



DEPARTAMENTO DE POSGRADOS

CONTABILIDAD Y FINANZAS CON MENCIÓN EN GERENCIA Y PLANEAMIENTO TRIBUTARIO

**Análisis del Impacto Tributario antes y después de aplicar la
Sección 23 de la NIIF para Pymes, en Empresas
Constructoras de la ciudad de Cuenca en el año 2014.**

AUTOR:

Margoth García Gómez

DIRECTOR:

Jorge Espinoza Idrovo

CUENCA-ECUADOR

2015

AGRADECIMIENTO

Señor, quiero elevarte mi oración y mi gratitud, por regalarme la luz que ilumina mi vida, por darme la oportunidad de estar ahora escribiendo estas palabras, con las cuales quiero recordar a todos quienes me han acompañado en esta maravillosa experiencia de construir un camino. ¡Gracias!:

A mi esposo Mario, por su amor a toda prueba.

A mi mamita Mariana por ser mi ejemplo.

A mis hermanos Candy y Adrián, mis cómplices de aventuras.

A toda mi hermosa familia, los de antes y los de ahora.

A todos quienes me regalaron su tiempo, paciencia y consejos para realizar este trabajo, los llevo en mi corazón.

RESUMEN

Las NIIF, aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de importaciones y exportaciones, los mismos que fueron aplicados hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros. Estas normas tienen el propósito de dar a conocer el grado de afectación o el impacto de su implementación.

La presente investigación busca analizar el impacto tributario en los Estados Financieros de las Empresas Constructoras de la ciudad de Cuenca que aplicaron NIIF para Pymes y que ahora deben incluir las reformas monetarias para evitar la elusión y evasión fiscal. La información se obtendrá a través de la aplicación de una encuesta, información suministrada por las empresas encuestadas y el análisis de los Estados Financieros ingresados en la base de datos de la Superintendencia de Compañías.

PALABRAS CLAVE: Impacto Tributario, Normas Internacionales de Información Financiera, Pymes, Constructoras, ROCS, Actividades Ordinarias, Porcentaje de Terminación, Contratos Terminados, Ingresos Ordinarios, Obras en Ejecución, Cuenta Propia, Cuenta de Terceros.

ABSTRACT

The IFRS (International Financial Reporting Standards) appear as a result of International Trade through Economic Globalization, which included the practice of imports and exports, applied until direct investment from other foreign countries was obtained. These standards are intended to make known the degree of involvement or the impact of their implementation.

This research seeks to analyze the tax impact on the financial statements of construction companies in Cuenca that applied IFRS for SMEs (Small and Medium Enterprises), and which must now include monetary reforms to prevent tax avoidance and evasion. The information is obtained through the implementation of a survey, information provided by the surveyed companies, and the analysis of financial statements entered into the Superintendency of Companies database.

KEYWORDS: Tax Impact, International Financial Reporting Standards, SMEs, Construction Companies, ROCS, Ordinary Activities, Percentage of Completion, Completed Contracts, Revenue, Works In Progress, Own Account , Third Party Account.




Translated by,
Lic. Lourdes Crespo

INDICE

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO	10
1.1.- Antecedentes sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes	10
1.1.1.- Informe sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC) Ecuador.	11
Contabilidad y Auditoría	11
Recomendaciones Informe ROSC	12
Adopción de NIIF en el Ecuador	13
1.2.- Conceptos de las NIIFS para Pymes	14
Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias	14
Medición de los ingresos de actividades ordinarias	14
Contratos de construcción	14
Método del porcentaje de terminación	15
1.3.- Evaluación de las resoluciones en Norma Fiscal relacionadas con el Sector de la Construcción	16
1.4.- Análisis comparativo entre NEC Y NIIF para pymes del sector de la construcción.	19

CAPÍTULO II

MATERIALES Y MÉTODOS	20
2.1 Análisis Comparativo De Los Estados Financieros Bajo NEC 15 Y Sección 23 De NIIF Para Pymes	20
2.2.- Actividades de las Empresas Constructoras	21
2.3.- Comparación de los Estados Financieros de las Empresas Constructoras, bajo NEC 15 y la Sección 23 de NIIF para Pymes.	23
NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD No. 15	24
Método Obra terminada (Tratamiento Alternativo)	24
Contabilización del Método del Contrato Terminado	24
SECCIÓN 23 DE NIIFS PARA PYMES, Ingresos de Actividades Ordinarias	27
Método del Porcentaje de Realización	27
2.4.- Análisis de los Estados Financieros de NEC y a NIIF para Pymes	32
Metodología para la aplicación de NIIF.	32

CAPITULO III

RESULTADOS	39
3.1.- Impacto Tributario Al Aplicar La Sección 23 De NIIF Para Pymes	39
3.1.1.- El hecho generador y su relación con los métodos para determinar la renta Neta	39
3.2 Ejercicio práctico comparativo de impuesto a la renta NEC/NIIF en las empresas constructoras de la ciudad de Cuenca.	40

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	48
4.1 CONCLUSIONES	48
4.2 RECOMENDACIONES	50
5.1. BIBLIOGRAFÍA	51
ANEXOS	52

INDICE DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla N°1 Cronograma de Aplicación NIIF	13
Tabla N° 2. Ingresos de las Empresas de Construcción.....	16
Tabla N° 3 Elaboración de Estados Financieros.....	18
Tabla N° 4. Análisis comparativo entre NIIF para Pymes/ NEC	19
Tabla N° 5 Empresas Constructoras Pymes, que elaboran contratos de construcción por “CUENTA PROPIA”	22
Tabla N° 6 Empresas Constructoras Pymes, que elaboran contratos de construcción por “CUENTA DE TERCEROS”	22
Tabla N° 7ª Caso Práctico Método Contrato Terminado Empresa A	25
Tabla N° 7b Caso Práctico Método Contrato Terminado Empresa B	25
Tabla N° 7c Caso Práctico Método Contrato Terminado Empresa D	26
Tabla N° 8 Ejemplo Práctico Método Porcentaje de Realización	28
Tabla N° 9 Solución Método Porcentaje de Realización	28
Tabla N° 10 Caso Práctico Método Porcentaje de Realización.	29
Tabla N° 11ª Caso Práctico Método Contabilidad Comercial	31
Tabla N° 11b Caso Práctico Método Contabilidad Comercial	31
Tabla N° 12 Estados Financieros “Empresa A”, bajo NEC.	33
Tabla N° 13 Información “Empresa A”, bajo NIF	33
Tabla N° 14 Estados Financieros “Empresa A”, bajo NIF	34
Tabla N° 15 Estados Financieros “Empresa B”, bajo NEC.	35

Tabla N° 16	Información “Empresa B”, bajo NIF	35
Tabla N° 17	Estados Financieros “Empresa B”, bajo NIF	35
Tabla N° 18	Estados Financieros “Empresa B”, bajo NEC.	36
Tabla N° 19	Información “Empresa D”, bajo NIF	37
Tabla N° 20	Estados Financieros “Empresa D”, bajo NIF	37
Tabla N° 21	Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “A”, según NEC	41
Tabla N° 22	Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “A”, según NIIF	42
Tabla N° 23	Impacto en el cálculo de Impuesto a la Renta, antes y después de aplicar la Sección 23 de NIIF para Pymes.	42
Tabla N° 24	Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “B”, según NEC	43
Tabla N° 25	Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “B”, según NIIF	44
Tabla N° 26	Impacto en el cálculo de Impuesto a la Renta, antes y después de aplicar la Sección 23 de NIIF para Pymes.	44
Tabla N° 27	Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “D”, según NIIF	45
Tabla N° 28	Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “D”, según NIIF	46
Tabla N° 29	Impacto en el cálculo de Impuesto a la Renta, antes y después de aplicar la Sección 23 de NIIF para Pymes.	46
Tabla N° 1 A	Empresas que están aplicando Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes	52
Tabla N° 2 A	Proyectos de Construcción por Cuenta Propia, Cuenta de Terceros o Ambas	53
Tabla N° 3 A	Aplicación de la Sección 23 de las NIIFs para Pymes, para determinar la base imponible de Impuesto a la Renta	54

Tabla N° 4 A Método para reconocer los ingresos por actividades ordinarias	55
Tabla N° 5 A Método para medir el grado de avance del trabajo ejecutado	57
Tabla N° 6 A Rubros de los Estados Financieros de mayor impacto en el proceso de aplicación la Sección 23 NIIF para Pymes.	58
Tabla N° 7 A Modificaciones Tributarias relacionadas con la aplicación de la Sección 23 de NIIF para Pymes.	59
Tabla N° 8 A Grado de importancia de las modificaciones o ajustes tributarios	60
Gráfico N° 1 Empresas que están aplicando Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes	52
Gráfico N° 2 Proyectos de Construcción por Cuenta Propia, Cuenta de Terceros o Ambas.	54
Gráfico N° 3 Aplicación de la Sección 23 de las NIIFS para Pymes, para determinar la base imponible de Impuesto a la Renta	55
Gráfico N° 4 Método para reconocer los ingresos por actividades ordinarias	56
Gráfico N° 5 Método para medir el grado de avance del trabajo ejecutado	57
Gráfico N° 6 Rubros de los Estados Financieros de mayor impacto en el proceso de aplicación la Sección 23 NIIF para Pymes.	59
Gráfico N° 7 Modificaciones Tributarias relacionadas con la aplicación de la Sección 23 de NIIF para Pymes.	60
Gráfico N° 8 Grado de importancia de las modificaciones o ajustes tributarios	61

Análisis del impacto tributario antes y después de aplicar la Sección 23 de la NIIF para Pymes en Empresas Constructoras de la ciudad de Cuenca, en el año 2014.

INTRODUCCIÓN

Si tomamos en cuenta que las empresas constructoras elaboran sus proyectos en más de un periodo fiscal, resulta necesario establecer cuál será el impacto en la planificación tributaria según los cambios que se presentaron en el año 2014 en norma fiscal con relación a los ingresos obtenidos por las empresas constructoras, quienes deberán aplicar la norma contable vigente en el país, para conciliar su renta imponible.

El propósito del presente estudio es determinar técnicamente el impacto tributario de las empresas que se dedican a la construcción de bienes inmuebles y cómo debe aplicarse contablemente estas regulaciones ante la vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes.

Los objetivos que se pretenden lograr con esta investigación son: estudiar el marco conceptual relacionado con el sector de la construcción, analizar los Estados Financieros de las Empresas Constructoras Pymes de la ciudad de Cuenca y determinar el impacto tributario con la adopción de la normativa fiscal vigente.

CAPÍTULO I MARCO TEÓRICO

1.1.- Antecedentes sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes

Actualmente la economía crece a pasos agigantados, y muchas empresas llegan a convertirse en verdaderos “titanes industriales”. Esto ha originado que debido a la necesidad de controlar el cabal desenvolvimiento de las actividades financieras de las empresas, se han diseñado una serie de normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar tanto por el correcto funcionamiento de las actividades económicas como por la transparencia de sus cifras.

