestados por arquitectos).

Por su parte, la NIC 18 se aplicará cuando los acuerdos de construcción no satisfagan la definición de contrato de construcción.

Esto ocurrirá en aquellas situaciones en las que los compradores sólo tengan una capacidad limitada para influir en el diseño del inmueble.

Se trataría del caso, por ejemplo, en que el comprador pudiera seleccionar un diseño a partir de un rango de opciones determinadas previamente por la entidad o especificar únicamente variaciones menores en el diseño. El tratamiento final dependerá de si el acuerdo se considera, siguiendo la

norma, un acuerdo para la prestación de servicios o para la venta de bienes.

3.14.1 Contabilización de los ingresos procedentes de la construcción de inmuebles

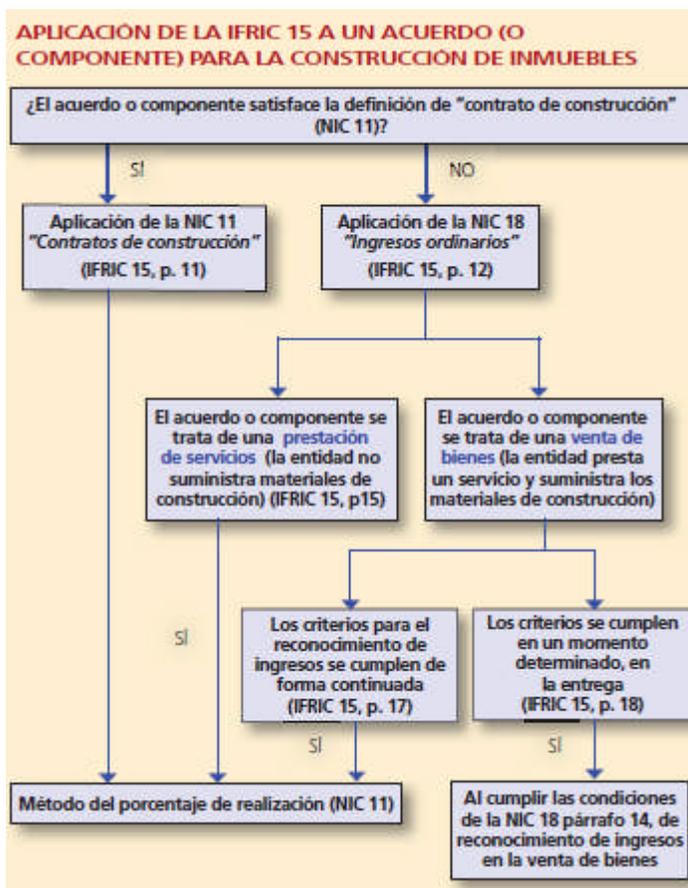


Figura 5. Aplicación de la CINIIF #15 en Construcción de Inmuebles

La figura 5, es un esquema de la aplicación de la IFRIC 15 a un acuerdo (o componente de acuerdo) para la construcción de inmuebles, resumiendo los párrafos que se exponen a continuación. Este gráfico toma como referencia el esquema que la propia Interpretación incluye a modo de síntesis.

- a. Cuando el acuerdo es un contrato de construcción: En este caso se estará a lo dispuesto en la NIC 11, que establece como método contable de referencia el del porcentaje de realización.
- b. Cuando el acuerdo no es un contrato de construcción: Cuando el acuerdo no cumpla la definición de contrato de construcción se aplicará la NIC 18, ya sea considerando la operación como una prestación de servicios o bien como una venta de bienes.
 - Prestación de servicios: Se considerará como una prestación de servicios cuando la entidad no sea la encargada de adquirir o suministrar los materiales de construcción.

En estos casos (NIC 18, párrafo 20), si el resultado de la transacción puede estimarse con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación se reconocerán de acuerdo con el grado de ejecución de los mismos a la fecha del balance, es decir, empleando el método del porcentaje de realización establecido en la NIC 11. Norma a la cual remite la propia NIC 18 (párrafo 21).

De acuerdo con la NIC 18 (párrafo 20), las condiciones que han de darse para considerar que el resultado de una transacción puede estimarse con fiabilidad son las siguientes:

1. El importe de los ingresos ordinarios puede valorarse con fiabilidad;

2. Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;
3. El grado de realización de la transacción, en la fecha del balance, puede ser valorado con fiabilidad; y
4. Los costes ya incurridos en la prestación así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

Las citadas condiciones han sido recogidas en el nuevo Plan General de Contabilidad.

Podría considerarse que este tipo de acuerdos se da en aquellos casos en los que el cliente, siendo propietario del terreno, actúa como su propio contratista, aportando los materiales y contratando distintos trabajos a empresas constructoras diferentes. Estas empresas, dado que sólo prestan servicios, no tienen riesgo de inventario para los materiales de construcción.

- Venta de bienes: Los acuerdos se considerarán como una venta de bienes cuando, junto a la prestación de servicios, la entidad también suministre los materiales de construcción con el objeto de cumplir el contrato.

La Interpretación se basa en el criterio de que los ingresos sólo se pueden reconocer cuando la entidad haya transferido al comprador el control y los riesgos y ventajas derivados de la propiedad de los bienes. En estos casos se aplica lo establecido en la NIC 18 (párrafo 14), que indica que los ingresos ordinarios

procedentes de la venta de bienes deben reconocerse cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

1. La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
2. La empresa 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 los mismos;
3. El importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad;
4. Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
5. Los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Existen dos modalidades en este tipo de venta de bienes:

- a. Aquellas en las que la entrega del bien se efectúa de una sola vez en un único momento del tiempo. En este caso, los ingresos se reconocerán en el momento en que se cumplan las condiciones mencionadas anteriormente, coincidiendo con la entrega final del bien.

- b. Aquellas en los que se considera que la entrega se produce de manera continuada conforme la construcción avanza. Se aplicará el método del porcentaje de realización, tal y como se describe en la NIC 11, siempre que se cumplan las condiciones anteriormente citadas (NIC 18, párrafo 14) de manera continuada.

Por último, los trabajos adicionales que deban realizarse en el inmueble una vez que éste haya sido entregado al comprador se reconocerán como un pasivo y un gasto de acuerdo con el párrafo 19 de la NIC 18, siempre que no se hayan podido identificar de forma independiente como un componente separable del acuerdo. El pasivo constituye una provisión que debe medirse de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

3.15 Ejercicios de Aplicación

3.15.1 Ejemplo 1 – Construcción de un Edificio

La empresa posee un contrato de construcción de un edificio por \$ 4.000.000 con una duración de 3 años: un 50% le serán entregados a la firma del contrato, cuando termina el primer año el avance de la obra representa el 20% del contrato de construcción y de esa parte los contratos representan un 40%.

Se pide:

- Realizar los asientos correspondientes.

