



Análisis del reconocimiento de los costos para empresas de construcción por avance de obra y obra terminada

Analysis of the recognition of costs for construction companies for work progress and finished work

Analysis of the recognition of costs for construction companies for work progress and finished work

Dina Graciela Gualotuña-Tipán ¹
grace.191111@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-9879-0159>

Correspondencia: grace.191111@gmail.com

Ciencias Técnicas y Aplicadas
Artículo de Investigación

* **Recibido:** 16 de abril de 2024 * **Aceptado:** 01 de mayo de 2024 * **Publicado:** 29 de junio de 2024

I. Universidad Metropolitana, Ecuador.

Resumen

Introducción: Los factores contables, tributarios han causado incertidumbre en el costeo no adecuado de los gastos y costos, así como de los ingresos; ya que las empresas que se dedican a la actividad económica de construcción, aun no cuentan con un reconocimiento correcto de los ingresos como resultados del periodo, los mismos que dependerá de la realización del contrato y su avance en la obra; o por ingresos de obra terminada; ya que aplican un reconocimiento de ingresos de forma mixta lo cual hace que los costos y gastos incurridos en los proyectos u obras no sean deducibles, causando una pérdida económica para las empresas por los valores excesivos de impuestos.

A demás se debe considerar que cuando la terminación de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad 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 los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren y cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto. Es importante que el registro contable de los ingresos por actividades económicas se realice de forma individual por proyectos, con el fin de identificar de forma correcta los ingresos gravables, costos y gastos deducibles de acuerdo a la norma internacional de contabilidad 11, determinando así la utilidad contable y la conciliación tributaria. **Objetivo:** Proponer lineamientos para el reconocimiento correcto de los costos en empresas de construcción por avance de obra u obra terminada. **Metodología:** Este artículo se realizó con un enfoque cualitativo de tipo descriptivo mediante un estudio bibliográfico específico en varias revistas, libros, artículos científicos, páginas web especializadas y aportes indexados en la base de datos de ISI, WoS, Scopus y Latindex sobre la aplicación de la NIC 11 de contratos de construcción, NIIF 15 ingresos por actividad ordinarias procedentes de contratos de construcción y NIIF 23 Ingresos de Actividades Ordinarias en las empresas constructoras a nivel regional, su componente está basado en la introducción de las normas de información financiera, leyes y reglamentos que se aplican en este sector. **Resultados:** En el desarrollo se estableció lineamientos para el reconocimiento correcto de los costos directos e indirectos en empresas de construcción por el método de avance de obra que permite estimar valores de ingresos y costos de acuerdo al grado de la obra en curso hasta su finalización y el método de obra terminada que se utiliza cuando la empresa tiene un valor fijo para la construcción y venta del bien; los cuales permitan tomar decisiones a nivel gerencial y por

proyectos a través de una correcta planificación, organización y control de los ingresos y costos incurridos en este tipo de negocios. Además, se verifico el impacto y las oportunidades de la aplicación de estas normas mediante estimaciones en el reconocimiento correcto de los costos, con el fin de contribuir a nivel contable, tributario y financiero en las empresas constructoras y al finalizar el trabajo se concluye que cuando las empresas llevan varios métodos para el tratamiento de los costos, deben justificar el cambio en las notas explicativas a los estados financieros, así como al organismo regulador para que los gastos incurridos sean deducibles.

Palabras clave: Costos de construcción; Obra terminada; Obra por avance.