En este sentido, se han diseñado un conjunto de normativas que velan de que esto se cumpla (las NIC, las NIIF y las DNA), las cuales se encargan de áreas particulares del ámbito contable.

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros. (Ferreira, 2005)

El modelo tradicional de contabilidad financiera basado en normas tradicionales, ha perdido relevancia y requiere nuevas normas de contabilidad para unificar, armonizar y converger a un lenguaje contable común y de imagen fiel para los negocios.

Los antecedentes sobre la evolución de las normas contables se relacionan con los siguientes aspectos:

- Renovación de las normas contables que permitan contar con información más ajustada a la realidad de los negocios y empresas.
- Caída de grandes empresas en el mundo, como consecuencia de informaciones y revelaciones contables irreales, producto de distorsiones contables que dieron origen a errores y fraudes (ENRON, WOLDCOM, PARMALAT).¹

¹ **Enron Corporation** fue una empresa energética con sede en Houston, la reputación de esta empresa comenzó a decaer debido a los insistentes rumores de pago de sobornos y tráfico de influencias para obtener contratos, Simultáneamente, una serie de técnicas contables fraudulentas, "Enron" se convirtió, para la cultura popular, en un sinónimo del fraude empresarial planificado.

WorldCom fue una empresa importante del sector de las telecomunicaciones con sede Estados Unidos, que se declaró en quiebra en julio de 2002, había “maquillado” sus cuentas para poder tener ingresos de 3.800 millones de dólares. Luego de muchas investigaciones, se logró descifrar el fraude, una pérdida para sus accionistas en más de 180.000 millones de dólares, una mala cuenta de gastos por más de 4 mil millones de dólares y una cuenta irregular por más de 3 mil millones de dólares.

Parmalat SpA es una compañía italiana de lácteos y alimentación. Alcanzó a ser la compañía líder mundial en la producción de leche UHT. Casi desaparece completamente debido a un fraude financiero causado por el fundador, Calisto Tanzi, en diciembre del 2003. Hoy, Parmalat es una compañía con presencia en todo el mundo, con importante actividad en Australia.

- Globalización de los negocios a nivel mundial
- Tecnología, movimientos automatizados de fondos y transacciones electrónicas.
- Reestructuración de los Organismos Contables a nivel mundial.
- Necesidad de revelación de información financiera consolidada que sea clara, transparente, comparable y real que pueda servir para la toma de decisiones de los diferentes agentes involucrados.
- Permitir a los usuarios de la información el conocimiento de su negocio bajo un esquema real y sobre todo objetivo, sin la sobrestimación subestimación de las cifras en los saldos de balances.
- La globalización e internacionalización de las economías demanda crear un lenguaje contable común, armonizado, de calidad y comparable que represente la imagen fiel de la situación de las empresas.

En el año 2001 se crea un organismo técnico denominado: IASB² que se ocupa de la emisión de las normas contables internacionales, es una organización privada con sede en Londres, que depende del International Accounting Standards Committee Foundation. Esta última está gobernada por una Junta integrada por diecinueve miembros. (Freire, 2010, págs. 9-10)

En julio del 2009 el IASB, publicó la NIIF para las PYMES, que se considera que podría ser utilizada por cerca del 90% de compañías a nivel mundial. Hablar de antecedentes en la aplicación de la NIIF y en especial aquella para pequeñas y medianas entidades, es hablar de la aplicación de las NIIFs en el mundo. Dado que las NIIF para PYMES fueron creadas posteriores a las NIIFs, los antecedentes entonces le corresponden a esta. La aplicación de esta normativa, involucra a Europa continente que ha venido implantando las normas internacionales de información financiera mucho antes de la aplicación en el Ecuador.

1.1.1.- Informe sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC) Ecuador.

ROSC Informe sobre la Observancia de los Códigos y Normas. Este es un informe realizado por el Banco mundial y el Fondo Monetario internacional en cual se da conocer el uso, y manejo totalmente erróneo que se le da en Ecuador y en todos los países miembros de estos dos entes, de los estándares Internacionales de contabilidad y auditoría.

Contabilidad y Auditoría

El objetivo principal de esta evaluación ROSC es ayudar al Gobierno a fortalecer las prácticas de contabilidad y auditoría en el sector privado y a mejorar la transparencia financiera en los sectores financiero y empresarial. El objetivo de desarrollo primario de este ROSC es promover la competitividad y la integración económica de Ecuador a los niveles regional e internacional y mejorar el clima de inversión.

² IASB: International Accounting Standards Board

Dado que las recomendaciones tratan estos temas, los grupos que se beneficiarían son:

- a). Las empresas ecuatorianas, que mejorarían su capacidad de atraer inversiones y captar capitales.
- b). El sector bancario, que necesita información financiera confiable y de calidad del sector empresarial
- c). El sector público, desde el punto de vista de la generación de ingresos
- d). Los empleados, quienes tienen un importante interés en el estado de los asuntos de la compañía que los emplea, y
- e). La profesión propiamente dicha, que se beneficiará con el fortalecimiento de sus capacidades institucionales y su imagen pública.

Recomendaciones Informe ROSC

Las normas de contabilidad y auditoría para el sector privado en Ecuador eran incompletas y de cumplimiento irregular. Como resultado, eran relativamente bajas de calidad, confiabilidad.

El informe establece entre otras recomendaciones, el adoptar las IFRS y hacer obligatorio su uso para todas las entidades de interés público en Ecuador. Esta evolución reflejaría el impulso de Ecuador hacia una mayor integración económica al nivel internacional, incluida la región latinoamericana.

Por lo que la adopción en 1999-2000 de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad o NEC y de las Normas Ecuatorianas de Auditoría o NEA representó un avance significativo para el país a fin de mejorar la calidad de sus normas. No obstante, es necesario un mayor esfuerzo para mejorar estas normas que omiten una serie de áreas críticas. En tal sentido, la mayoría de las partes interesadas en el país consideran que la adopción plena de las IFRS y las ISA por parte de las entidades de interés público es la mejor solución para Ecuador y este informe respalda la reciente iniciativa de la profesión contable a favor de dicha adopción.

Proporcionar normas simplificadas de contabilidad e información financiera para las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Es comúnmente reconocido que la legislación debe definir requisitos para las PYMES que sean proporcionales a su tamaño, tipos de transacciones y una gama más limitada de interesados.

Adopción de NIIF en el Ecuador

La Superintendencia de Compañías³ determina el siguiente cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” por parte de las compañías y entes sujetos a su control y vigilancia:

Tabla N° 1
Cronograma de Aplicación NIIF

CLASIFICACIÓN COMPAÑÍAS	FECHA APLICACIÓN	AÑO TRANSICIÓN
-Reguladas por la Ley de Mercado de Valores -Ejercen actividades de auditoría Externa	1 de enero del 2010	2009
-Activos totales iguales o superiores a US\$ 4'000.000,00 al 31/12/2007 -Holding -Economía Mixta	1 de enero del 2011	2010
-Todas	1 de enero de 2012	2011

Elaborado por: Autora

Fuente: Superintendencia de Compañías

Al haber emitido el IASB la NIIF para las PYMES en julio de 2009 (versión en español septiembre de 2009), la Superintendencia de Compañías⁴ estableció la clasificación de compañías en el país, en: Micro, Pequeñas, Medianas y Grandes Empresas y aplicaran la NIIF para las PYMES, aquellas compañías que en base a su estado de situación financiera cortado al 31 de diciembre del ejercicio económico anterior, cumplan las siguientes condiciones:

- Activos totales, inferiores a US \$ 4,000,000.00
- Registren un Valor Bruto de Ventas Anuales hasta US \$ 5,000,000.00
- Tengan menos de 200 trabajadores (Personal Ocupado). Promedio anual ponderado.

³ Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y determinó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009.

⁴ Resolución No. SC-INPA-UA-G-10-005 de 5 de noviembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No. 335 de 7 de diciembre de 2010, la Superintendencia de Compañías acogió la clasificación de PYMES, de acuerdo a la normativa implantada por la Comunidad Andina en su Resolución 1260 y la legislación interna vigente;

1.2.- Conceptos de las NIIFs para Pymes

Sección 23

Ingresos de Actividades Ordinarias

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

- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
- (b) La prestación de servicios.
- (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
- (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

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

Contratos de construcción

DEFINICIÓN DE CONTRATOS SEGÚN EL CÓDIGO CIVIL ECUATORIANO

Art. 1453.- Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia. (Código Civil Ecuatoriano, 2013)

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones.

Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de

terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa, a veces conocido como el método del **porcentaje de terminación**.

Método del porcentaje de terminación

Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios y por contratos de construcción. Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

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

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

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

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

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

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

- (a) una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y
- (b) la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso.

Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato. (IASB, 2009).

1.3.- Evaluación de las resoluciones en Norma Fiscal relacionadas con el Sector de la Construcción

Para evaluar el alcance tributario de las normas fiscales aplicables a las Empresas Constructoras Pymes, se compara los artículos pertinentes en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. (Asamblea Nacional República del Ecuador, 2014)

Tabla N° 2.
Ingresos de las Empresas de Construcción

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno	Ley Orgánica De Incentivos A La Producción Y Prevención Del Fraude Fiscal
<p>Art. 29.- Ingresos de las empresas de construcción.- <i>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.</i></p>	<p>Art. 16.- Sustitúyase el artículo 28 por el siguiente: <i>"Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes.</i></p>
	<p>Art. (...).- Impuestos diferidos.- <i>Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones:</i></p>

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

Elaborado por: Autora

Fuente: Servicio de Rentas Internas

En relación a la comparación del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se encuentra lo siguiente:

Tabla N° 3
Elaboración de Estados Financieros.

<p>Reglamento Para La Aplicación Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno</p>	<p>Reglamento Para La Aplicación De La Ley Orgánica De Incentivos A La Producción Y Prevención Del Fraude Fiscal</p>
<p>Art. 39.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América.</p> <p>Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con sujeción a las Normas Ecuatorianas</p>	<p>Art. 14.- Efectúese las siguientes modificaciones en el artículo 39:</p> <p>1.- Agréguese como primer inciso lo siguiente:</p> <p>“Los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para</p>

<p>de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.</p> <p>Las sociedades sujetas al control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, se registrarán por las normas contables que determine su organismo de control; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.</p>	<p>la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes.</p> <p>Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.”</p>
--	--

Elaborado por: Autora

Fuente: Servicio de Rentas Internas

1.4.- Análisis comparativo entre NEC Y NIIF para pymes del sector de la construcción.

Tabla N° 4.