Asiento por el anticipo del 50% se realiza por medio de la multiplicación entre el valor del contrato de construcción y el porcentaje del anticipo ($\$ 4.000.000 \times 50\% = \$ 2.000.000$)

Descripción	Debe	Haber
Bancos	2.000.000	
Ingresos diferidos		2.000.000

El avance de la obra que representa el 20% del contrato se calcula de la siguiente manera: ($\$ 4.000.000 \times 20\% = \$ 800.000$)

Descripción	Debe	Haber
Ingresos diferidos	800.000	
Ingreso Act. Ordinarias		800.000

Los costos incurridos durante el avance de obra se calculan de la siguiente manera: $\$ 800.000 \times 40\% = \$ 320.000$

Descripción	Debe	Haber
Costo de Ventas	320.000	
Construcciones en Proceso		320.000

3.15.2 Ejemplo 2 – Construcción de una Casa de Lujo

La empresa constructora Etinar S.A.⁴ firmó un contrato de construcción de una fantástica casa de lujo ubicada vía a la Samborondón. La villa ofrece un diseño exquisito, construida en forma de Gaviota y lleno de privacidad con grandes cristaleras frontales al infinito Río Babahoyo. El diseño y estructura ha sido entregado directamente por el cliente.

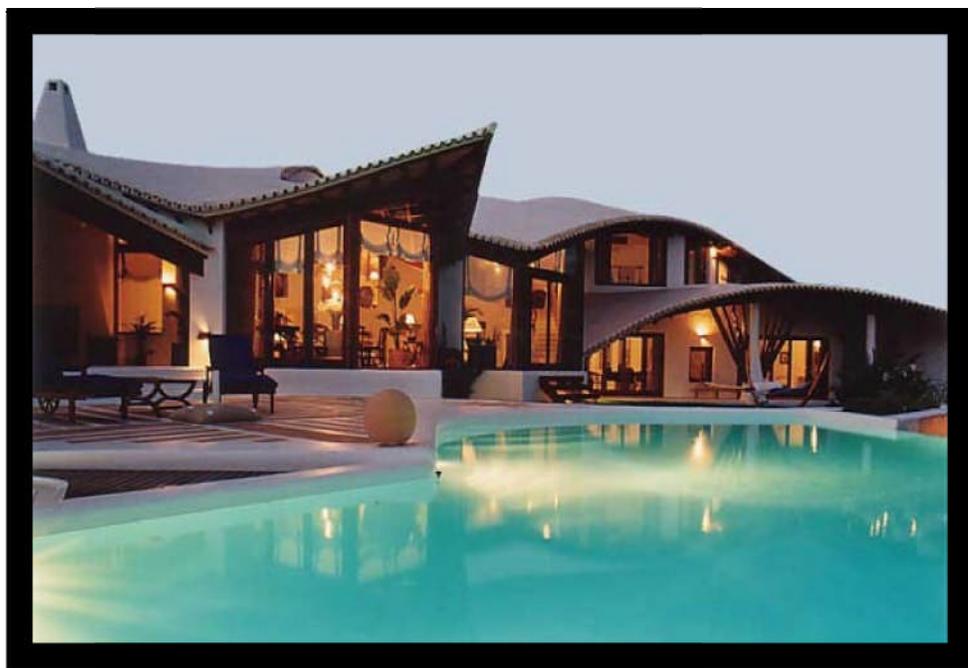


Imagen 1. Modelo de casa de lujo

El modelo contiene una gran combinación entre un único e indiferente techo de madera y una gran cristalera haciendo de ésta casa una especial atracción entre el mundo exterior y el sentir la libertad de espacio, añadiendo a todo esto el detalle interior de la casa de la antigua madera y una especial selección de los materiales, y todo esto añadiendo la armonía del atardecer

⁴ Se utilizó el nombre de la Compañía “Etinar S.A.” a modo de ejemplo.

con las vistas de todo el valle iluminado, le hace sentir la tranquilidad, seguridad y un calor hogareño. En la imagen 2 podemos observar lo antes mencionado.



Imagen 2. Modelo del interior de la casa de lujo

El contrato fue firmado por un precio fijo de \$ 2.000.000 y la duración del mismo es de 3 años⁵, se ha acordado efectuar el primer anticipo al inicio por 60% y los otros dos anticipos por 20% cada uno, los cuales se efectuarán en cada año respectivamente.

La obra ha incurrido en costos anuales los cuales se van a ir reflejando año a año. El costo total se estima en \$ 1.300.000.

El método de contrato de obra terminada fue aplicado por los dos primeros años de acuerdo con las NEC, al tercer año debido a la implementación de NIIF se efectuó el cambio de método por avance de obra.

⁵ Se escogió el período de tres años para poder reflejar el efecto del método de avance de obra.

Primer Año

El primer anticipo es del 60% y se calcula $\$ 2.000.000 \times 60\% =$
 $\$ 1.200.000$

Descripción	Debe	Haber
Bancos	1.200.000	
Ingresos diferidos		1.200.000

El avance del segundo año se lo detectó a través de los costos que fueron de $\$ 1.300.000 \times 40\% = \$ 520.000$

Descripción	Debe	Haber
Construcciones en Proceso	520.000	
Bancos		520.000

Segundo Año

El segundo anticipo es del 20% y se calcula $\$ 2.000.000 \times 20\% =$
 $\$ 400.000$

Descripción	Debe	Haber
Bancos	400.000	
Ingresos diferidos		400.000

El avance del segundo año se lo detectó a través de los costos que fueron de $\$ 1.300.000 \times 30\% = \390.000

Descripción	Debe	Haber
Construcciones en proceso	390.000	
Bancos		390.000

Tercer Año

El tercer anticipo es del 30% y se calcula $\$ 2.000.000 \times 20\% = \400.000

Descripción	Debe	Haber
Bancos	400.000	
Ingresos diferidos		400.000

El avance del segundo año se lo detectó a través de los costos que fueron de $\$ 1.300.000 \times 30\% = \$ 390.000$

Descripción	Debe	Haber
Construcciones en proceso	390.000	
Bancos		390.000

Efecto NIIF para el tercer año por los dos años transcurridos:

Descripción	Debe	Haber
Ingresos Diferidos	1.400.000	
Utilidades retenidas (Ingreso)		1.400.000

Descripción	Debe	Haber
Utilidades retenidas (Gastos)	910.000	
Construcciones en proceso		910.000

Reconocimiento de ingreso y gasto por el tercer año:

Descripción	Debe	Haber
Ingresos Diferidos	600.000	
Ingreso Act. Ordinarias		600.000

Descripción	Debe	Haber
Gastos	390.000	
Construcciones en proceso		390.000

El impacto NIIF se encuentra reflejado en el patrimonio a través de la cuenta utilidades retenidas.

3.15.3 Ejemplo 3 – Construcción de un Buque Atunero

La Compañía Astillera B está dedicada a la venta de barcos y buques atuneros con los más altos niveles de exigencia, garantizando que los productos almacenados en ellos puedan mantener las propiedades naturales. Los barcos están equipados con cámaras especiales de refrigeración que tienen capacidad de bodegaje, lo cual permite que el pescado se conserve a temperatura entre 0° y -20°.