Abstract

Introduction: Accounting and tax factors have caused uncertainty in the inadequate costing of expenses and costs, as well as income; since companies that are dedicated to the economic activity of construction do not yet have correct recognition of income as results of the period, which will depend on the completion of the contract and its progress in the work; or for income from completed work; since they apply a mixed income recognition which makes the costs and expenses incurred in the projects or works not deductible, causing an economic loss for companies due to excessive tax values. In addition, it should be considered that when the completion of a construction contract cannot be estimated with sufficient reliability, revenue from ordinary activities should be recognized only to the extent that it is probable to recover the costs incurred due to the contract; and contract costs should be recognized as expenses in the period in which they are incurred and any expected loss due to the construction contract should be recognized immediately as an expense. It is important that the accounting record of income from economic activities is carried out individually by projects, in order to correctly identify taxable income, costs and deductible expenses according to international accounting standard 11, thus determining the profit. accounting and tax reconciliation. **Objective:** Propose guidelines for the correct recognition of costs in construction companies for progress of work or completed work. **Methodology:** This article was carried out with a qualitative descriptive approach through a specific bibliographic study in several magazines, books, scientific articles, specialized web pages and contributions indexed in the ISI, WoS, Scopus and Latindex database on the application of IAS 11 on construction contracts, IFRS 15 revenue from ordinary activities from construction contracts and IFRS 23 Revenue from Ordinary Activities in construction companies at the regional level, its component is based on the

introduction of financial reporting standards, laws and regulations that apply in this sector. **Results:** In the development, guidelines were established for the correct recognition of direct and indirect costs in construction companies by the work progress method that allows estimating income and cost values according to the degree of the work in progress until its completion and the finished work method that is used when the company has a fixed value for the construction and sale of the asset; which allow decisions to be made at the managerial and project level through correct planning, organization and control of income and costs incurred in this type of business. In addition, the impact and opportunities of the application of these standards were verified through estimates in the correct recognition of costs, in order to contribute at the accounting, tax and financial level in construction companies and at the end of the work it is concluded that when Companies have various methods for treating costs; they must justify the change in the explanatory notes to the financial statements, as well as to the regulatory body so that the expenses incurred are deductible. **Key words:** Construction costs; completed work; work in progress.

Resumo

Introdução: Fatores contábeis e fiscais têm causado incerteza no custeio inadequado de despesas e custos, bem como de receitas; uma vez que as empresas que se dedicam à atividade econômica de construção ainda não têm o correto reconhecimento dos rendimentos como resultados do período, o que dependerá da conclusão do contrato e do seu andamento na obra; ou por rendimentos de trabalho concluído; uma vez que aplicam um reconhecimento misto de rendimentos que torna não dedutíveis os custos e despesas incorridos nos projetos ou obras, provocando uma perda econômica para as empresas devido a valores fiscais excessivos.

Além disso, deve considerar-se que quando a conclusão de um contrato de construção não puder ser estimada com suficiente fiabilidade, o crédito das atividades normais deve ser reconhecido apenas na medida em que seja provável a recuperação dos custos incorridos devido ao contrato; e os custos do contrato devem ser reconhecidos como despesas no período em que são incorridos e qualquer perda esperada devido ao contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como uma despesa. É importante que o registro contábilístico dos rendimentos das atividades econômicas seja efetuado individualmente por projetos, de forma a identificar corretamente os rendimentos tributáveis, os custos e as despesas dedutíveis de acordo com a norma internacional de contabilidade 11, determinando assim a contabilização dos lucros e a reconciliação fiscal.

Objetivo: Propor diretrizes para o correto reconhecimento dos custos nas construtoras por andamento de obra ou obra concluída. Metodologia: Este artigo foi realizado com abordagem qualitativa descritiva por meio de estudo bibliográfico específico em diversas revistas, livros, artigos científicos, páginas especializadas e contribuições indexadas nas bases de dados ISI, WoS, Scopus e Latindex sobre a aplicação da IAS 11 na construção. contratos, IFRS 15 receitas de atividades ordinárias de contratos de construção e IFRS 23 Receitas de Atividades Ordinárias em empresas de construção a nível regional, a sua componente baseia-se na introdução de normas, leis e regulamentos de relato financeiro que se aplicam neste setor. Resultados: No desenvolvimento foram estabelecidas diretrizes para o correto reconhecimento dos custos diretos e indiretos nas construtoras pelo método de andamento da obra que permite estimar os valores de receitas e custos de acordo com o grau da obra em andamento até sua conclusão e finalizada. método de trabalho que é utilizado quando a empresa possui um valor fixo para construção e venda do bem; que permitem a tomada de decisões a nível gerencial e de projetos através do correto planejamento, organização e controle das receitas e custos incorridos neste tipo de negócio. Além disso, foram verificados através de estimativas o impacto e as oportunidades da aplicação destas normas no correto reconhecimento dos custos, de forma a contribuir a nível contábilístico, fiscal e financeiro nas empresas de construção e no final do trabalho conclui-se que quando as Empresas possuírem métodos diversos de tratamento de custos deverão justificar a alteração nas notas explicativas das demonstrações financeiras, bem como ao órgão regulador para que as despesas incorridas sejam dedutíveis.