Análisis comparativo entre NIIF para Pymes/ NEC

NEC No. 15 Contratos Construcción	Sección 23 NIIF para Pymes
<p><i>Reconocimiento de Ingresos y Gastos del Contrato.</i></p> <p><i>Método de Avance de Obra</i></p> <p>21. Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente, los ingresos del contrato y los costos asociados deben ser reconocidos como ingresos y gastos respectivamente en función del grado de avance del contrato en la fecha de los estados financieros. Una pérdida esperada en el contrato de construcción debería ser reconocida como un gasto inmediatamente de acuerdo con el párrafo 35.</p>	<p><i>Medición de los ingresos de actividades ordinarias</i></p> <p><i>Método del porcentaje de terminación</i></p> <p>Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios y por contratos de construcción. Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos</p>

	<i>a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.</i>
--	---

Elaborado por: Autora

Fuente: Servicio de Rentas Internas

CAPÍTULO II MATERIALES Y MÉTODOS

2.1 Análisis Comparativo De Los Estados Financieros Bajo NEC 15 Y Sección 23 De NIIF Para Pymes

El propósito de la presente investigación es establecer el impacto en la planificación tributaria según los cambios que se presentaron en el año 2014 en norma fiscal con relación a los ingresos obtenidos por las empresas constructoras, quienes deberán aplicar la norma contable vigente en el país, para conciliar su renta imponible.

En este análisis se aplicó un tipo de investigación documental y de campo. La primera permitió revisar un conjunto de leyes; reglamentos, resoluciones especialmente la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes

La segunda se deriva en el estudio de nueve compañías pymes constructoras de la ciudad de Cuenca, según la base de cincuenta y un empresas registradas en la Superintendencia de Compañías, en las cuales se recabó información relacionada con los objetivos de investigación a través de la aplicación de una encuesta, donde se pudo observar lo siguiente:

Según el Gráfico N° 1 del anexo, el 67% de las empresas encuestadas, desconocen la Norma Contable para Pymes, estos resultados muestran que es muy importante la aplicación de esta investigación, porque nos permitirá analizar los estados financieros del grupo de encuestados.

Como se muestra en el Gráfico N° 2 del anexo, el 56% de las empresas estudiadas realizan proyectos de construcción por cuenta propia y por cuenta de terceros, el 33% se dedica

únicamente a elaborar obras de construcción por cuenta propia y un 11% realiza contratos de terceros.

Según el Gráfico N° 3 del anexo, se puede concluir que el 56% de las empresas encuestadas no están aplicando la sección 23 de las NIIFS para Pymes en la elaboración de sus estados financieros, mientras que el 24% están considerando la norma contable para la elaboración de su contabilidad.

La Gráfica N° 4 del anexo, cinco empresas utilizan el método obra terminada para el reconocimiento de sus ingresos y solo cuatro empresas están aplicando lo que establece la norma contable.

Según el resultado del Gráfico N° 5 del anexo, el cien por ciento de las Empresas utilizan el método Proporción de los Costos incurridos para determinar sus ingresos, costos y gastos.

Para un 33% de las empresas constructoras pymes como lo muestra el Gráfico N° 6 del anexo, la cuenta que ha sufrido mayor afectación luego de la aplicación de la Sección 23 de las Normas Internacionales de Información Financieras para Pymes, ha sido la cuenta de Ingresos, mientras que un 22% concluyen que las cuentas de mayor cambio son Obras en Ejecución y Costos y Gastos, un 11% indicó que las cuentas de Anticipos Recibos y Resultados fueron las de mayor impacto.

Según los resultados obtenidos en el Gráfico N° 7 del anexo, el 78% de las empresas constructoras pymes, desconocen sobre las modificaciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El Gráfico N° 8 del anexo, muestra que una de las dos empresas que contestaron conocer sobre los cambios tributarios para el sector de la construcción, afirman que estas modificaciones son significativas y la otra empresa considera que la afectación será poco significativa.

2.2.- Actividades de las Empresas Constructoras

Estas empresas realizan actividades por cuenta propia y por encargo de terceros, además de prestación de servicios para la fiscalización y dirección de proyectos. (Doris Ortiz, 2013, pág. 27)

Es importante determinar que tipo de actividad realiza cada empresa constructora pyme, con la finalidad de clasificarlas y poder homogenizar los resultados del análisis.

En el caso de los ingresos obtenidos por actividades de construcción de activos por cuenta propia y estos sean destinados a la venta o se trate de contratos encargados por terceros, serán tratados mediante la **Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias**.

Según los resultados obtenidos de las nueve empresas encuestadas cinco realizan actividades por cuenta propia, tres por contratación de terceros y una las dos actividades.

Con los siguientes cuadros se trata de demostrar las diferencias en la contabilización de los proyectos destinados a la venta y los contratos desarrollados por encargo de terceros. En el primer caso los costos de construcción se deben cargar a la cuenta **Inventario de Obras en Proceso por Cuenta Propia** y en el segundo caso la contabilización de las obras por encargo de terceros, los costos de construcción se cargarán a la cuenta **Inventario de Obras en Ejecución por Cuenta de Terceros**.

Tabla N° 5
Empresas Constructoras Pymes, que elaboran contratos de construcción por
“CUENTA PROPIA”

CUENTAS CONTABLES	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	EMPRESA E
Inventarios de Obras en Proceso Cuenta Propia	852.414,96	904.347,3	165.137,32	1.273.151,16	
INGRESOS					
Venta de Bienes		215.920,24		712.509,50	344.620,87
Ingresos Contratos de Construcción	2.445.232,44	5.329.471,45	2.445.385,61	199.888,76	506.168,99
Ingresos Prestación de Servicios				55.250,76	815.925,56

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 6
Empresas Constructoras Pymes, que elaboran contratos de construcción por
“CUENTA DE TERCEROS”

CUENTAS CONTABLES	EMPRESA F	EMPRESA G	EMPRESA H
--------------------------	------------------	------------------	------------------

Inventarios de Obras en Proceso Cuenta de Terceros	40.618,12	3.836,11	
INGRESOS			
Venta de Bienes			
Ingresos Contratos de Construcción	469.307,45	384.563,63	5.316,67

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Según las Tablas N° 5 y 6, se pueden obtener el siguiente análisis:

1. Las constructoras pymes que ejecutan obras por cuenta propia poseen una estructura financiera mas fuerte que las que elaboran proyectos por cuenta de terceros.
2. La cuenta inventario de obras en proceso por cuenta propia es más significativa que las empresas que realiza proyectos a terceros.
3. Los ingresos obtenidos por contratos de construcción por cuenta propia son mayores a los obtenidos, por el otro grupo de empresas.
4. Se debe tomar en cuenta que para analizar el impacto de la aplicación de la Sección 23 de NIIFS para Pymes, se considerará esta clasificación.

2.3.- Comparación de los Estados Financieros de las Empresas Constructoras, bajo NEC 15 y la Sección 23 de NIIF para Pymes.

Para comparar los Estados Financieros, antes y después de aplicar las NIIF para Pymes y determinar si existe impacto tributario, es necesario identificar la técnica contable usada en cada empresa estudiada.

La contabilidad de costos de construcción es una fase del procedimiento de contabilidad general por medio de la cual se registran, resumen, analizan e interpretan los detalles de los costos de material, mano de obra y gastos indirectos necesarios para producir y vender un artículo.

La utilidad que los Costos de Construcción prestan a cualquier Obra de Ingeniería, radica en la importancia que se les conceda a los propios Costos, ya que con éstos, se obtiene un verdadero servicio para el Ingeniero Constructor, sumándole resultados tan prácticos como el ahorro, dirección más eficiente en las Obras y como particular éxito la satisfacción propia de haber hecho bien las cosas. Costo es la suma que nos da el esfuerzo y recursos que se hayan empleado en la ejecución de una obra. (Velasategui)

Con el análisis de los Estados Financiero de las nueve empresas, se puede establecer que el 44% de las mismas presentan deficiencias en la elaboración de sus reportes contables, debido a que no cumplen con el proceso adecuado para contabilizar sus ingresos, costos y gastos de construcción. Estas cuatro constructoras están aplicando el método de contabilidad comercial.

El 33% de las empresas estudiadas están aplicando el método obra terminada, en base a lo establecido en las normas ecuatorianas de contabilidad.

El 22% de las constructoras pymes, han aplicado el método porcentaje de terminación para registrar sus transacciones.

Estas diferenciaciones se demuestran con el siguiente análisis de los métodos contables utilizados:

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD No. 15

Método Obra terminada (Tratamiento Alternativo)

Cuando el resultado de un contrato de construcción no puede ser estimado confiablemente, los ingresos del contrato y los costos asociados pueden ser reconocidos como ingresos y gastos, respectivamente, a la terminación del contrato

El monto del contrato terminado, registrará los ingresos solamente al terminarse el contrato, o por lo menos al terminarse esencialmente. El contrato se considera esencialmente terminado cuando los costos restantes a incurrirse son insignificantes. (Norma Ecuatoriana de Contabilidad 15, 1993, pág. 35)

Contabilización del Método del Contrato Terminado

- a) Los gastos y costos directos deben cargarse a la cuenta construcción en proceso.
- b) Las facturas adelantadas a los clientes o el efectivo recibido por anticipado, debe acreditarse a la cuenta anticipos por construcción en proceso.
- c) Al terminar el contrato se registra la utilidad o la pérdida del periodo del contrato.
- d) En los balances generales de fecha, que caen dentro del período del contrato, se clasifican como activo corriente al excedente de la cuenta de construcción en proceso sobre la cuenta anticipos por construcción en proceso. Cuando el saldo de ésta es mayor que el resultado de la anterior, el saldo acreedor neto se clasifica como pasivo corriente o no corriente.

Conforme al método obra terminada, el importe de los costos y gastos incurridos en el periodo deben ser registrados como Obras en Proceso, con su correspondiente registro a una cuenta de Activo y los valores facturados por anticipo así como el efectivo recibido se

deberá registrar como un Anticipo por Construcción en Proceso con la afectación correspondiente a una cuenta de Pasivo.

La pérdida o utilidad solo se reconocerá al final del contrato, es decir en (n) periodos que dure su ejecución.

Para verificar este procedimiento, a continuación se analiza las Cuentas Obras en Proceso y Anticipo Clientes de la muestra de 9 empresas constructoras, motivo de estudio:

Tabla N° 7a
Caso Práctico Método Contrato Terminado Empresa A

Cuentas Balance General	Empresa A			
	2011	2012	2013	PR.
CONSTRUCCION EN PROCESO	529,925.62	1,821,419.96	235,899.31	
ACTIVO CORRIENTE	907,011.74	2,051,529.57	1,231,703.14	
	58%	89%	19%	55%
ANTICIPOS POR CONSTRUCCION EN PROCESO	267,413.00	-	-	
PASIVO CORRIENTE	582,178.73			
	46%			46%

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 7b
Caso Práctico Método Contrato Terminado Empresa B

Cuentas Balance General	Empresa B			
	2011	2012	2013	PR.
CONSTRUCCION EN PROCESO	1,633,796.00	704,299.00	374,946.89	
ACTIVO CORRIENTE	3,071,971.25	3,287,159.77	2,619,913.93	
	53%	21%	14%	30%
ANTICIPOS POR CONSTRUCCION EN PROCESO	1,007,729.95	138,258.09	2,092,225.37	

PASIVO CORRIENTE	2,281,597.22	2,661,671.07	2,577,245.73	
	44%	5%	81%	44%

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 7c
Caso Práctico Método Contrato Terminado Empresa D

CUENTAS BALANCE GENERAL	Empresa D			
	2011	2012	2013	
CONSTRUCCION EN PROCESO	529,925.62	1,821,419.96	235,899.31	
ACTIVO CORRIENTE	907,011.74	2,051,529.57	1,231,703.14	
	58%	89%	19%	55%
ANTICIPOS POR CONSTRUCCION EN PROCESO	206,907.97	818,556.11	684,998.96	
PASIVO CORRIENTE	582,178.73	1,975,757.12	1,066,156.90	
	36%	41%	64%	47%

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

El análisis de los casos prácticos muestra que de las 9 empresas constructoras estudiadas solo 3 aplicaron en la elaboración de sus Estados Financieros el método obra terminada según la NEC 15; esto se puede evidenciar claramente en los resultados que reflejan las cuentas Construcción en Proceso y Anticipo por Construcción en Proceso.