Imagen 3. Buque Atunero “María Antonieta”

En enero de 2010, la Cía. Astillera B celebró un contrato con la empresa Negocios Industriales Real Nirsa S.A.⁶ para construir el buque atunero “María Antonieta”, el cual debe estar bajo los

⁶ Se utilizó el nombre de la Compañía “Negocios Industriales Real Nirsa S.A.” a modo de ejemplo.

parámetros indicados por Nirsa, por ejemplo, el buque debe tener una capacidad de bodegaje de aproximadamente 2.240 TM., además contar con cuatro frigoríficos bajo el sistema R.S.W., con lo que mantiene el pescado entre 0 y -20 grados centígrados según el requerimiento para llevar a la planta la mejor materia prima.

El contrato se estableció bajo un precio fijo de \$2.500.000. Según lo establecido en el contrato para la construcción del buque atunero, el cliente puede establecer los elementos estructurales principales del diseño antes de que comience la construcción.

El tiempo de duración de la construcción terminará en 2 años.

Dato Adicional: El método para contratos de construcción a utilizar es el de avance de obra.

DATO:	Importe del contrato	2.500.000
	Costo estimado	1.900.000

DATO:	Consideraciones:	Año 2010	Año 2011
<i>I.E.</i>	Importe del contrato	2.500.000	2.500.000
<i>C.E.</i>	Costo estimado	1.900.000	1.900.000

DATO:	Avance de Obra:	Año 2010	Año 2011
	Del período	1.000.000	900.000
	Acumulado	1.000.000	1.900.000

DATO:	Facturación y Cobranza	Año 2010	Año 2011	Total:
	Facturación	1.500.000	1.000.000	2.500.000
	IVA 12%	180.000	120.000	300.000
	Facturación con IVA	1.680.000	1.120.000	2.800.000
	Cobranza	1.680.000	1.120.000	2.800.000
	Retención 30% IVA	(54.000)	(36.000)	(90.000)
	Retención 1% Renta	(15.000)	(10.000)	(25.000)
	Valor a cobrar	1.611.000	1.074.000	2.685.000

“Cuando los resultados - utilidad (Ingresos - Costos) de un contrato de construcción pueden ser estimados confiablemente, los ingresos y gastos deben ser reconocidos de acuerdo con el avance de ejecución del contrato a la fecha del estado financiero”⁷, para lo cual se deber efectuar el siguiente procedimiento:

1.- Dividir el costo incurrido hasta la fecha del balance entre el costo total estimado:

	Año 2010	Año 2011
Costo incurrido Acumulado	1.000.000	1.900.000
Costo Total Estimado	1.900.000	1.900.000
Avance de Obra:	52,6%	100,0%

⁷ NIC #11 – Párrafo 22

2.- El avance de Obra se multiplica por la utilidad estimada:

	Año 2010	Año 2011
Ingresos totales del contrato	2.500.000	2.500.000
Costos estimados del contrato	1.900.000	1.900.000
Utilidad estimada del contrato	600.000	600.000

	Año 2010	Año 2011	TOTAL:
Utilidad acumulada:	315.789	600.000	
Menos utilidades de años anteriores:	-	315.789	
Utilidad del año:	315.789	284.211	600.000

Estado de Resultados: (Obtenido del avance de obra)

	Año 2010	Año 2011	TOTAL:
Ventas	1.315.789	1.184.211	2.500.000
Costo	1.000.000	900.000	1.900.000
Utilidad del año:	315.789	284.211	600.000

Asientos Contables

2010

1. Para registrar las compras de materiales

Descripción	Debe	Haber
Obras en ejecución (Materiales)	1.000.000	
IVA Pagado	120.000	
Bancos		1.074.000
Retención en la Fte. Rta. (1%)		10.000
Retención de IVA (30%)		36.000

2. Para registrar la facturación

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar	1.611.000	
Impuesto Retenido Rta. (1%)	15.000	
Impuesto Retenido IVA (30%)	54.000	
Impuesto Diferido		1.500.000
IVA Cobrado		180.000

3. Para registrar la cobranza

Descripción	Debe	Haber
Bancos	1.611.000	
Cuentas por Cobrar		1.611.000

4. Para registrar el ingreso del contrato

El valor de los \$1.315.789 se obtuvo de multiplicar el total del importe del contrato (2.500.000) por el porcentaje de avance, es decir, 52.60%. De esta forma, solo se está reconociendo el ingreso del año 2010 acuerdo al porcentaje de obra avanzada.

Descripción	Debe	Haber
Impuesto Diferido	1.315.789	
Ventas		1.315.789

5. Para registrar el costo de venta

Descripción	Debe	Haber
Costo de Ventas	1.000.000	
Obras en ejecución		1.000.000

2011

1. Para registrar las compras de materiales

Descripción	Debe	Haber
Obras en ejecución (Materiales)	900.000	
IVA Pagado	108.000	
Bancos		966.600
Retención en la Fte. Rta. (1%)		9.000
Retención de IVA (30%)		32.400

2. Para registrar la facturación

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar	1.074.000	
Impuesto Retenido Rta. (1%)	10.000	
Impuesto Retenido IVA (30%)	36.000	
Impuesto Diferido		1.000.000
IVA Cobrado		120.000

3. Para registrar la cobranza

Descripción	Debe	Haber
Bancos	1.074.000	
Cuentas por Cobrar		1.074.000

4. Para registrar el ingreso del contrato

El valor de los \$1.184.211 se obtuvo de multiplicar el total del importe del contrato (2.500.000) por el porcentaje de avance 100%. Pero en el año 2010 ya se reconoció un valor por ingreso de \$1.315.789, motivo por el cual al valor del resultado anterior ($2.500.000 * 100\% = 2.500.000$) se debe restar los \$1.315.789, para reconocer solo el valor del ingreso del año 2011.

Descripción	Debe	Haber
Impuesto Diferido	1.184.211	
Ventas		1.184.211

5. Para registrar el costo de venta

Descripción	Debe	Haber
Costo de Ventas	900.000	
Obras en ejecución		900.000

3.15.4 Ejemplo 4 – Construcción del Riocentro “Terranostra”

La constructora Guangxi Road & Bridge Engineering Corporation (GRBC) está dedicada a la construcción de puentes de gran tamaño. Ha construido más de 250 puentes, 25.000 metros lineales de túneles, 1700 km de autopistas, más de 1.500 km de carreteras de hormigón, 80 mil metros cuadrados de edificios, etc. Dispone de más de 2.600 juegos de equipos y maquinarias de nivel avanzado y un laboratorio central provincial.

Con esta vasta experiencia, llegó a Sudamérica para ejecutar la construcción del puente sobre el río Chone, el cual será una de las obras civiles más grandes e importantes para la infraestructura vial del Ecuador.⁸

En el mes de enero del año 2010, la Cía. Guangxi Road & Bridge Engineering Corporation celebró un contrato de construcción con la Corporación El Rosado⁹ para edificar el Riocentro “Terranostra”, el cual debe estar bajo los parámetros indicados por El Rosado, por ejemplo, que los 80.000 metros cuadrados de construcción deben estar divididos en tres pisos, con un total de 150 locales comerciales, patio de comidas y alrededor de 1.000 parqueos cubiertos.

A continuación se muestran los planos de la planta baja, primer piso y segundo piso del Riocentro “Terranostra”, donde se puede observar lo solicitado por el cliente.