Palavras-chave: Custos de construção; Trabalho finalizado, Trabalho em andamento.

Introducción

La industria de la construcción en la última década ha avanzado de manera agigantada, innovadora y sostenida, en la cual se ha observado su diversificación en la construcción de los diferentes proyectos civiles como puentes, túneles, aeropuertos, parques que con ayudan de los gobiernos han logrado mejorar las infraestructuras del área de salud, educación y especial las vías de acceso (Angulo-Rivera, 2019). Sin embargo, también están enfocados a las obras arquitectónicas de casas, condominios y edificios buscando el bienestar y comodidad de las personas.

Hoy día este servicio requiere mayor eficiencia y eficacia, por lo tanto, es esencial que los procesos productivos y de control sea contralados rigurosamente mediante gestión, administración de los inventarios y costos, con el objetivo de brindar a los interesados dentro del contrato solvencia y transparencia en cada uno de los procesos, así como garantizar la disponibilidad oportuna de cada recurso disponible (Gomez-Torres, Notario-Priego, Morejon Sanchez , & Reyes-de la Cruz, 2021). Para ello se requiere de un control interno adecuado; ya que como es un organismo para la alta gerencia, permitirá que el proceso productivo llegue a fin de manera correcta y en el tiempo esperado, para lo cual se debe aplicar los procedimientos y métodos adecuados de acuerdo al proceso y etapas de avance de la obra en relación a la planilla de control (Hidalgo-Flor, 2017).

En el Ecuador las empresas dedicadas a la actividad de construcción a partir de la resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000138 emitida por la Administración Tributaria y publicada en el Registro Oficial No. 726 del 05 de abril de 2016, (Ecuador, Servicio de Rentas Internas, 2018) estableció las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a los contratos de construcción. El cual obligada a aplicar el reconocimiento de los costos por avance de obra y obra terminada según la suscripción del contrato de la obra.

Los costos cumplen un rol esencial en el flujo contable, siendo la razón por la cual la alta gerencia debe plantear estrategias que permitan realizar una distribución correcta de los costos en cada proyecto, además de seleccionar el método adecuado de costeo para determinar el reconocimiento en el momento incurrido. Además, esto promueve la productividad de manera que se reduzcan costos variables y desperdicios; ya que la planificación adecuada y el cumplimiento de la obra, permite que los materiales de construcción sean utilizados en otros proyectos en curso (Metilli, 2021).

Además, se debe considerar que cuando la terminación de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad 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 los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren y cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto.

El objetivo de la norma tributaria y contable es establecer los lineamientos correctos para la aplicación del tratamiento contable, así como la presentación de estados financieros razonables en relación a los ingresos y gastos incurridos durante el periodo fiscal; razón por la cual es importante

que en este tipo de negocios el registro contable de los ingresos por actividades económicas se realice de forma individual por proyectos, con el fin de identificar de forma correcta los ingresos gravables, costos y gastos deducibles de acuerdo a la norma internacional de contabilidad 11, determinando así la utilidad contable y la conciliación tributaria (International Accounting Standards Committee Foundation, 2016).

Para ello es importante que se identifique de forma minuciosa los gastos y costos directos e indirectos que incurren en el proceso de producción, es decir durante toda la construcción de la obra, así como también aquellos que se produzcan antes del inciso, para realizar la clasificación de cada uno de los costos de la manera individual por proyecto con el fin de costear de forma correcta el avance de la obra y determinar el porcentaje de construcción.