Para confirmar lo representativo de estas cuentas dentro del balance general se realizó un análisis vertical promedio para determinar el porcentaje de representación de las cuentas tanto en el activo, donde para la Empresa A el 55% del total del activo corriente le corresponde a la cuenta construcción en proceso, para la Empresa B, esta cuenta representa el 30% y en el caso de la Empresa D, el 55% del total del activo corriente está formado por la cuenta construcción en proceso.

Otra cuenta del balance general que refleja la aplicación del método obra terminada, es la acumulación de los ingresos recibidos por los anticipos de clientes en grupo pasivos donde en la cuenta anticipos recibidos representa en el caso de la Empresa A un 46%, para la Empresa B equivale a un 44% y en la Empresa D la relación de esta cuenta con el pasivo corriente representa un 47%.

En el caso de la Empresa A, para el año 2012, dejó de ser Pyme, debido a que posee las siguientes características:

- Activo Total por \$ 8.138.364,24
- Ingresos Totales por \$ 5.660.282,70

Para este estudio se incluirán los resultados de esta empresa debido a que ha formado parte de los resultados analizados preliminarmente.

SECCIÓN 23 DE NIIFS PARA PYMES, Ingresos de Actividades Ordinarias

Método del Porcentaje de Realización

El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico.

Según el método del porcentaje de realización, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en la cuenta de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costes del contrato, sobre los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente

La principal desventaja del método de contrato terminado es que las utilidades determinadas periódicamente no reflejan el nivel de actividad en los contratos durante el período. (Moreira Intriago, 2011, pág. 28)

Ejemplo:

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

La cantidad inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La duración del contrato es de 3 años.

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

Tabla N° 8
Ejemplo Práctico Método Porcentaje de Realización

	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9,000.00	9,000.00	9,000.00
Importe de la Modificación	-	200.00	200.00
TOTAL DE INGRESOS DEL CONTRATO	9,000.00	9,200.00	9,200.00
Costos del Contrato hasta la fecha	2,093.00	6,068.00	8,350.00
Costos para terminar el contrato	5,957.00	2,132.00	-
Costos totales estimados	8,050.00	8,200.00	8,350.00
GANANCIA TOTAL ESTIMADA	950.00	1,000.00	850.00
Porcentaje de Realización	26%	74%	100%

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

Autor: Revista Chilena María Moreira

Tabla N° 9
Solución Método Porcentaje de Realización

	Acumulado	Reconocimiento Años Anteriores	Reconocimiento Año Actual
Año 1			
Ingresos (9000x26%)Gastos	2,340.00	-	2,340.00
Gastos (8050x26%)	2,093.00	-	2,093.00
Ganancia	247.00	-	247.00
Años 2			
Ingresos (9200x74%)Gastos	6,808.00	2,340.00	4,468.00
Gastos (8200x74%)	6,068.00	2,093.00	3,975.00
Ganancia	740.00	247.00	493.00
Años 3			
Ingresos (9200x100%)Gastos	9,200.00	6,808.00	2,392.00
Gastos (8200x100%)	8,200.00	6,068.00	2,132.00
Ganancia	1,000.00	740.00	260.00
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO	220.00	162.80	57.20

Se debe considerar que en este método los ingresos se registran a medida que adelantan los trabajos según los períodos en que se generan los gastos para su obtención. La cifra de ventas proporciona información a los usuarios de los estados financieros sobre la actividad de la empresa durante el período, con independencia de las obras que se hayan terminado en el mismo.

La aplicación de este método exige disponer de un sistema de contabilidad interna que le permita contar de presupuestos y estimaciones fiables sobre los costes, el resultado y el grado de avance de la obra.

A continuación se analiza los resultados por las dos empresas constructoras que aplican este método.

Tabla N° 10
Caso Práctico Método Porcentaje de Realización.

	Empresa F			Empresa C		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
INVENTARIOS	22,084.62	39,070.16	60,699.59	178,121.79	52,229.34	265,060.84
INGRESOS	238,648.77	397,535.47	358,563.10	1,686,958.07	3,905,407.30	2,479,478.60
Venta de Bienes			144,000.00		735,687.13	
Ingresos por Contratos de Construcción	238,648.77	150,985.46	210,763.10	1,686,958.07	3,169,720.17	2,479,478.60
Ingresos por Prestación de Servicios		246,550.01	3,800.00			
COSTOS DIRECTOS	84,380.86	245,643.48	214,543.06	1,064,739.69	2,434,033.04	2,034,941.66
UTILIDAD BRUTA	154,267.91	151,891.99	144,020.04	622,218.38	1,471,374.26	444,536.94

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

El análisis de estas dos empresas muestra que la aplicación de la Sección 23 de NIIF para pymes, es deficiente a pesar de que esta norma está en vigencia desde el año 2012 para este tipo de empresas. Se debe considerar que las dos empresas afirmaron en la encuesta que aplican el método según la proporción de costos incurridos (Tabla N° 4A).

Como se muestra en la Tabla N° 10, el método porcentaje de realización se basa en el reconocimiento de ingresos y gastos, en base al porcentaje de utilización de costos totales del proyecto, con estos antecedentes se puede conocer que:

1. La cuenta acumulativa de obras en ejecución o inventarios, debe reflejar únicamente los saldos de materiales no usados hasta el cierre del periodo contable. Esta cuenta no podría mantener altos niveles, dado que aplicando este método los ingresos están relacionados con grado de avance de la obra.
2. Debe existir una relación entre las cuentas de ingresos y gastos del periodo.
3. La cuenta resultados debe reflejar el porcentaje de ganancia según la determinación del avance de obra.
4. La aplicación de este método permite determinar un resultado tributario según el porcentaje de realización, es por esto que los primeros años no debería existir pérdidas, siempre y cuando no exista otro tipo de factures que lo condicionen y que al finalizar el proyecto se refleje altas ganancias.

Las siguientes cuatro empresas, se excluyen del presente estudio, debido a que sus Estados Financieros han sido elaborados sin considerar la norma contable específica para el sector de la construcción.

El objetivo de esta investigación es comparar la información de empresas constructoras que aplicaron Norma Ecuatoriana de Contabilidad para proyectos de construcción y los cambios que se pueden dar al aplicar Normas de Información Financiera para Pymes.

En esta tabla se muestra que estas empresas están aplicando metodología para contabilidad comercial en el reconocimiento de sus ingresos y gastos y así determinan los resultados y sobre todo se debe tomar en cuenta los resultados de la pregunta 1 del cuestionario, en donde la respuesta de 6 empresas fue que no aplican la norma contable vigente.

Tabla N° 11a
Caso Práctico Método Contabilidad Comercial

	Empresa F			Empresa H		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
INVENTARIOS		6,872.22	800.00	-	-	-
ANTICIPOS RECIBIDOS		-	-	-	-	-
INGRESOS						
Venta de Bienes	199,948.54	-				
Ingresos por Contratos de Construcción	763,543.76	-	90,224.32	-	15,900.00	50.00
Ingresos por Prestación de Servicios		-				
COSTOS DIRECTOS	-	1,497.00	-		4,691.47	-
GASTOS DE OPERACIÓN	938,186.63	88,796.42	44,570.85		200.00	
RESULTADOS	25,305.67	(90,293.42)	45,653.47	-	11,008.53	50.00

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 11b
Caso Práctico Método Contabilidad Comercial

	Empresa G			Empresa E		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
INVENTARIOS	-	-	-	-	-	-

ANTICIPOS RECIBIDOS		9,852.09	198.41	-	-	100,000.00
INGRESOS						
Venta de Bienes	476,368.79	7,568.69	5,690.33	611,603.63	121,000.00	807,427.97
Ingresos por Contratos de Construcción						
Ingresos por Prestación de Servicios		605,453.26	527,335.36		815,925.56	
COSTOS DIRECTOS	146,913.28	-	131,687.96	-	137,498.05	-
GASTOS DE OPERACIÓN	187,615.39	393,313.64	254,812.58	571,902.05	435,976.55	645,211.06
RESULTADOS	141,840.12	219,708.31	146,525.15	39,701.58	363,450.96	162,216.91

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

1. Según la base de datos de la Superintendencia de Compañías estas empresas están registradas como CONSTRUCTORAS, deberían aplicar las leyes, normas resoluciones relacionadas con su actividad.
2. No registran saldos en la cuenta inventarios.
3. La principal fuente de sus ingresos es la venta de bienes, no registran rubros en la cuenta Ingresos por Contratos de Construcción
4. En casi las cuatro empresas no existen movimientos en la cuenta costos de construcción, todos sus gastos se contabilizan como Gastos de Operación.

2.4.- Análisis de los Estados Financieros de NEC y a NIIF para Pymes.

Para el presente análisis se tomará como base la información obtenida, de las empresas que están aplicando Norma Ecuatoriana de Contabilidad y a estos datos se les aplicará la Sección 23 de la Norma de Información Financiera para Pymes.

El estudio se efectuará por separado para cada empresa y por los tres últimos años.

Metodología para la aplicación de NIIF.

Según la base de los estados financieros elaborados con base NEC, es necesario realizar las siguientes estimaciones que permitirán aplicar el método porcentaje de realización y de esta manera elaborar los estados financieros en base NIIF.

1. La estimación de los ingresos totales, se considerará el total de los ingresos obtenidos en los tres últimos años, más el total de los anticipos recibidos por clientes de iguales períodos.
2. Para estimar los costos totales del proyecto se sumará el total de los gastos incurridos en los tres últimos años.
3. El grado de avance estará determinado por la siguiente relación.

$$\frac{\text{Gastos incurridos en el año de ejecución}}{\text{Total gastos incurridos y previstos hasta la finalización de la obra}}$$

4. Por razones de cálculos, se considerará que las empresas estudiadas elaboraron proyectos durante estos tres últimos años.

Tabla N° 12
Estados Financieros “Empresa A”, bajo NEC.