⁸ Los datos para el ejemplo 3.15.4 fueron escogidos de la página web del Ministerio de Transporte y Obras Públicas

⁹ Se utilizó el nombre de la Compañía “Corporación El Rosado” a modo de ejemplo.



Imagen 4. Planta Baja del Riocentro “Terranostra”

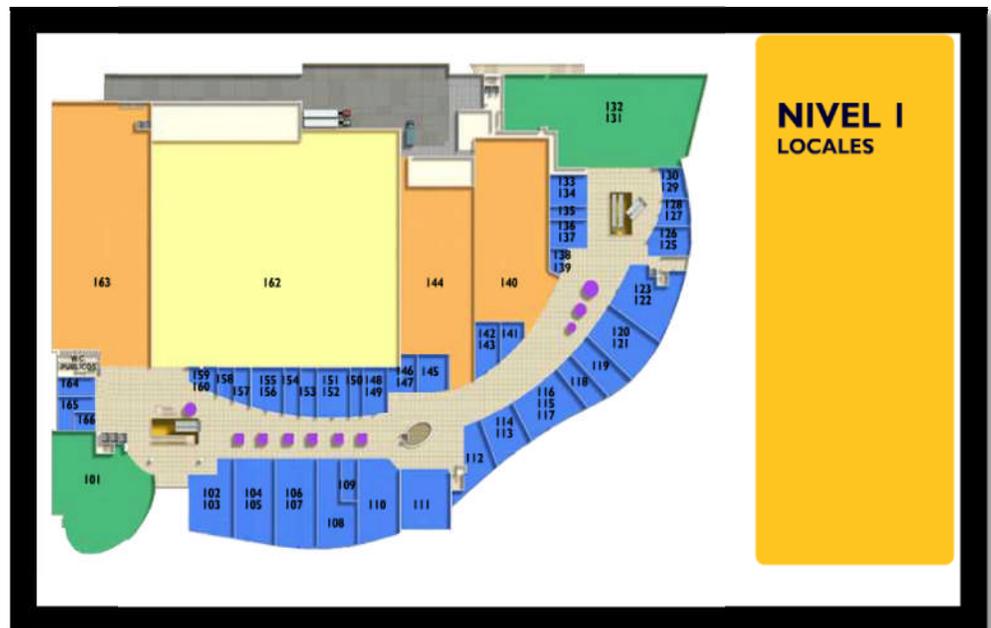


Imagen 5. Primer Piso del Riocentro “Terranostra”

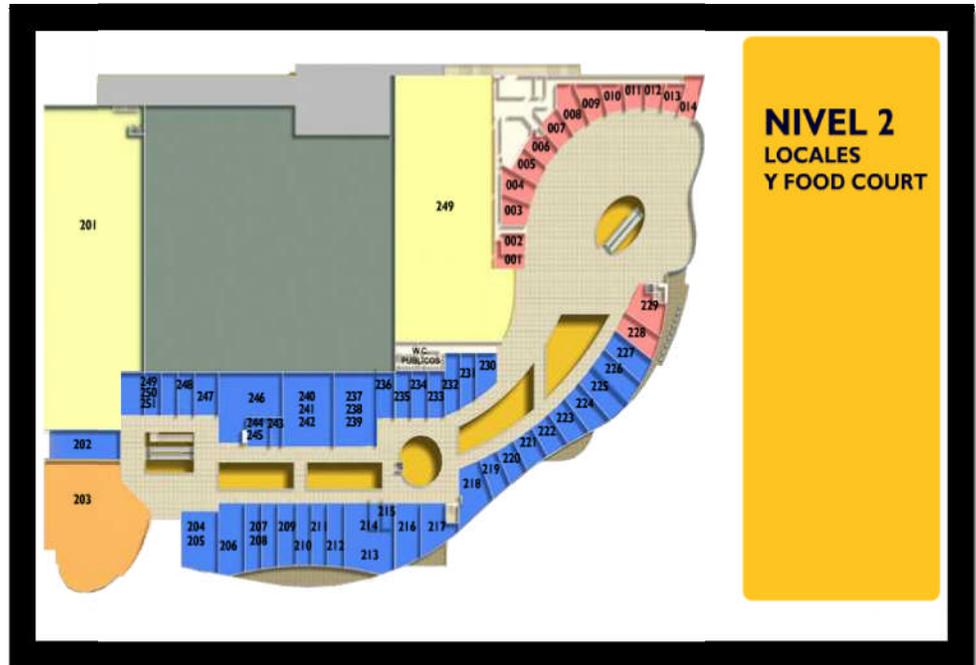


Imagen 6. Segundo Piso del Riocentro “Terranostra”

El contrato se estableció bajo un precio fijo de \$40.000.000. Según lo establecido en el contrato para la construcción del Riocentro, el cliente puede establecer los elementos estructurales principales del diseño antes o después de que comience la construcción.

El tiempo de duración de la construcción terminará en 3 años.

Dato Adicional: El método para contratos de construcción a utilizar es el de avance de obra.

DATO:	Importe del contrato	40.000.000
	Costo estimado	31.500.000

El contrato durante el período de construcción tuvo las siguientes modificaciones:

- En el año 2010 aumentan los costos en USD 500,000.
- En el año 2011, se solicita una modificación por lo que se modifica el precio de venta en 800,000, el costo estimado de la modificación es USD 380,000.
- En el año 2012 se recibe una bonificación de 200,000 por entregar la obra 3 meses antes de lo acordado.

DATO:	Consideraciones:	Año 2010	Año 2011	Año 2012
<i>I.E.</i>	Importe del contrato	40.000.000	40.800.000	41.000.000
<i>C.E.</i>	Costo estimado	32.000.000	32.380.000	32.380.000

DATO:	Avance de Obra:	Año 2010	Año 2011	Año 2012
	Del período	15.690.000	9.750.000	6.940.000
	Acumulado	15.690.000	25.440.000	32.380.000

DATO:	Facturación y Cobranza	Año 2010	Año 2011	Año 2012	Total:
	Facturación	23.000.000	13.000.000	5.000.000	41.000.000
	IVA 12%	2.760.000	1.560.000	600.000	4.920.000
	Facturación con IVA	25.760.000	14.560.000	5.600.000	45.920.000
	Cobranza	25.760.000	14.560.000	5.600.000	45.920.000
	Ret. 30% IVA	(828.000)	(468.000)	(180.000)	(1.476.000)
	Ret. 1% Rta.	(230.000)	(130.000)	(50.000)	(410.000)
	Valor a cobrar	24.702.000	13.962.000	5.370.000	44.034.000

1.- Dividir el costo incurrido hasta la fecha del balance entre el costo total estimado:

	Año 2010	Año 2011	Año 2012
Costo incurrido Acumulado	15.690.000	25.440.000	32.380.000
Costo Total Estimado	32.000.000	32.380.000	32.380.000
Avance de Obra:	49,0%	78,6%	100,0%

2.- El avance de Obra se multiplica por la utilidad estimada:

	Año 2010	Año 2011	Año 2012
Ingresos totales del contrato	40.000.000	40.800.000	41.000.000
Costos estimados del contrato	32.000.000	32.380.000	32.380.000
Utilidad estimada del contrato	8.000.000	8.420.000	8.620.000

	Año 2010	Año 2011	Año 2012	TOTAL:
Utilidad acumulada:	3.922.500	6.615.343	8.620.000	
Menos utilidades de años anteriores:	-	3.922.500	6.615.343	
Utilidad del año:	3.922.500	2.692.843	2.004.657	8.620.000

Estado de Resultados: (Obtenido del avance de obra)

	Año 2010	Año 2011	Año 2012	TOTAL:
Ventas	19.612.500	12.442.843	8.944.657	
Costo	15.690.000	9.750.000	6.940.000	
Utilidad del año:	3.922.500	2.692.843	2.004.657	8.620.000

Asientos Contables

2010

1. Para registrar las compras de materiales

Descripción	Debe	Haber
Obras en ejecución	15.690.000	
IVA Pagado	1.882.800	
Bancos		16.851.060
Retención en la Fte. Rta. (1%)		156.900
Retención de IVA (30%)		564.840

2. Para registrar la facturación

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar	24.702.000	
Impuesto Retenido Rta. (1%)	230.000	
Impuesto Retenido IVA (30%)	828.000	
Impuesto Diferido		23.000.000
IVA Cobrado		2.760.000

3. Para registrar la cobranza

Descripción	Debe	Haber
Bancos	24.702.000	
Cuentas por Cobrar		24.702.000

4. Para registrar el ingreso del contrato

El valor de los \$19.612.500 se obtuvo de multiplicar el total del importe del contrato (40.000.000) por el porcentaje de avance, es decir, 49.00%. De esta forma, solo se está reconociendo el ingreso del año 2010 de acuerdo al porcentaje de obra avanzada.

Descripción	Debe	Haber
Ingreso Diferido	19.612.500	
Ventas		19.612.500

5. Para registrar el costo de venta

Descripción	Debe	Haber
Costo de Ventas	15.690.000	
Obras en ejecución		15.690.000

2011

1. Para registrar las compras de materiales

Descripción	Debe	Haber
Obras en ejecución	9.750.000	
IVA Pagado	1.170.000	
Bancos		10.471.500
Retención en la Fte. Rta. (1%)		97.500
Retención de IVA (30%)		351.000

2. Para registrar la facturación

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar	13.962.000	
Impuesto Retenido Rta. (1%)	130.000	
Impuesto Retenido IVA (30%)	468.000	
Impuesto Diferido		13.000.000
IVA Cobrado		1.560.000

3. Para registrar la cobranza

Descripción	Debe	Haber
Bancos	13.962.000	
Cuentas por Cobrar		13.962.000

4. Para registrar el ingreso del contrato

El valor de los \$12.442.843 se obtuvo de multiplicar el total del importe del contrato del año 2011 (40.800.000) por el porcentaje de avance 78,60%. Pero en el año 2010 ya se reconoció un valor por ingreso de \$19.612.500, motivo por el cual al valor del resultado anterior ($40.800.000 * 78,60\% = 32.055.343$) se debe restar los \$19.612.500, para reconocer solo el valor del ingreso del año 2011.

Descripción	Debe	Haber
Ingreso Diferido	12.442.843	
Ventas		12.442.843

5. Para registrar el costo de venta

Descripción	Debe	Haber
Costo de Ventas	9.750.000	
Obras en ejecución		9.750.000

2012

1. Para registrar las compras de materiales

Descripción	Debe	Haber
Obras en ejecución	6.940.000	
IVA Pagado	832.800	
Bancos		7.772.800
Retención en la Fte. Rta. (1%)		69.400
Retención de IVA (30%)		249.840

2. Para registrar la facturación

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por Cobrar	5.370.000	
Impuesto Retenido Rta. (1%)	50.000	
Impuesto Retenido IVA (30%)	180.000	
Impuesto Diferido		5.000.000
IVA Cobrado		600.000

3. Para registrar la cobranza

Descripción	Debe	Haber
Bancos	5.370.000	
Cuentas por Cobrar		5.370.000

4. Para registrar el ingreso del contrato

El valor de los \$8.944.657 se obtuvo de multiplicar el total del importe del contrato del año 2012 (41.000.000) por el porcentaje de avance 100%. Pero en el año 2010 y 2011 ya se reconoció un valor por ingreso de \$32.055.343, motivo por el cual al valor del resultado anterior ($41.000.000 * 100\% = 41.000.000$) se debe restar los \$32.055.343, para reconocer solo el valor del ingreso del año 2012.

Descripción	Debe	Haber
Ingreso Diferido	8.944.657	
Ventas		8.944.657

5. Para registrar el costo de venta

Descripción	Debe	Haber
Costo de Ventas	6.940.000	
Obras en ejecución		6.940.000

MARCO CONCEPTUAL

3.16 Conceptos Relevantes

Para llevar adelante el presente proyecto de investigación, es necesario tener claridad en los propósitos del mismo, así como en el conjunto de conceptos y métodos que son indispensables para llevarlo adelante.

El marco conceptual presentado a continuación nos ayuda a comprender los términos claves utilizados en la investigación, por lo que se definieron tres términos que se consideran relevantes en el proyecto.

- a. 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 de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
- b. Contrato de precio fijo: es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.
- c. Contrato de margen sobre el costo: es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

CAPÍTULO IV: METODOLOGÍAS

4.1. Metodología de la Investigación Científica

4.1.1 Método Deductivo

La presente investigación será de carácter eminentemente deductivo, ya que su propósito es determinar el impacto que tendrá la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera y la aplicación tributaria en las Compañías Constructoras en el país.

Este método permite realizar una reflexión que permita contrastar los hallazgos de este estudio con la hipótesis formulada en un principio con el propósito de aportar algunos elementos de reflexión que contribuyan a la aplicación de esta normativa en las compañías que la requieran.

4.2. Tiempo

El tiempo que se llevó a cabo para la elaboración de este proyecto de investigación fue de cuatro meses.

Durante este periodo se realizaron las lecturas e investigaciones sobre el tema tratado en nuestra tesis, para poder dar respuesta a las diferentes interrogantes planteadas en el capítulo 1.

CAPÍTULO V: RESULTADOS

5.1 Conclusiones

Durante el desarrollo de este proyecto de investigación se ha podido verificar que el negocio de la construcción tiene en la actualidad un entorno muy favorable y que las oportunidades que el mercado presenta hacen que los emprendimientos en este sector tengan altas posibilidades de éxito y de alcanzar rentabilidades muy atractivas.

Concluimos que la NIC #11 aplica a los contratos de construcción excepto aquellos que la CINIIF #15 considera únicamente aplicables para la NIC #18. Para los efectos de esta normativa se ha considerado en este proyecto aquellos cuyo tiempo implica 2 o más ejercicios contables considerados especiales y de mayor estudio y se ha concluido que el reconocimiento de ingreso deberá ser en cada periodo contable que incurra la ejecución de la obra y de acuerdo al porcentaje de costos hasta dicho periodo a contabilizar.