Sin embargo varios factores contables, tributarios han causado incertidumbre en el costeo no adecuado de los gastos y costos, así como de los ingresos; ya que las empresas que se dedican a esta actividad económica, aun no aplican los métodos adecuados ni cuentan con un reconocimiento correcto de los ingresos como resultados del periodo, los mismos que dependerá de la realización del contrato y su avance en la obra; o por ingresos de obra terminada; ya que registran los ingresos de forma mixta lo cual hace que los costos y gastos incurridos en los proyectos u obras no sean deducibles, causando una pérdida económica para las empresas por los valores excesivos de impuestos.

Fundamentación de las normativas aplicadas en la actividad de construcción

Para el presente estudio se considerará las normativas contables y tributarias que permitan presentar de forma correcta los estados financieros para los usuarios intervinientes, las cuales abordan los temas de contratos de construcción, ingresos de actividades ordinarias, acuerdos para la construcción de inmuebles, ingresos provenientes de contratos de usuarios e impuestos diferidos. Unas de las políticas más importantes que se debe aplicar en las empresas con el fin de regular la contabilidad a nivel nacional e internacional son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son las normas e interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con el propósito de presentar una información fiel y verás que otorgue confianza a sus usuarios luego del reconocimiento y medición de las transacciones y hechos económicos a revelarse con mayor transparencia y eficacia (Parra , 2018).

Las empresas ecuatorianas controladas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros desde el año 2010 tiene la obligatoriedad de aplicar las NIIF “que son estándares contables de aplicación mundial orientados a asemejar las prácticas contables entre las empresas de los distintos países” (Estupiñán Gaitán, 2017, págs. 11-12), en la cual se establece lineamientos para evitar errores en la información y la preparación de los estados financieros, otorgando mayor consistencia en las políticas contables así como la revelación transparente y verídico, los cuales permitan tomar decisiones a los usuarios.

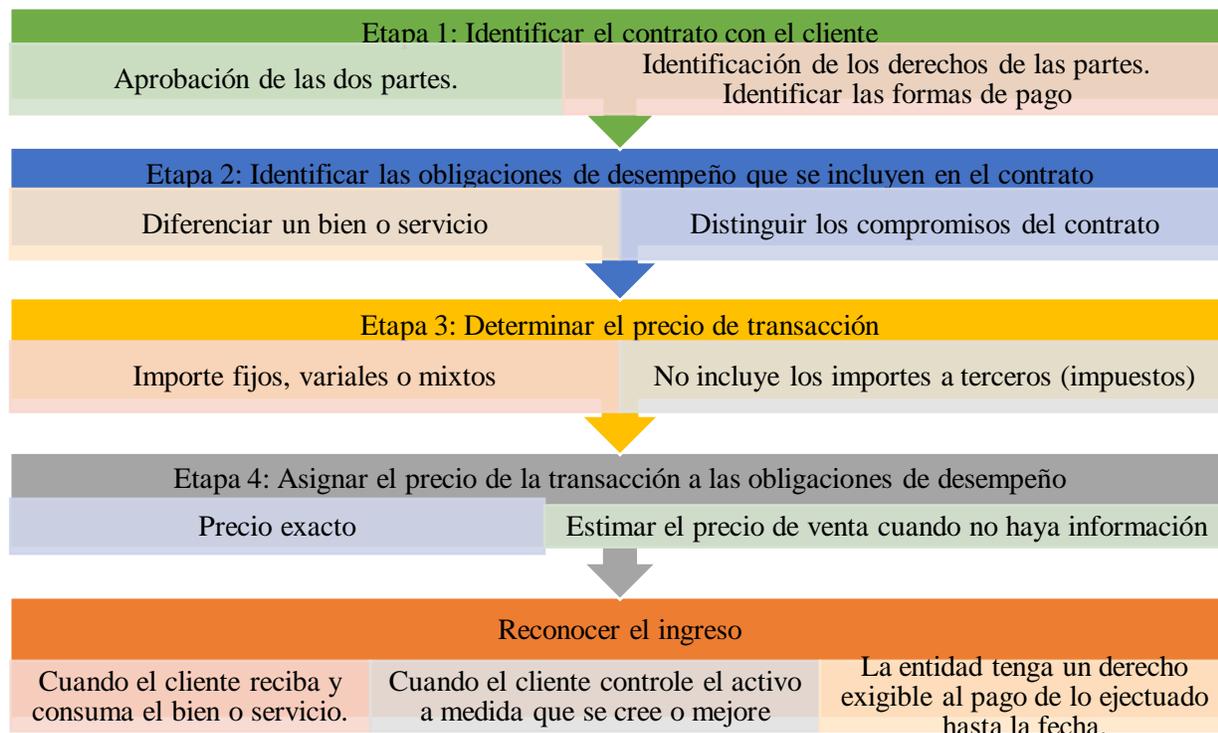
Para las actividades de construcción se debe aplicar la NIIF 15 que es una norma aplicada a nivel internacional cuyo fin es reducir errores en el reconocimiento de los ingresos, mediante principios que debe aplica una entidad al momento del reconocer los ingresos por transferencia de bienes o servicios donde implique el cambio de estos ingresos por la suma económica correspondiente y reflejada en el contrato para procedimiento del importe de las partes de manera que satisfaga su acuerdo (Barroso Rodríguez, 2016).