Empresa A			
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3
Construcción en Proceso	529,925.62	1,821,419.96	235,899.31
Anticipos Recibidos	267,413.00	-	-
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	1,838,611.25	838,420.22	4,658,665.84
Ingresos por Prestación de Servicios			
Costos Directos	1,602,166.21	445,965.85	4,186,779.21
UTILIDAD BRUTA	236,445.04	392,454.37	471,886.63

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 13
Información “Empresa A”, bajo NIF

TOTAL INGRESOS ESTIMADOS DEL CONTRATO	7,603,110.31		
TOTAL COSTOS ESTIMADOS DEL CONTRATO	6,234,911.27		
GRADO DE AVANCE	25.70%	7.15%	67.15%

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 14
Estados Financieros “Empresa A”, bajo NIF

Empresa A			
Periodos	Acumulado	Reconocimiento Años Anteriores	Reconocimiento Año Actual
Año 1			
Ingresos	1,953,748.16	-	1,953,748.16
Costos	1,602,166.21	-	1,602,166.21
Ganancia	351,581.95	-	351,581.95
Años 2			
Ingresos	2,497,577.48	1,953,748.16	543,829.32
Costos	2,048,181.33	1,602,166.21	446,015.12
Ganancia	449,396.15	351,581.95	97,814.20
Años 3			
Ingresos	7,603,110.31	2,497,577.48	5,105,532.83
Costos	6,234,911.27	2,048,181.33	4,186,729.94
Ganancia	1,368,199.04	449,396.15	918,802.89

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Bajo NEC

1. Ingresos totales en los tres periodos \$7.335.697,31
2. Costos totales en los tres periodos \$6.234.911,27
3. Resultados acumulados en los tres periodos \$1.100.786,04

Bajo NIIF

1. Ingresos totales en los tres periodos \$7.603.110,31
2. Costos totales en los tres periodos \$6.234.911,27
3. Resultados acumulados en los tres periodos \$1.368.199,04

Tabla N° 15
Estados Financieros “Empresa B”, bajo NEC.

	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3
Construcción en Proceso	1,633,796.00	704,299.00	374,946.89
Anticipos Recibidos	1,007,729.95	138,258.09	2,092,225.37
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	2,274,628.91	8,247,575.75	5,466,209.70
Ingresos por Prestación de Servicios			
Costos Directos	489,537.87	2,398,246.68	1,412,874.13
UTILIDAD BRUTA	1,785,091.04	5,849,329.07	4,053,335.57

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 16
Información “Empresa B”, bajo NIF

TOTAL INGRESOS ESTIMADOS DEL CONTRATO	16,996,144.31		
TOTAL COSTOS ESTIMADOS DEL CONTRATO	4,300,658.68		
GRADO DE AVANCE	11.38%	55.76%	32.85%

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 17
Estados Financieros “Empresa B”, bajo NIF

Empresa B			
Periodos	Acumulado	Reconocimiento Años Anteriores	Reconocimiento Año Actual
Año 1			
Ingresos	1,934,646.97	-	1,934,646.97
Costos	489,537.87	-	489,537.87
Ganancia	1,445,109.10	-	1,445,109.10
Años 2			
Ingresos	11,412,485.06	1,934,646.97	9,477,838.09
Costos	2,887,885.27	489,537.87	2,398,347.40
Ganancia	8,524,599.79	1,445,109.10	7,079,490.69
Años 3			
Ingresos	16,996,144.31	11,412,485.06	5,583,659.25
Costos	4,300,658.68	2,887,885.27	1,412,773.41
Ganancia	12,695,485.63	8,524,599.79	4,170,885.84

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Bajo NEC

1. Ingresos totales en los tres periodos \$15.988.414,36
2. Costos totales en los tres periodos \$4.300.658,68
3. Resultados acumulados en los tres periodos \$11.687.755,68

Bajo NIIF

1. Ingresos totales en los tres periodos \$16.996.144,31
2. Costos totales en los tres periodos \$4.300.658,68
3. Resultados acumulados en los tres periodos \$12.695.485,63

Tabla N° 18
Estados Financieros “Empresa B”, bajo NEC.

	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3
Construcción en Proceso	1,206,234.50	1,229,883.93	1,383,335.06
Anticipos Recibidos	206,907.97	578,200.81	380,033.58
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	543,195.59	934,286.83	859,934.83
Ingresos por Prestación de Servicios			
Costos Directos	378,883.92	756,252.33	724,773.98
UTILIDAD BRUTA	164,311.67	178,034.50	135,160.85

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 19
Información “Empresa D”, bajo NIF

TOTAL INGRESOS ESTIMADOS DEL CONTRATO	2,544,325.22		

TOTAL COSTOS ESTIMADOS DEL CONTRATO	1,859,910.23		
GRADO DE AVANCE	20.37%	40.66%	38.97%

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 20
Estados Financieros “Empresa D”, bajo NIF

Periodos	Acumulado	Reconocimiento Años Anteriores	Reconocimiento Año Actual
Año 1			
Ingresos	518,306.69	-	518,306.69
Costos	378,883.92	-	378,883.92
Ganancia	139,422.77	-	139,422.77
Años 2			
Ingresos	1,552,846.88	518,306.69	1,034,540.19
Costos	1,135,227.80	378,883.92	756,343.88
Ganancia	417,619.08	139,422.77	278,196.31
Años 3			
Ingresos	2,544,325.22	1,552,846.88	991,478.34
Costos	1,859,910.23	1,135,227.80	724,682.43
Ganancia	684,414.99	417,619.08	266,795.91

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Bajo NEC

1. Ingresos totales en los tres periodos \$2.337.417,25
2. Costos totales en los tres periodos \$1.859.910,23
3. Resultados acumulados en los tres periodos \$477.507.02

Bajo NIIF

1. Ingresos totales en los tres periodos \$2.544.325,22
2. Costos totales en los tres periodos \$1.859.910,23
3. Resultados acumulados en los tres periodos \$684.414,99

CAPITULO III RESULTADOS

3.1.- Impacto Tributario Al Aplicar La Sección 23 De NIIF Para Pymes

3.1.1.- El hecho generador y su relación con los métodos para determinar la renta Neta

Según el artículo 17 del Código Tributario “Cuando el Hecho Generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlo tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”. Se pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo a través de los siguientes impuestos:

- **Impuesto al Valor Agregado:** Se da en el momento en que efectivamente se transfiera el bien o se preste el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el comprobante de venta.
- **Impuesto a la Renta:** Es la obtención de una renta, dentro de las regulaciones y limitaciones establecidas en la Ley y su Reglamento.

- **Impuesto a los consumos especiales:** Será la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante.

Conforme a las consideraciones realizadas se concluye, que el Hecho Generador es el elemento jurídico de mayor importancia dentro del Derecho Tributario, porque determina la verificación de la relación jurídico-tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria, establece a los sujetos que participan de la misma, permite conocer la base gravable, permite determinar los casos concretos de evasión tributaria y permite distinguir las competencias tributarias.

En consecuencia, la calificación del Hecho Generador consta de dos elementos, uno que es el hecho jurídico y otro, la esencia económica, partiendo del hecho económico se establece que una transacción debe tener fondo es decir, que exista la compra, que exista el pago, que se dé la bancarización etc., en cuanto al hecho jurídico que las transacciones estén debidamente respaldadas con los comprobantes correspondientes. (TENEZACA, 2014, pág. 6)

En los contratos de construcción el nacimiento de la obligación tributaria se producirá cuando se presente alguno de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- La emisión del comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento.
- La percepción del ingreso y por el monto percibido.

Dicho esto, podemos afirmar que la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso ya sea por concepto de adelantos, de valorizaciones periódicas, por avance de obra, o incluso cuando se realice un desembolso por concepto de garantía. (Moreira Intriago M. , 2011, pág. 59)

3.2 Ejercicio práctico comparativo de impuesto a la renta NEC/NIIF en las empresas constructoras de la ciudad de Cuenca.

Para una mejor comprensión de la norma contable y tributaria, se hace conveniente el desarrollo de este caso práctico aplicado a las tres empresas constructoras pymes que son motivo de estudio.

Antecedentes:

- Para efectos del presente estudio se tomó como referencia los Estados Financieros de los años 2011, 2012,2013.
- Las empresas tiene como actividad económica principal la construcción.
- El método utilizado para reconocer ingresos, costos es por Avance de obra.
- Para el cálculo de la utilidad neta, se incluirá los gastos operacionales según los resultados que reflejan los Estados Financieros.
- La base de cálculo de impuesto a la renta será el resultado de utilidad neta, por la ausencia de datos para realizar la conciliación tributaria.

- Se incluirá el 15% Participación Trabajadores y el 22% de Impuesto a la Renta.

A continuación se muestra el resultado de calcular impuesto a la Renta según la Norma Ecuatoriana de Contabilidad y aplicando la Sección 23 de NIIF para Pymes, con la finalidad de determinar si existe un impacto tributario al aplicar estos métodos de cálculo.

Tabla N° 21
Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “A”, según NEC

Empresa A			
	AÑO 1 NEC	AÑO 2 NEC	AÑO 3 NEC
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	1,838,611.25	838,420.22	4,658,665.84
COSTOS Y GASTOS			
Costos Directos	1,602,166.21	445,965.85	4,186,779.21

Gastos de Operación	139,686.89	114,957.76	195,578.57
Utilidad Antes de Impuestos	96,758.15	277,496.61	276,308.06
15% Participación Trabajadores	14,513.72	41,624.49	41,446.21
UTILIDAD NETA	60,957.63	174,822.86	174,074.08

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 22
Cálculo Impuesto a la Renta Empresa "A", según NIIF

Empresa A			
	AÑO 1 NEC	AÑO 2 NIIF	AÑO 3 NIIF
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	1,838,611.25	543,829.32	5,105,532.83
COSTOS Y GASTOS			
Costos Directos	1,602,166.21	446,015.12	4,186,779.21
Gastos de Operación	139,686.89	114,957.76	195,578.57
Utilidad Antes de Impuestos	96,758.15	(17,143.56)	723,175.05
15% Participación Trabajadores	14,513.72		108,476.26
UTILIDAD NETA	60,957.63	(17,143.56)	455,600.28

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 23
Impacto en el cálculo de Impuesto a la Renta, antes y después de aplicar la Sección
23 de NIIF para Pymes.