La no correcta aplicación de esta normativa puede ocasionar que se reflejen resultados del ejercicio erróneos, en virtud de no considerar adecuadamente la realización de ingresos y costos derivados de la realización de los contratos en cuestión.

Es por tanto, que es importante contar con una estimación fiable del desenlace del contrato, con el fin de reportar los resultados correspondientes y reales durante cada ejercicio que el contrato de construcción presente operaciones.

También es conveniente tener en cuenta que en cualquier cambio en la estimación del desenlace en los contratos de construcción, se deberá observar lo que estipula la NIC 8 (Cambios en estimaciones y políticas contables), es decir, no corregir los resultados hacia periodos anteriores, más bien corregir los ejercicios presentes y los subsecuentes, con miras a

reportar resultados de los ejercicios que reflejen la imagen fiel de la operación resultado de dichos contratos en construcción.

El cumplimiento de la NIC #37 es considerado cuando se estiman pérdidas futuras en la ejecución de dicha obra, lo cual según esta normativa deberá reconocerse cuando se contrae una obligación presente como consecuencia de un suceso pasado, cuando puede realizarse una estimación fiable del importe de la obligación y por último cuando es probable que la compañía tenga que desprenderse de recursos para cancelar tales obligaciones.

5.2 Recomendaciones

El sector de la construcción como generador de riqueza en una economía y como sector estratégico y clave de cualquier país incide en la importancia de su actividad junto con otros sectores.

En el caso de grupos de esta actividad analizados, se experimenta una importante variación en el cálculo obtenido con la aplicación de las NIC/NIF, teniendo en cuenta las amortizaciones y provisiones que se derivan de futuras pérdidas en dicho ejercicio.

Las Normas Internacionales de Información Financiera permiten únicamente el uso del método contrato de avance de obra, el 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 como referencia el estado de ejecución del contrato al final de cada ejercicio”.

Las Constructoras en Ecuador si se van a ver afectadas al implementar las NIF siempre y cuando su implementación en NEC se haya basado en la aplicación del método contrato de obra terminada, el cual consiste en “reconocer los ingresos al finalizar la obra ejecutada después de los periodos contables en los que tiene lugar la realización de los trabajos”.

El efecto surge al cambiar el método contrato de obra terminada al método contrato de avance de obra y el impacto tributario únicamente se verá afectado en el tiempo o año del pago de impuesto a la renta que dicha compañía deba llevar a cabo. Con respecto al Impuesto al Valor Agregado y a las Retenciones en la Fuente no habrá efecto alguno debido a que su aplicación será en el momento de recibir el anticipo y de efectuar pagos de materiales utilizados.

La Ley de Régimen Tributario Interno permite la aplicación de ambos métodos en contratos de construcción.

Es importante destacar que las recomendaciones de esta tesis van dirigidas a las empresas constructoras en general y al SRI, es por eso que las recomendaciones se las divide en dos apartados.

- Recomendaciones a las Compañías Constructoras
- Recomendaciones al SRI

5.2.1 Recomendaciones a las Compañías Constructoras

Las constructoras que deseen obtener una rentabilidad en su compañía deben enfocar la gestión de sus administradores principalmente en tres aspectos: el mercadeo del proyecto, el proceso de control constructivo y el proceso de control administrativo.

El mercadeo apropiado del proyecto es el pilar que determina el éxito del proyecto desde el principio, puesto que la definición del producto a vender no debe ser el fruto de las aspiraciones de un diseñador o arquitecto sino de la realización de las preferencias del cliente, donde él determine la ubicación, las dimensiones, las especificaciones técnicas, el precio y el mecanismo de financiamiento preferido por el segmento de mercado escogido. No hacerlo así puede resultar en obras arquitectónicamente atractivas pero un fracaso comercial.

Además en una compañía constructora es bueno tener en cuenta que “lo barato sale caro”: Es mejor gastar un poco más y asegurarse de un trabajo de calidad, que tratar de tomar atajos y esperar que todo salga bien. Las reparaciones generalmente son más costosas que la construcción inicial, así que es mejor evitarse problemas antes de que ocurran.

El proceso de control constructivo es el segundo factor de alta relevancia para el éxito de un proyecto. La utilización de materiales de alta calidad y de gran rendimiento es típicamente más costosa que aquellos tradicionalmente utilizados. Sin embargo luego de utilizados estos resultan en grandes ahorros al

obtener mejoras de productividad y reducción sustancial de arreglos por problemas de calidad. El uso apropiado de estos productos y la coordinación y sincronía del uso de la mano de obra son la característica más observada en aquellas empresas de mayor éxito en este sector. Por esa razón, se enfatiza en la necesidad de tener al frente del proceso constructivo gente con alta formación técnica y de gran experiencia constructiva para poder mantener los costos dentro de los rangos establecidos en el presupuesto original.

Aunque el control del proceso constructivo es sumamente importante, el control administrativo de la obra tiene una importancia similar. En el caso de que exista una desorganización en esta área, va a impedir que se puedan detectar irregularidades en la adquisición o en el uso de los materiales y mano de obra. También impide proveer información a tiempo y de calidad a los administradores del proyecto para poder tomar decisiones oportunas y válidas. Por esta razón, una recomendación de gran relevancia es que los proyectos de construcción inmobiliaria cuenten con un equipo muy capacitado y con las herramientas tecnológicas necesarias para dar seguimiento eficaz a las obras que desarrollan, en todos los aspectos de la administración: pago a proveedores, manejo de personal, cobranza, auditorías internas, entre las principales.

5.2.2. Recomendaciones al Servicio de Rentas Internas

En el mercado local existen grandes compañías constructoras, entre las cuales se encuentran Hidalgo & Hidalgo, Etinar S.A., Constructora del Litoral S.A. Colisa, Tenco S.A., Incomesa S.A., entre otras, quienes deben pagar sus impuestos de forma mensual y anual, como toda persona natural, jurídica y contribuyente especial.

Por lo que luego de indicar la tasa que relaciona el impuesto sobre la renta, el Servicio de Rentas Internas (SRI) debería establecer una muestra representativa de empresas constructoras a las cuales hacerle un seguimiento detallado de sus operaciones de manera de verificar, corregir y determinar con mayor exactitud cuál es la potencia promedio de pago de impuestos que podría obtenerse en esta actividad.

Una vez obtenida esta tasa de una muestra real más representativa, el SRI podría empezar a relacionar la misma con la tasa histórica de los últimos dos o tres años de todos los proyectos inmobiliarios de manera de establecer las diferencias. Luego de obtenerlas, el SRI podría empezar un proceso de requerimiento adicional de información de aquellos proyectos que representen las mayores diferencias entre el parámetro de referencia y la realidad. Así, se empezaría un proceso de recaudación que tendría una base de sustento técnico muy difícil de eludir.