Donde los ingresos de las actividades ordinarias son transacciones efectuadas por la venta de bienes, prestación de servicios, intereses, regalías y dividendos relacionados con la actividad y giro del negocio, “los cuales incrementan el beneficio económico producido a lo largo de un período contable en forma de entrada o incremento de valor de los activos, o como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a ese patrimonio” (Carvajal Salgado, 2021, pág. 2).

Por su parte Morales Díaz (2018) argumenta que:

La NIIF 15 ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes regula el reconocimiento de ingresos de contratos con clientes, y sustituye a la NIC 18 y a la NIC 11. Dicho reconocimiento de ingresos pasa a basarse en el cumplimiento de las denominadas obligaciones de desempeño y se estructura en cinco pasos o etapas. Además, cambia el reconocimiento de ingresos en sectores como construcción, telecomunicaciones, farmacéutico y, en general, cualquier sector con potenciales productos y servicios combinados o con contratos a ejecutar durante un período de tiempo (pág. 251).

Figura 1: Etapas de la NIIF 15



Fuente: (Morales Díaz, 2018)

Elabora por: Dina Graciela Gualotuña Tipán.

Para el reconocimiento del ingreso es esencial cumplir con los pasos descritos en la figura 1; ya que la veracidad de la información de las partes involucradas permite que el proceso de construcción se desarrolle de forma clara y el ingreso se refleje a nivel contable en la fecha que incurra ya sea por presentación de servicios o construcción de bienes.

Además se debe aplicar la NIC 11 que es una norma contable cuyo objetivo es establecer lineamientos para "...el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción" (Mesén, 2013) con el propósito de determinar un correcto reconocimiento de los mismos para preparar y presentar estados financieros que revelen información veraz a nivel contable y tributario, siendo importante para la toma de decisiones. También es importante aplicar la sección 23 de las normas internacionales de información financiera que determina que los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios, contratos de construcción, intereses, dividendos y regalías, aportando fundamentalmente al reconocimiento de los ingresos para eliminar las inconsistencias en los registros (The International Accounting Standards Board, 2015).

Las empresas constructoras “producen bienes únicos y exclusivos, de naturaleza compleja, diversa, y de producción no estandarizada, coordinando el trabajo de un conjunto de organizaciones que integran recursos, habilidades y experiencias, por un período específico de tiempo, para satisfacer los requerimientos del cliente” (Burgos Meza , 2019, pág. 20), las mismas que abarcan una gran parte del desarrollo del Ecuador a nivel económico y social, por lo que necesitan mayor control contable y financiero, siendo la Unidad de Análisis Financiero y Económico “UAFE” uno de los organismo que controla la circulación de dinero en esta empresas con el fin de evitar el lavado de activos (Ecuador, Consejo Nacional Contra el Lavado de Activos, 2017) .

Las mismas que se basan en su principal instrumento para el reconocimiento y tratamiento de los ingresos y costos en el tiempo ejecutado; en el cual se estipula un solo tipo de bien “activo” a construir sea un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel, en el cual se figure la fecha de inicio y finalización de la obra. Para cumplir con estos requisitos es importante plasmar la información a través de un contrato que se define en la sección 23 de NIIF para Pymes, como un acuerdo escrito para la fabricación de un activo o conjunto de activos que están relacionados entre sí en términos de diseño, tecnología y función, o con su utilización; cuyos períodos son mayores a un año (Fierro M., Fierro C., & Fierro C., 2021).