PERIODOS	IMPUESTO A LA RENTA NEC	IMPUESTO A LA RENTA NIIF	AUMENTO/ DIMINUCION
AÑO 1	21,286.79	21,286.79	-
AÑO 2	61,049.25	-	(61,049.25)
AÑO 3	60,787.77	159,098.51	98,310.74
TOTALES	143,123.82	180,385.30	37,261.48

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Resumen:

- La Empresa A, aplicando el método tradicional de obra terminada que ya no es permitido por nuestra legislación, ha cancelado por concepto de impuesto a la renta, en los últimos tres años un valor de \$143.123,82.
- Si la Empresa A, cumpliera con la disposición tributaria y utilizara el método avance de obra, al término de estos tres años pagaría un impuesto a la renta total por el valor de \$ 180,385.30.
- Estas diferencias en el cálculo de impuesto a renta, aplicando el método porcentaje de realización, comprueba que existe un impacto tributario en el pago de impuesto a la renta por parte de la Empresa A.
- La diferencia de \$37,261.48, representa un valor a favor de la Administración Tributaria

Tabla N° 24
Cálculo Impuesto a la Renta Empresa “B”, según NEC

Empresa B			
	AÑO 1 NEC	AÑO 2 NEC	AÑO 3 NEC
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	2,274,628.91	8,247,575.75	5,466,209.70
COSTOS Y GASTOS			
Costos Directos	489,537.87	2,398,246.68	1,412,874.13
Gastos de Operación	2,537,272.93	5,794,561.08	4,182,175.67
Utilidad Antes de Impuestos	(752,181.89)	54,767.99	(128,840.10)
15% Participación Trabajadores		8,215.20	
RESULTADO NETO	(752,181.89)	34,503.83	(128,840.10)

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 25
Cálculo Impuesto a la Renta Empresa "B", según NIIF

Empresa B			
	AÑO 1 NEC	AÑO 2 NIIF	AÑO 3 NIIF
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	2,274,628.91	9,477,838.09	5,583,659.25
COSTOS Y GASTOS			
Costos Directos	489,537.87	2,398,347.40	1,412,773.41
Gastos de Operación	2,537,272.93	5,794,561.08	4,182,175.67
Utilidad Antes de Impuestos	(752,181.89)	1,284,929.61	(11,289.83)
15% Participación Trabajadores		192,739.44	
RESULTADO NETO	(752,181.89)	809,505.66	(11,289.83)

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 26
Impacto en el cálculo de Impuesto a la Renta, antes y después de aplicar la Sección 23 de NIIF para Pymes.

PERIODOS	IMPUESTO A LA RENTA NEC	IMPUESTO A LA RENTA NIIF	AUMENTO/ DIMINUCION
AÑO 1	-	-	-
AÑO 2	12,048.96	282,684.51	270,635.56
AÑO 3	-	-	-
TOTALES	12,048.96	282,684.51	270,635.56

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Resumen:

- La Empresa B, aplicando el método tradicional de obra terminada que ya no es permitido por nuestra legislación, ha cancelado por concepto de impuesto a la renta, en los últimos tres años un valor de \$12.048,96.
- Si la Empresa B, cumpliera con la disposición tributaria y utilizara el método avance de obra, al término de estos tres años pagaría un impuesto a la renta total por el valor de \$ 282.684,51.
- Estas diferencias en el cálculo de impuesto a renta, aplicando el método porcentaje de realización, comprueba que existe un impacto tributario en el pago de impuesto a la renta por parte de la Empresa B.
- La diferencia de \$270.635,56, representa un valor a favor de la Administración Tributaria.

Tabla N° 27
Cálculo Impuesto a la Renta Empresa "D", según NIIF

Empresa D			
	AÑO 1 NEC	AÑO 2 NEC	AÑO 3 NEC
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	543,195.59	934,286.83	859,934.83
COSTOS Y GASTOS			
Costos Directos	378,883.92	756,252.33	724,773.98
Gastos de Operación	157,484.91	135,271.75	149,487.10
Utilidad Antes de Impuestos	6,826.76	42,762.75	(14,326.25)
15% Participación Trabajadores	1,024.01	6,414.41	
RESULTADO NETO	4,300.86	26,940.53	

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 28
Cálculo Impuesto a la Renta Empresa "D", según NIIF

Empresa D			
	AÑO 1 NEC	AÑO 2 NIIF	AÑO 3 NIIF
INGRESOS			
Ingresos por Contratos de Construcción	543,195.59	1,034,540.19	991,478.34
COSTOS Y GASTOS			
Costos Directos	378,883.92	756,343.88	724,682.43
Gastos de Operación	157,484.91	135,271.75	149,487.10
Utilidad Antes de Impuestos	6,826.76	142,924.56	117,308.81
15% Participación Trabajadores	1,024.01	21,438.68	17,596.32

RESULTADO NETO	4,300.86	90,042.47	73,904.55
-----------------------	-----------------	------------------	------------------

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Tabla N° 29

Impacto en el cálculo de Impuesto a la Renta, antes y después de aplicar la Sección 23 de NIIF para Pymes.

PERIODOS	IMPUESTO A LA RENTA NEC	IMPUESTO A LA RENTA NIIF	AUMENTO/ DIMINUCION
AÑO 1	1,501.89	1,501.89	-
AÑO 2	9,407.81	31,443.40	22,035.60
AÑO 3	-	25,807.94	25,807.94
TOTALES	10,909.69	58,753.23	47,843.54

Fuente: Base de datos Superintendencia de Compañías

Elaborado: Autora

Resumen:

- La Empresa D, aplicando el método tradicional de obra terminada que ya no es permitido por nuestra legislación, ha cancelado por concepto de impuesto a la renta, en los últimos tres años un valor de \$10.909,69
- Si la Empresa D, cumpliera con la disposición tributaria y utilizara el método avance de obra, al término de estos tres años pagaría un impuesto a la renta total por el valor de \$ 58.753,23
- Estas diferencias en el cálculo de impuesto a renta, aplicando el método porcentaje de realización, comprueba que existe un impacto tributario en el pago de impuesto a la renta por parte de la Empresa D.
- La diferencia de \$47.843.54, representa un valor a favor de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

- Al comparar la LORTY y LOIPPPF, se encuentra una diferencia en el tratamiento de los ingresos por contratos de construcción, que ahora deberán liquidar el impuesto en base a la norma contable correspondiente. Es por esto que resulta necesario analizar la correcta aplicación de la Sección 23 la NIIFS para Pymes en empresas constructoras y determinar si existe afectación tributaria.

- La LOIPPPF, ahora reconoce los impuestos diferidos, para las pérdidas en contratos de construcción.

- Bajo este marco legal se encuentra una diferencia en el tratamiento contable de la información contable de las Empresas, que ahora deberán cumplir con las exigencias del organismo de control pertinente, y para el caso motivo de estudio regirse a lo dispuesto por la Superintendencia de Compañías, quien aprobó en el año 2009, la aplicación de NIIF, en la elaboración y presentación de Estados Financieros.

- Comparando la NEC 15 y la Sección 23 de NIIF para Pymes, no existe diferencias, debido a lo siguiente: Las dos normas establecen que para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato; se debe aplicar el método de avance de obra o porcentaje de terminación.
- Una situación que se pudo evidenciar es el sigilo y hermetismo con el que se maneja la información financiera dentro de las empresas, cuando la Norma Internacional de Contabilidad establece que los estados financieros deben revelar en forma clara y transparente todos los movimientos que se presenten en el periodo, por este motivo en la actualidad esta información se encuentran disponible en los sitios web de los organismos de control. Existe informalidad en la determinación de políticas internas, como las relacionadas con el pago de impuestos.
- Según los resultados de la encuesta el 67% de las empresas constructoras pymes de la ciudad de Cuenca desconocen la Norma Contable, estos resultados muestran la falta de actualización por parte de los responsables de la información financiera.
- Durante el proceso de investigación se observó que existen deficiencias en los procesos contables de las empresas constructoras que deben utilizar un método contable de acuerdo a sus actividades, así como la aplicación de leyes, normas, resoluciones, reglamentos, etc., relacionada con su sector. De las nueve empresas analizadas solo dos están aplicando NIIF para pymes, cuatro empresas constructoras desconocen totalmente la aplicación de esta normativa y tres de estas continúan registrando sus transacciones según la técnica obra termina.
- A pesar de que la aplicación de las Normas de Información Financiera para Pymes, está vigente en nuestro país desde el año 2012, hasta la fecha existen empresas que desconocen sobre su aplicabilidad y sobre todo no presentan procesos de cambio.
- Para un 33% de las empresas constructoras pymes, la cuenta que ha sufrido mayor afectación luego de la aplicación de la Sección 23 de las Normas Internacionales de Información Financieras para Pymes, ha sido la cuenta de Ingresos, mientras que un 22% concluyen que las cuentas de mayor cambio son Obras en Ejecución y Costos y Gastos, un 11% indicó que las cuentas de Anticipos Recibos y Resultados fueron las de mayor impacto.
- Según los resultados obtenidos el 78% de las empresas constructoras pymes, desconocen sobre las modificaciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario

Interno, estos resultan confirman que no existe una correcta aplicación de los cambios tributarios en la determinación de la base imponible de impuesto a la renta.

- Con la vigencia del Artículo 16 de LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL, se estable que para el año 2015 existe compatibilidad entre la norma contable y la norma tributaria, se debe tomar en cuenta que la segunda ya no reconoce el método de obra terminada para el registro de ingresos y costos del periodo.
- Las Empresas F y C están aplicando la Sección 23 de NIIFS para Pymes, para nuestro análisis este estudio es deficiente debido a la ausencia de información relativa al método para determinar el porcentaje de realización, así como datos presupuestales como ingresos, gastos y tiempos proyectados. Se debe considerar que las dos empresas afirmaron en la encuesta que aplican el método según la proporción de costos incurridos (Tabla N° 8).
- Como se muestra en la Tabla N° 10, el método porcentaje de realización se basa en el reconocimiento de ingresos y gastos, en base al porcentaje de utilización de costos totales del proyecto.
- El estudio de las empresas A, B y D, confirmó que la aplicación de la Sección 23 de NIIF para Pymes y el Artículo 16 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, para la determinación de la base imponible de impuesto a la renta comparada con la Norma Ecuatoriana de Contabilidad origina un impacto tributario en estas empresas.

4.2 RECOMENDACIONES

- Debe existir mayor acercamiento por parte de las Empresas a los Organismos de Control, con el propósito de consultar, informarse y conocer sobre nuevas disposiciones legales relacionadas con aspectos fiscales, societarios, económicos, laborales, etc. y así estar mejor informados en cuanto a los cambios que periódicamente se presentan.
- El personal encargado de realizar los respectivos registros de las operaciones de las empresas, así como los directivos, deben comprometerse a estar actualizados con los diferentes cambios que se den a nivel contable y tributario, con el fin de que las operaciones registradas suministren información confiable.
- Para que exista un registro adecuado de la información contable es necesario que las empresas cuenten con un adecuado sistema de control interno, un manual de

políticas y procedimientos contables y que exista el debido asesoramiento por parte de personal de apoyo externo.

- El personal del área contable debe estar consiente que es muy necesario la actualización permanente, debido a que nuestra legislación es cambiante y en la actualidad existen procesos virtuales que facilitan el aprendizaje.
- Las Empresas Constructoras Pymes deben aplicar para la determinación de la base imponible de impuesto a la renta, lo que establece la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal:
- Se considera importante que la empresa F y C elaboren una guía de procedimientos contables aplicables en sus contratos de construcción; pero sobre todo, que se implementen los principios establecidos en NIC/NIIF, para el registro y presentación financiera de los contratos de construcción, por ejemplo separar los contratos de construcción similares y agruparlos por centros de costos independientes por cada proyecto.
- Todas las empresas constructoras deben aplicar el método porcentaje de realización para el registro de sus operaciones contables, según lo analizado en la presente investigación en base a lo dispuesto en norma contable y tributaria. La no observancia de estas disposiciones puede ocasionar futuras sanciones a las empresas que no las cumplen.