Cabe resaltar que se debería desarrollar este análisis teniendo el cuidado de segmentar los distintos proyectos inmobiliarios pues, se presume que dependiendo del nivel socio económico al que está dirigido cada proyecto, se podría obtener una tasa diferente de pago de SRI versus las ventas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- O. Amat,S. Aguila,F. Alemany, Comprender Las Normas Internacionales de Contabilidad NIC.
- Normas Internacionales de Contabilidad N° 11.- Contratos de Construcción, Parte A y B
- Normas Internacionales de Contabilidad N° 18.- Ingresos de Actividades Ordinarias, Parte A y B
- Interpretación CINIIF 15 .- Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Porcentajes de Retención del Impuesto Al Valor Agregado (RESOLUCIÓN NAC-DGER2008-0124)
- Cronograma de Aplicación obligatoria de Norma Internaciones de Información Financiera (RESOLUCIÓN No. 08.G.DSC.010)

ANEXOS

ANEXO A

CONTRATO DE OBRA CIERTA “CONSTRUCCION DE UNA ESTRUCTURA METALICA EN LA ESTACION Nro. 3”

Comparecen, por una parte el Crnel. Eduardo Suárez Quintanilla, a nombre y en representación del Benemérito Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cuenca, en su calidad de Primer Jefe; quien para efectos del presente contrato, se le denominará “Contratante”, y por otra parte el Sr. Gonzalo Bermeo Sanizaca, quien en lo posterior se denominará Contratista, tienen a bien celebrar el presente contrato de construcción de una estructura metálica con cubierta, a ser ubicada en la Estación Nro. 3, al tenor de las cláusulas y condiciones siguientes:

CLAUSULA PRIMERA: Antecedentes.- El Benemérito Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cuenca, consciente de la necesidad de preservar los bienes públicos, así como el de ofrecer una funcionalidad y utilización óptima de los recursos materiales disponibles, ha creído impostergable la construcción de una estructura metálica con cubierta a ser levantada en la Estación Nro. 3, que servirá para proteger de la intemperie a los vehículos de la Institución.

El presente contrato solo fue posible luego de haberse reunido la comisión de compras, quien analizó las ofertas que para el efecto se han presentado, por lo que luego de su aprobación, se aplicará La Partida Presupuestaria Nro. 750107 correspondiente a “Construcciones y Edificaciones”.

CLAUSULA SEGUNDA: Objeto.- El Contratista, se compromete a entregar el trabajo luego de cumplir con las siguientes condiciones:

- Desarmado de la estructura metálica que a la presente fecha se encuentra levantada en el sitio donde funcionó temporalmente la Estación Nro. 1, esto es en la Ave. La Republica y Calle Andalucía.
- Utilización de los materiales del desarmado antes descrito, como parte de la nueva estructura a ser levantada en la Estación Nro. 3
- Construcción de una estructura metálica de 20 mts. de largo por 8 mts. de fondo; dentro de las cuales se considera incorporadas los 6 mts. x 6 mts. que significa la estructura retirada de la Estación Nro. 1.
- El alto de la estructura será de 4 metros en la parte posterior, y de 3 metros de altura en el frente por efecto de la caída que debe tener el techo.
- Los materiales de hierro a ser utilizados serán G de 8 cm. x 4 cm. x 2 mm, con ángulos de 1 pulgada x 1/8 de pulgada.
- El techo a ser colocado será de Zing.
- Se colocaran unas patas para anclaje

Todos los materiales y complementos serán suministrados por el contratista conforme las medidas, calidad especificaciones y condiciones que demande la obra objeto del presente contrato. El Contratista se obliga a instalar y entregar la obra completamente terminada en perfectas condiciones de funcionamiento y a satisfacción del Benemérito Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cuenca, garantizando la calidad, idoneidad de los materiales y trabajo realizado por el plazo de dos años, a partir de la entrega – recepción e informe de cumplimiento por parte del Sr. Rodrigo Paute, Jefe de Mantenimiento de la Institución.

CLAUSULA TERCERA: Precio.- El total de la obra contratada, que comprende mano de obra, instalación, provisión de materiales, etc. es de TRES MIL NOVECIENTOS DOLARES 00/00 DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, (\$ 3.900,00) no contemple el IVA; que serán cancelados de la siguiente forma:

En calidad de anticipo y previo a la recepción de una Letra de Cambio como garantía, la Cantidad de Mil Novecientos Cincuenta 00/100 (\$ 1.950,00), un abono de Quinientos Dólares 00/100 (\$ 500,00) al momento en que se haya colocado íntegramente el techo, y el saldo de Mil Cuatrocientos Cincuenta 00/100 (\$ 1.450,00) (menos el impuesto a la renta de ley) luego del informe favorable de recepción de la obra.

CLAUSULA CUARTA: Plazo de Ejecución.- El Contratista se obliga a iniciar la obra a partir de la firma del presente contrato, y a entregarla completamente terminada en el plazo de VEINTE Y UN DIAS CALENDARIO.

CLAUSULA QUINTA: Incumplimiento del Contrato.- En caso de incumplimiento, las partes acuerdan una multa económica equivalente al 1 x mil, a la fecha del cumplimiento del plazo del contrato y a partir del mismo, por el tiempo que dure dicho incumplimiento y sobre la base del Valor Total de este Contrato. Por lo antes indicado, las partes se someterán a los jueces competentes de la Ciudad de Cuenca en caso de ser necesario.

CLAUSULA SEXTA: Naturaleza del Contrato.- El presente contrato es de naturaleza eminentemente civil, independiente de cualquier relación de dependencia laboral y responsabilidad solidaria, consecuentemente, la institución no asume relación de dependencia laboral, ni solidaria con El Contratista, ni con el personal que ocupe o utilizare para la ejecución del objeto de este contrato.

CLAUSULA SEPTIMA: El presente contrato no podrá ser cedido por el Contratista, ni ejecutado por medio de terceras personas jurídicas ajenas a la relación contractual, sin la autorización previa y por escrito de la institución.

CLAUSULA OCTAVA: Las controversias por interpretación o ejecución del presente contrato, que no puedan ser resueltas de mutuo acuerdo, se someterán al conocimiento, jurisdicción y competencia de los jueces de lo Civil de la Ciudad de Cuenca.

Para constancia y aprobación de mutuo acuerdo, las partes firman en una original y dos copias, con fecha 2 de mayo de 2008.



Cnel. Eduardo Suárez Q.



Sr. Gonzalo Bermeo S.

ANEXO B



MUY ILUSTRE MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL

ALCALDIA

**CONVENIO No. S-CNV-045-2009-AJ-JNS
QUE CELEBRAN LA M. I. MUNICIPALIDAD DE
GUAYAQUIL, EL BANCO BOLIVARIANO C. A. Y LA
COMPAÑÍA ETINAR S.A.**

CLÁUSULA PRIMERA: COMPARECIENTES.- Comparecen a la celebración de este convenio:

- 1.1.- La M. I. MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL,** representada judicial y extrajudicialmente por los señores abogado Jaime Nebot Saadi, **ALCALDE DE GUAYAQUIL,** y abogado Daniel Veintimilla Soriano, **PROCURADOR SÍNDICO MUNICIPAL (E),** cuyas personerías se acreditan con el Certificado otorgado por el Secretario de la Corporación Municipal, que se incorpora como documento habilitante y que, para efectos del presente contrato se denominará simplemente "**LA CONTRATANTE**".
- 1.2.- La Compañía ETINAR S.A.,** representada judicial y extrajudicialmente por el ingeniero Guillermo Jouvin Arosemena en su calidad de Gerente General, cuya personería se acredita con el nombramiento que se adjunta al presente instrumento en calidad de documento habilitante, y a quien en lo posterior se la denominará "**LA CONTRATISTA**".
- 1.3.- EL BANCO BOLIVARIANO C.A.,** debidamente representado por el señor ingeniero. **FERNANDO JOSÉ SALAZAR ARRARTE,** en su calidad de Vicepresidente Ejecutivo, quien acredita su representación con la copia del nombramiento que se agrega al presente convenio, parte a la que para los efectos del presente convenio se denominará "**EL BANCO**".