Además, se establece dos tipos de contratos según la NIC 11 como son el contrato a precio fijo y a precio variable. El contrato a precio fijo es “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” (Ramírez Echeverry & Suárez Balaguera, 2010, pág. 204), mientras que el contrato a precio variable 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” (Ramírez Echeverry & Suárez Balaguera, 2010, pág. 204).

También es importante considerar la normativa tributaria vigente para el reconocimiento de los ingresos; ya que surgen en la misma instancia que se reconoce los costos y gastos, para ello se estable que los impuestos en base a los ingresos provenientes de los contratos de construcción se liquidaran en base a norma contable que se ejecuten en la contabilidad, sin embargo aquellos que no esté sujetos al control por la Superintendencia de Compañías y Valores, “deberán liquidar el impuesto con una base imponible del 15% del total del contrato” (Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador , 2015, pág. 31).

La aplicación correcta de las normas contables y tributarias vigentes en el país, es importante para que el reconocimiento de los ingresos y costos sean acordes al flujo del negocio y no exista una pérdida excesiva o una utilidad mayor en los últimos años de construcción del bien o prestación de servicios; ya que en este tipo de negocios afluye este tipo de casos, por la incorrecta aplicación de las NIIF y las NIC vigentes en el cual las empresas no pueden deducir sus gastos y costos.

El proceso y análisis contable

El análisis contable en una empresa dedicada a la actividad de construcción se debe basar en los principios contables de acumulación o devengo y el principio de asociatividad para la elaboración y presentación de los estados financieros a excepción del flujo de efectivo. El devengado contable según las NIIF es el método de acumulación el cual se aplica al activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos, y gastos, indicando que cuando se presta el servicio se debe reconocer el ingreso, si ya se incurre en costos y gastos se debe reconocer las partidas aun cuando no se haya pagado o cobrado (Estupiñán Gaitán, 2017), “considerando que la partida contable no coincida necesariamente con su momento de realización” (Pérez Cervantes , Biese Decker, Cortés Moreno, García Bojorges, & Gras Gas, 2019, pág. 9).

Además, según Estupiñán (2017) el principio de asociatividad refiere a que no se puede reconocer un costo o gasto si estos no están relacionados a un ingreso; no se puede reconocer un ingreso sin que este no se encuentra asociado a un costo o gasto, siendo fundamental este principio para el reconocimiento correcto de los costos de acuerdo al mismo periodo contable en que se presentan en las empresas y puede ser diferente a la fecha de transacción.

En los casos cuando los costos y gastos limiten la obtención de los beneficios directamente de la generación de ingresos del periodo, se debe estimar o provisionar; en donde se distribuya en forma sistemática y racional los costos y gastos que estén relacionados con la generación en distintos periodos contables” (Pérez Cervantes , Biese Decker, Cortés Moreno, García Bojorges, & Gras Gas, 2019, pág. 15).

Siendo importante considerar el tratamiento correcto cuando los ingresos y gastos no se generen en un mismo periodo provocando que la ganancia contable se calcule dentro de un periodo fiscal diferente se debe aplicar la normativa NIC 12 que estable lineamiento para el procedimiento de los impuestos diferidos que son rubros de interés para la gestión de política tributaria del organismo regulador SRI.

Además, la NIC 12 establece lineamientos para que el impuesto a la ganancia contable sea razonable, permitiendo analizar las diferencias temporarias que se producen por esta variante de la utilidad antes de impuestos resultante tanto en el parte contable y tributaria en diferentes periodos, las mismas que pueden ser imponibles o deducibles. Para que se deducible debe cumplir la condición que el importe en libro de activo sea recuperado o a su vez el valor de pasivo sea liquidado originando activos por impuesto diferidos. Mientras que, para que sea imponible “debe reinvertirse en el futuro y causar un aumento en el pago del impuesto a la renta originando pasivos diferidos” (Chávez Cruz, Chávez Cruz, & Maza Iñiguez, 2019, pág. 454).