5.1. BIBLIOGRAFÍA

1. Doris Ortiz, S. S. (2013). Análisis de la Aplicación de la NIC 11 “Contratos de Construcción” en el Sector de Compañías Limitadas de la Ciudad de Cuenca por el período 2013. Cuenca, Azuay, Ecuador.
2. Freire, J. F. (2010). Guía de aplicación práctica sobre la implementación de las NIIF en el Ecuador. Quito: Dimedios.
3. Ferreira, M. M. (06 de 2005). Normas internacionales de contabilidad y financieras. NIC, NIIF y DNA, www.gestiopolis.com. Obtenido de <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/norminter.htm>.
4. Moreira Intriago, M. (2011). Análisis de la NIC 11 Contratos de Construcción y su Impacto Tributario en la Carretera Pedernales-Cojimies, periodo 2011, Quito.
5. Velastegui, I. M. (s.f.). Contabilidad de Construcción. Obtenido de <http://es.slideshare.net/wilsonvelas/clase-4-contabilidad-de-construcciones>.

6. Tenezaca, R. (2014). Impacto Economico-Tributario en las Empresas de Servicios de Restaurantes Calificando el cumplimiento de Hecho Generador, Cuenca, Cuenca.
7. Código Civil Ecuatoriano. (9 de Septiembre de 2013). <http://www.ceda.org.ec>. Obtenido de http://www.ceda.org.ec/descargas/Novedades/CODIGO_CIVIL_Actualizado al 9 de Septiembre del 2013.
8. Corporación de Estudios y Publicaciones. Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamentos, Legislación Conexa. Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones
9. Asamblea Nacional República del Ecuador. (29 de 12 de 2014). Suplemento Registro Oficial N° 405, Ley Orgánica De Incentivos A La Producción Y Prevención Del Fraude Fiscal. En Ley Orgánica De Incentivos A La Producción Y Prevención Del Fraude (pág. 8). Quito, Pichincha, Ecuador
10. IICE. (agosto de 2008). www.fnce.ec. Obtenido de <http://www.fnce.ec/page/Instituto-de-Investigaciones-Contables-del-Ecuador.aspx>.
11. Normas Internacionales de Información Financiera. (2009). NIIF para las PYMES. Pag. 141
12. Norma Ecuatoriana de Contabilidad 15. (1993). Método del Contrato Terminado. Párrafo 35.

ANEXOS

Resultados de la Investigación

Pregunta N° 1

¿Su empresa constructora aplica las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes?

Objetivo:

Determinar si el personal encargado del área contable tiene conocimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes para segmentar a las Empresas que podrían presentar un mayor impacto.

Tabla N° 1 A Empresas que estan aplicando Normas Internacionales de Información Fianciera para Pymes

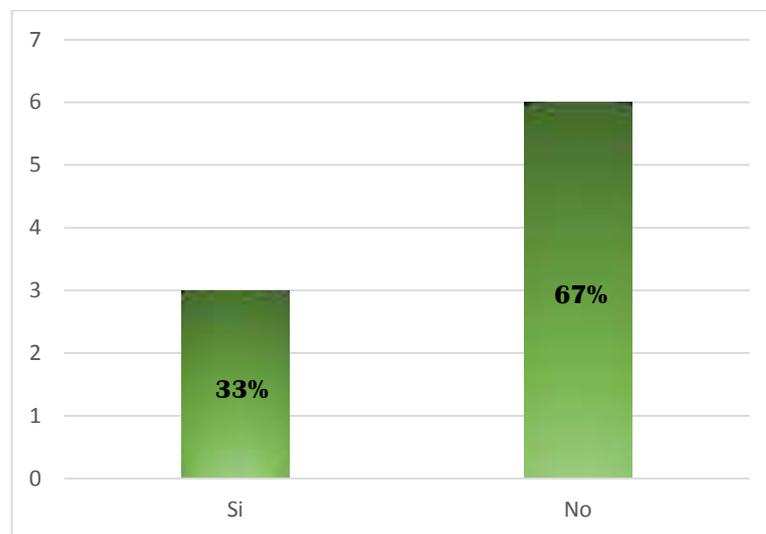
--	--	--	--

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Si	3	33%	33%	33%
No	6	67%	67%	67%
Total	9	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 1 Empresas que están aplicando Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 2

Los proyectos de construcción que su Empresa realiza son por Cuenta Propia, por Cuenta de Terceros o ambas.

Objetivo:

Clasificar al grupo de nueve empresas constructoras, según las actividades de construcción que realizan, ya sea por cuenta propia, por encargo de terceros o ambas, con el propósito de segmentar los estados financieros para su posterior análisis.

Tabla N° 2 A Proyectos de Construcción por Cuenta Propia, Cuenta de Terceros o Ambas.

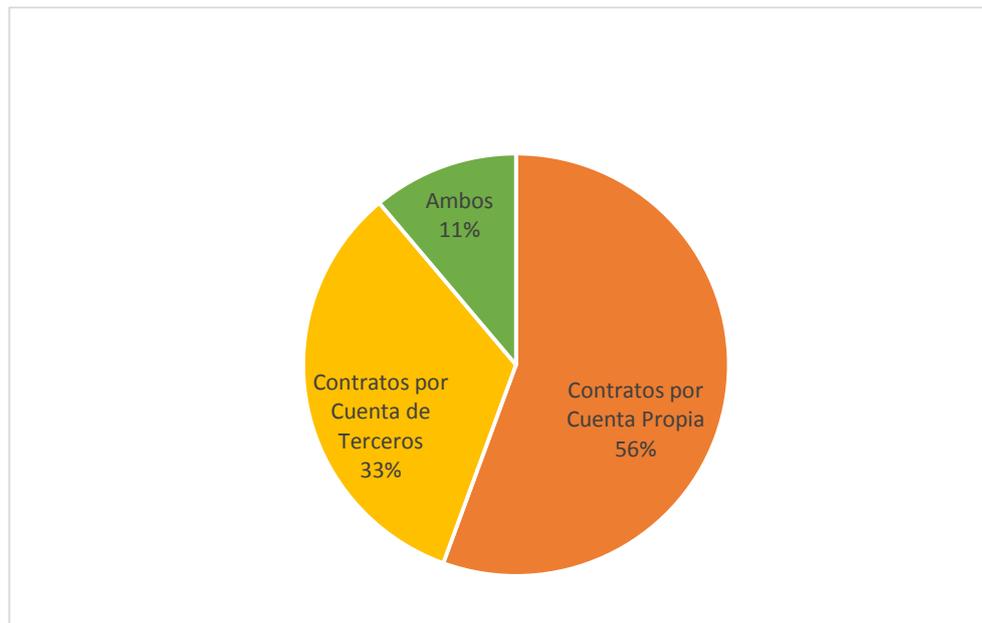
	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Contratos por Cuenta	3	32%	32%	32%

Propia				
Contratos por Cuenta de Terceros	2	22%	22%	54%
Ambos	4	46%	46%	100%
Total	9	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 2 Proyectos de Construcción por Cuenta Propia, Cuenta de Terceros o Ambas.



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 3

Su empresa está aplicando la Sección 23 de las NIIFs para Pymes, (Ingresos por Actividades Ordinarias) en la determinación de la base imponible de Impuesto a la Renta

Objetivo:

Establecer si existe una vinculación contable y tributaria al momento de contabilizar los respectivos ingresos, costos y gastos del contrato, para la determinación de los resultados del periodo.

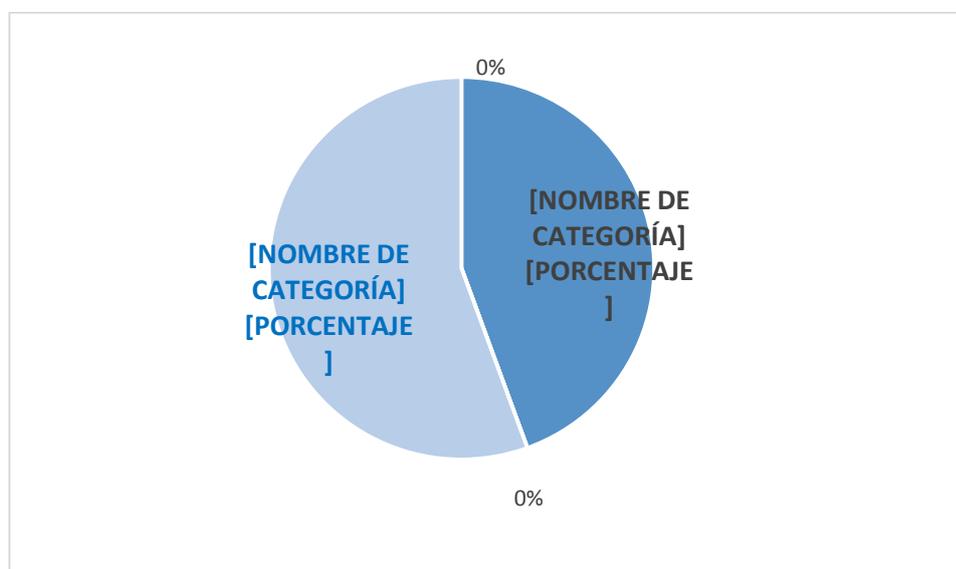
Tabla N° 3 A Aplicación de la Sección 23 de las NIIFS para Pymes, para determinar la base imponible de Impuesto a la Renta

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Si	4	44%	44%	44%
No	5	56%	56%	100%
Total	9	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 3 Aplicación de la Sección 23 de las NIIFS para Pymes, para determinar la base imponible de Impuesto a la Renta



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 4

¿Cuál es el método que su empresa utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias?

Objetivo:

Determinar si las empresas constructoras Pymes, cumplen con lo establecido en la Norma Contable y Tributaria, para elaborar sus estados financieros.

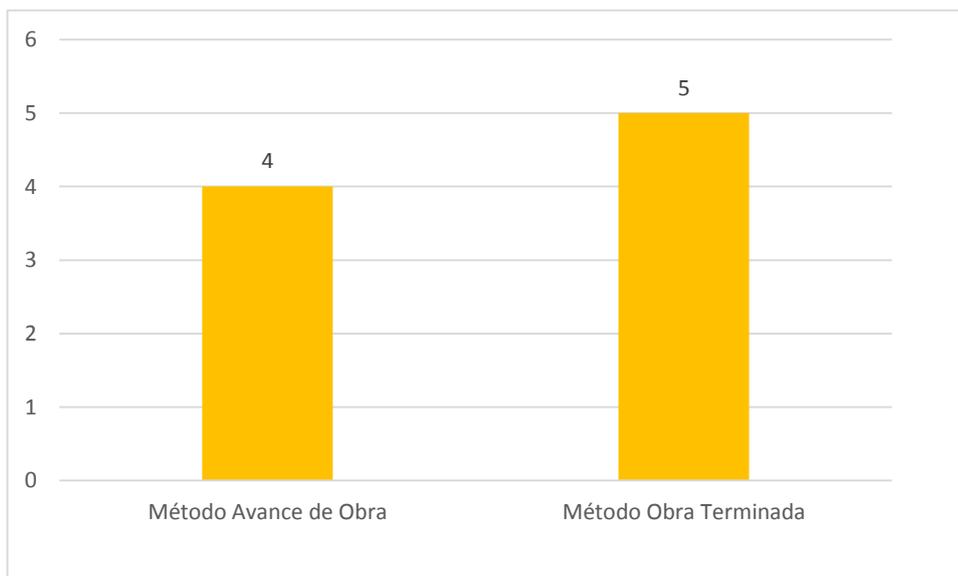
Tabla N° 4 A Método para reconocer los ingresos por actividades ordinarias

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Método Avance de Obra	4	26%	44%	44%
Método Obra Terminada	5	73%	56%	100%
Total	9	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 4 Método para reconocer los ingresos por actividades ordinarias



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 5

Si su respuesta fue... "Método Avance de Obra" ¿Qué método utiliza para medir el trabajo ejecutado?