CLÁUSULA SEGUNDA: ANTECEDENTES.-

- 2.1.-** Con fecha **18 de febrero de 2009,** según Resolución de Adjudicación No. LIC-005-2009, el señor Luis Chiriboga Parra, Vicepresidente del M.I. Concejo Cantonal de Guayaquil, Delegado del Alcalde, resolvió adjudicar a la **COMPAÑÍA ETINAR S.A.,** el contrato de la apertura de la Licitación Pública Internacional No. **MIMG-LIC-008-2008: "Construcción de la Terminal de Integración 25 de Julio, Sistema de Transporte Masivo Metrovía – Troncal II Parroquia Ximena",** en la ciudad de Guayaquil, por un monto corregido de **USD\$. 3'643,929.03** y con un plazo de ejecución de nueve (9) meses contados a partir de la entrega del anticipo.

QJ



MUY ILUSTRE MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL

ALCALDIA

CONVENIO TRIPARTITO No. S-CNV-045-2009-AJ-JNS

- 2.2.- Con estos antecedentes, y con el propósito de asegurar el buen uso de los recursos públicos que entregará la Muy Ilustre Municipalidad de Guayaquil a **"La Contratista"** en cumplimiento del contrato antes mencionado para la ejecución de la obra indicada en el numeral anterior, las partes convienen en celebrar el presente convenio. Destacando que el contenido de la cláusula que a continuación pactan las partes ha sido aprobado como política institucional por el Comité de Contrataciones de la Muy Ilustre Municipalidad de Guayaquil, a pedido del Alcalde de la ciudad.

CLÁUSULA TERCERA.- OBJETO.- DE LA APROBACIÓN PARA EGRESO DE RECURSOS.- Con los antecedentes expuestos, las partes intervinientes acuerdan irrevocablemente lo siguiente:

Todo egreso o autorización de egreso de los recursos pagados, sea o no a título de anticipo, por la Muy Ilustre Municipalidad de Guayaquil o por organismos nacionales o extranjeros, a **"LA CONTRATISTA"** en la ejecución del presente contrato: Licitación Pública Internacional No. **MIMG-LIC-008-2008: "Construcción de la Terminal de Integración 25 de Julio, Sistema de Transporte Masivo Metrovía – Troncal II Parroquia Ximena"**, en la ciudad de Guayaquil, por un monto corregido de **USD\$. 3'643,929.03 (TRES MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS VEINTINUEVE CON 03/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)**, así como de los contratos complementarios que pudieren suscribirse, así como de las órdenes de trabajo, necesita del visto bueno o aprobación de un auditor especial del contrato, designado por el Municipio, designación que será efectuada dentro de los diez días posteriores a la firma del contrato.

Por consiguiente, **"LA CONTRATISTA"** en todo cheque o documento destinado a extinguir total o parcialmente obligaciones de él contraídas para el cumplimiento del presente contrato, de los contratos complementarios que pudieran suscribirse, así como de las órdenes de trabajo necesitará de la aprobación o visto bueno del auditor especial.

La autorización o visto bueno constará en un sello que dirá: **"Pago autorizado por la M. I. Municipalidad de Guayaquil"**, el mismo que constará en el anverso del cheque al lado de la firma del girador. La o las cuentas que **"LA CONTRATISTA"** abra, tendrán la denominación de la obra contratada.



MUY ILUSTRE MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL

ALCALDIA

CONVENIO TRIPARTITO No. 5-CNV-045-2009-AJ-JNS

Los cheques que el Municipio gire para pagar a **"LA CONTRATISTA"**, tendrán una leyenda que diga: "Para acreditar únicamente en la cuenta corriente: **"ETINAR - MIMG-LIC-008-2008-Const. Terminal Integr. 25 de Julio, Metrovía – Troncal II Parroquia Ximena"** cuya apertura haya sido autorizada por el Municipio, a través de la Dirección Financiera.

Lo dicho respecto de los cheques se extiende a todo otro instrumento que viabilice el nacimiento o la extinción total o parcial de obligaciones económicas de **"LA CONTRATISTA"** relacionadas directamente con la ejecución del contrato de obra antes mencionado.

La aprobación o visto bueno del Auditor municipal constará también en el comprobante contable respectivo.

El Auditor especial se asegurará que los egresos, así como la adquisición de obligaciones que autorice, se relacionen de manera directa con la ejecución del contrato de obra antes mencionado, de los contratos complementarios que pudieran suscribirse, así como de las órdenes de trabajo.

Así mismo el Municipio, a través de la Dirección Financiera, dará su conformidad al cierre de la cuenta corriente respectiva del Banco Bolivariano C.A.; cuenta en la que, como ha quedado establecido, se depositarán los recursos que se paguen en cumplimiento del contrato **MIMG-LIC-008-2008**, mencionado anteriormente.

"EL BANCO" se obliga a pagar los cheques que gire **"LA CONTRATISTA"** contra la cuenta respectiva, únicamente si cuentan con el visto bueno o la autorización del auditor especial municipal, auditor que será designado por el Municipio dentro de los diez días posteriores a la firma del contrato, y cuya firma será registrada por el Banco. Para el efecto, a más de las firmas designadas por el representante legal de la contratista, ésta se obliga a registrar como firma conjunta para la forma de giro de la mencionada cuenta, la del auditor especial municipal con el sello de antefirma que diga: **"Pago autorizado por la M. I. Municipalidad de Guayaquil"**.

El Banco Bolivariano C.A., a través de su legítimo representante, declara estar de acuerdo con lo convenido en este instrumento.



MUY ILUSTRE MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL
ALCALDIA

ÚLTIMA PÁGINA DEL CONVENIO No. 5-CNV-045-2009-AJ-JNS

Para constancia de la aceptación incondicional de todas y cada una de las cláusulas que se estipulan en el presente Convenio, los comparecientes firman en unidad de acto, en tres ejemplares del mismo tenor, en la ciudad de Guayaquil, 10 MAR. 2009


Ab. Jaime Nebot Saadi
ALCALDE DE GUAYAQUIL


Ab. Daniel Veintimilla Soriano
PROCURADOR SÍNDICO MUNICIPAL(E)


Ing. Guillermo Jouvin Arosemena
GERENTE GENERAL ETINAR S.A.


Sr. Fernando Salazar Arrarte
VICEPRESIDENTE EJECUTIVO BANCO DE BOLIVARIANO C.A.