El tratamiento contable que se aplicará para el método de porcentaje de obra es acumulativamente, en cada período, a las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato. En el cual se manejarán las principales cuentas de gastos y costos que están reflejados en el inventario de construcción en proceso y de igual forma su contrapartida el ingreso percibido por los anticipos de los clientes se deberá descontar de la garantía y registrar en la cuenta correspondiente al pasivo corriente.

El tratamiento contable que se aplicará para el método de obra o contrato terminado será mediante la identificación de los gastos y costos directos relacionados con el objeto del mismo, los cuales deben registrarse en la cuenta de construcción en proceso. Mientras que las facturas emitidas por adelantadas a los clientes o el efectivo recibido por abonos como anticipo se deben cargar a la cuenta de anticipos por construcciones en proceso. Al término del contrato se procederá a la obtención de la utilidad o pérdida generada por el proceso productivo durante el periodo que dure su realización. En cuanto a los balances a la fecha determinada si están dentro del periodo del contrato serán considerados como activo corriendo en relación al excedente de la cuenta de construcción en proceso sobre la cuenta anticipos por construcción en proceso. Si, por el contrario, el saldo es mayor al ejercicio anterior se deberá registrar como pasivo corriente o no corriente.

En tanto el importe de los gastos y costos incurridos en el periodo por este método, deben ser registrados como obras en proceso, con su consecuente registro a la una cuenta de activo y cuyos valores facturas generados por anticipo y los correspondientes abonos serán registrados como anticipo por construcción en proceso afectando directamente a la cuenta del pasivo (Estupiñán Gaitán, 2017).

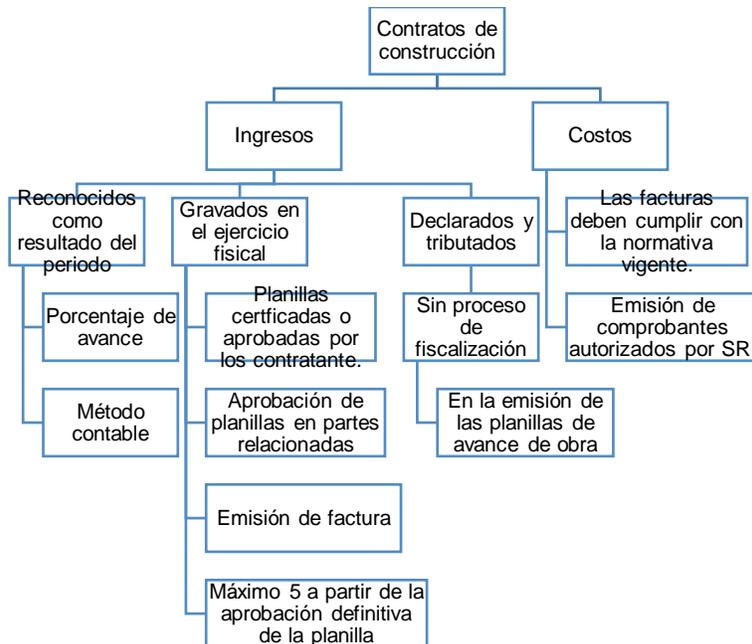
El tratamiento tributario para las empresas de construcción se basará en la ley de Régimen Tributario Interno, el cual permite aplicar tanto el método de avance de obra como el método de

obra terminada para reconocer, registrar y contabilizar los ingresos y costos relacionadas a la actividad económica, de manera que se genere el menor impacto económico al finalizar el periodo fiscal (Angulo Guiza, 2018).

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 la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, que es 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.

El reconocimiento de los ingresos y los costos requieren una estimación fiable y veraz por lo que es importante realizar un reconocimiento y registro correcto donde se consideren los ingresos por actividades ordinarias al monto inicial, variaciones, reclamos e incentivos, y cada uno de los pagos recibidos sean contabilizados de las cuentas correspondiente para que se puede tributar de forma correcta y de igual forma los costos para ser reconocidos deben cumplir con la ley del régimen tributario interno (García Bacuilima, Pinduisaca Peralta, & Arce Bau, 2020).