Objetivo:

Establecer el método que utilizan las empresas constructoras para determinar sus ingresos, costos y gastos.

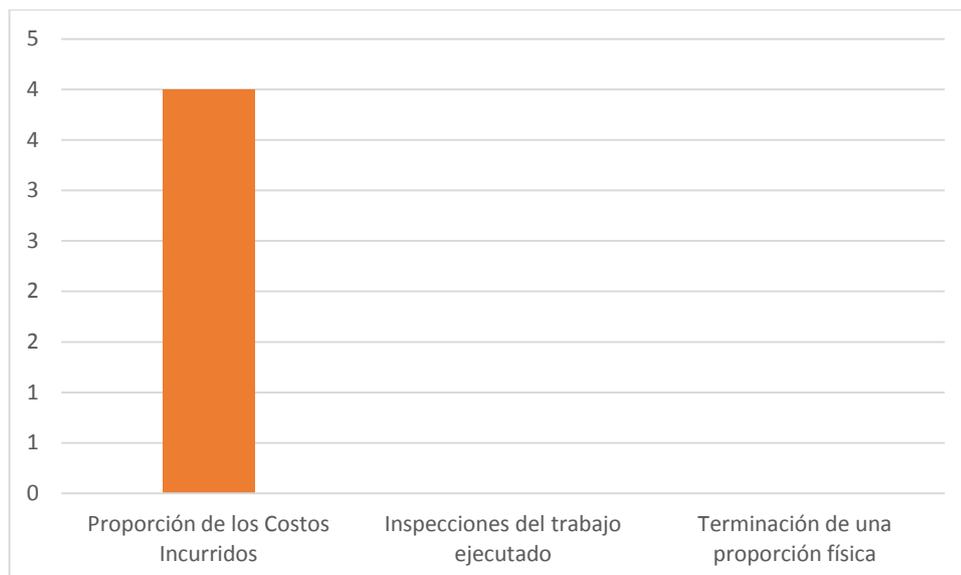
Tabla N° 5 A Método para medir el grado de avance del trabajo ejecutado

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Proporción de los Costos Incurridos	4	100%	100%	100%
Inspecciones del trabajo ejecutado	0	0%	0%	100%
Terminación de una proporción física	0	0%	0%	100%
Total	4	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 5 Método para medir el grado de avance del trabajo ejecutado



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 6

¿Cuáles son a su criterio los rubros de los Estados Financieros de mayor impacto en el proceso de aplicación la Sección 23 de las Normas Internacional de Información Financiera para Pymes?

Objetivo:

Identificar cuáles son las cuentas de los Estados Financieros, que según la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad para Pymes en las empresas analizadas tuvieron mayor afectación.

Tabla N° 6 A Rubros de los Estados Financieros de mayor impacto en el proceso de aplicación la Sección 23 NIIF para Pymes.

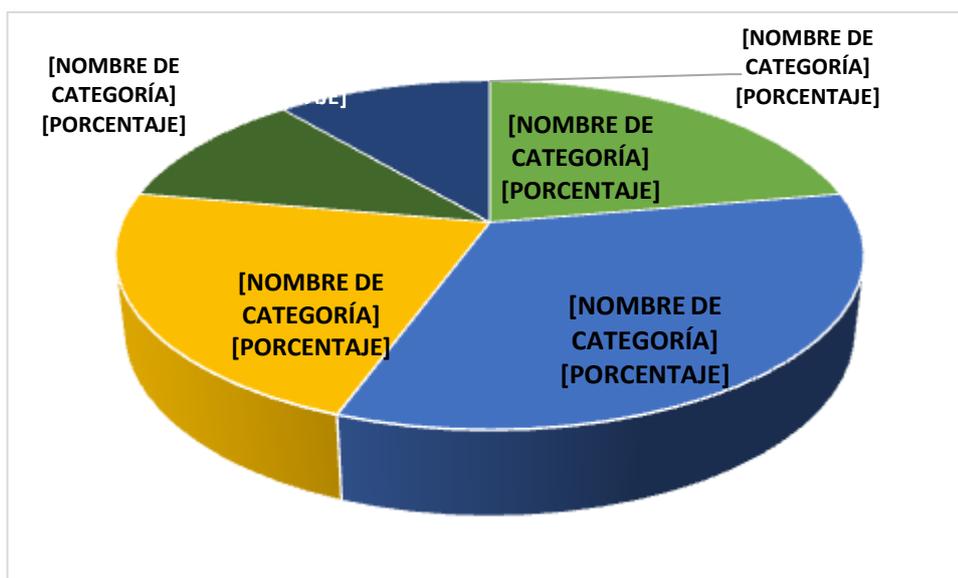
	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Costos y Gastos	2	22%	22%	22%
Ingresos	3	33%	33%	56%
Obras en Ejecución	2	22%	22%	78%
Anticipos Recibidos	1	11%	11%	89%

Resultados	1	11%	11%	100%
Ninguno	0	0%	0%	100%
Total	9	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 6 Rubros de los Estados Financieros de mayor impacto en el proceso de aplicación la Sección 23 NIIF para Pymes.



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 7

¿Han existido modificaciones tributarias que se relacionen con la aplicación de la Sección 23 de las Normas Internacional de Información Financiera para Pymes?

Objetivo:

Determinar si las empresas constructoras pymes conocen los cambios tributarios relacionados con los ingresos obtenidos por este sector según la Ley Orgánica de Incentivos para la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Tabla N° 7 A Modificaciones Tributarias relacionadas con la aplicación de la Sección 23 de NIIF para Pymes.

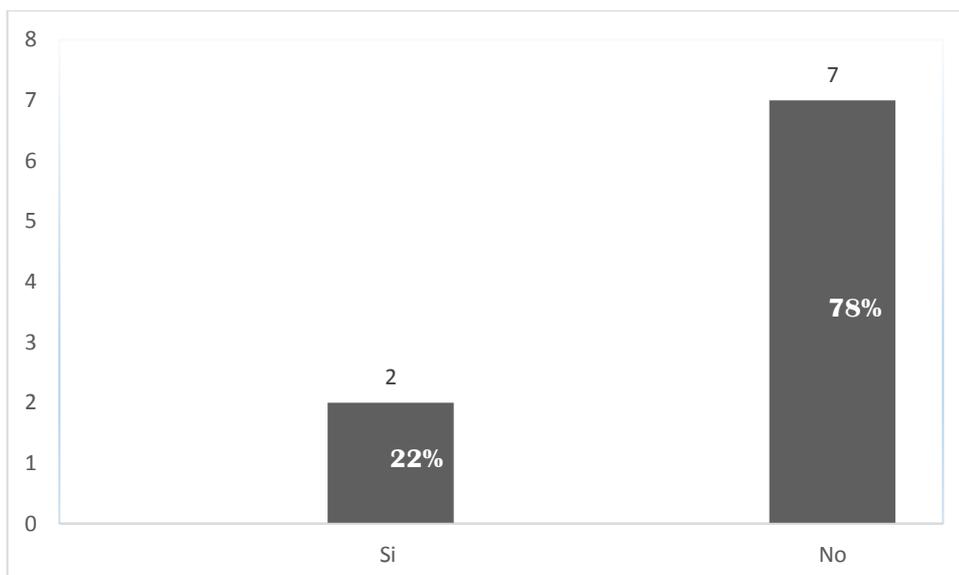
--	--	--	--

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Si	2	22%	22%	22%
No	7	78%	78%	100%
Total	9	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 7 Modificaciones Tributarias relacionadas con la aplicación de la Sección 23 de NIIF para Pymes.



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Pregunta N° 8

Si su respuesta es afirmativa, ¿Cuál es el grado de importancia de las modificaciones o ajustes?

Objetivo:

Determinar si la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos para la Producción y Prevención del Fraude Fiscal traerá cambios significativos en la determinación de la base imponible de impuesto a la renta

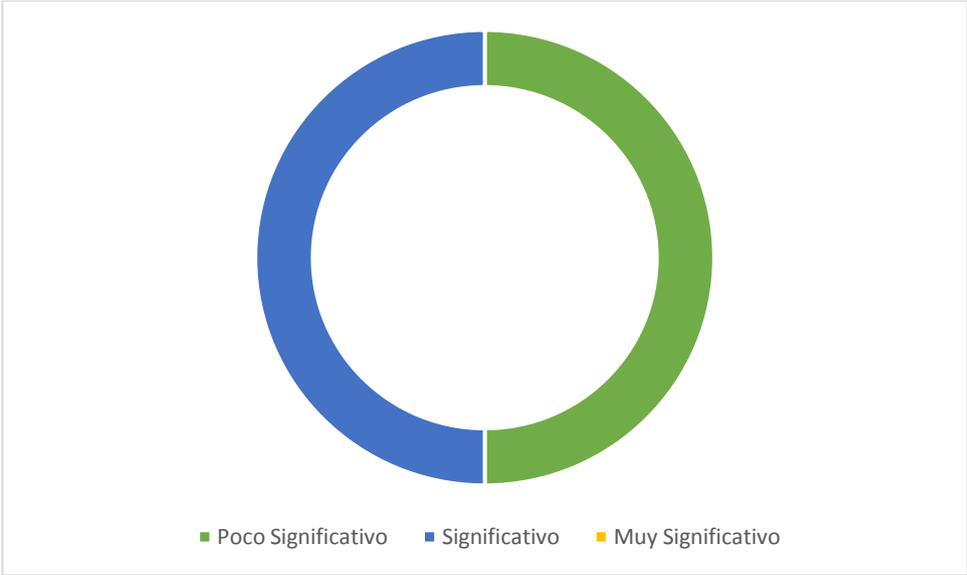
Tabla N° 8 A Grado de importancia de las modificaciones o ajustes tributarios

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje Acumulado
Poco Significativo	1	50%	50%	50%
Significativo	1	50%	50%	100%
Muy Significativo	0	0%	0%	100%
Total	2	100%	100%	

Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas

Gráfico N° 8 Grado de importancia de las modificaciones o ajustes tributarios



Realizado por: Autora

Fuente: Empresas encuestadas