Figura 1: Registro de ingresos y costos en contratos de construcción.



Fuente: (Ecuador, Servicio de Rentas Internas, 2018)

Elaborado por: Dina Graciela Gualotuña Tipán.

Se reconoce como ingresos en contratos de construcción según el Art.2 de la resolución 138 (SRI, 2016) a aquellos que: Los ingresos serán reconocidos y registrados como resultados del periodo; dicho reconocimiento dependerá del porcentaje de realización del contrato y del método contable utilizado para determinarlos (Carvajal Salgado, 2021). En el caso de contribuyentes que mantengan contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, los ingresos se considerarán como gravados para fines tributarios en el ejercicio fiscal en el cual dichas planillas hubieren sido certificadas o aprobadas por parte de sus contratantes, independientemente de la fecha de emisión de la factura o pago de las mismas.

La factura de venta deberá ser entregadas por los contratistas en un plazo máximo de cinco días a partir de la fecha de aprobación definitiva de la planilla. En el caso de que los contratos de construcción se lleven a cabo entre partes relacionadas, la Administración Tributaria realizará las acciones correspondientes con el fin de verificar la fecha de ocurrencia de la emisión y aprobación de las planillas de avance de obra.

En el caso de que los contratos de construcción no establezcan procesos de fiscalización, los ingresos deberán ser declarados y tributados en el ejercicio fiscal, correspondiente a la fecha de emisión de las planillas de avance de obra.

Costos y gastos de los contratos de construcción para que sean deducibles del impuesto a la renta los costos y gastos de los contratos de construcción deberán según el SRI (2018) en el art. 3, determina que se debe cumplir con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y a su vez serán respaldados por comprobantes de venta debidamente autorizados, según lo establece el reglamento de comprobantes de ventas, retención y documentos complementarios.

Además, según el art. 4 de la Resolución 138 SRI (2018) determina que los ingresos, costos y gastos en contratos de construcción deben revelar en las Notas a los Estados Financieros los valores que correspondan al importe bruto adeudado por clientes, así como las certificaciones o aprobaciones de planillas de avance de obra.

Como parte esencial para un tratamiento contable eficiente se deberá tener centros de costos por cada proyecto de construcción en los cuales se diferenciarán aspectos como: ingresos, costos, gastos, presupuestos, cálculos, estimaciones, estudios. Permitiendo asignar contablemente a que proyecto corresponden dichos valores en el momento de su incurrencia; permitiendo determinar adecuadamente las distintas fuentes de ingresos y los egresos dentro del periodo contable.

Cuando existan planillas no aprobadas y para efectos de declaración del impuesto a la renta esta debe reflejarse en un pasivo por impuesto diferido, según la NIC 12, para su liquidación es importante identificar la totalidad de los ingresos provenientes de planillas aprobadas, así como aquellos provenientes de las planillas emitidas y no certificadas. Así mismo de la totalidad de los costos y gastos, se debe identificar aquellos asociados a las planillas aprobadas y aquellos asociados a planillas emitidas y no certificadas.

La utilidad o pérdida contable estará determinada en base al resultado de restar, de la totalidad de los ingresos provenientes de las planillas, tanto aprobadas como aquellas emitidas y no certificadas, del total de costos y gastos asociados tanto a planillas aprobadas, como a aquellas emitidas y no certificadas; dado como resultado un valor contable razonable de acuerdo a la normativa vigente. Luego el proceso contable si el resultado a presentar refleja una utilidad contable se debe cumplir con el pago correspondiente a la participación de trabajadores que corresponde al 15% sobre la totalidad de este valor. Estos rubros a considerarse en el periodo fiscal tanto de las planillas emitidas y no certificadas deberán ser registradas como otras diferencias temporarias tanto en los estados financieros como en la conciliación tributaria para el pago del impuesto correspondiente.

La utilidad gravable corresponderá a los valores de los ingresos, costos y gastos atribuibles a las planillas de avance de obra aprobadas, así como la parte proporcional de la participación trabajadores asociada a dichas planillas, debiendo incluir las demás partidas conciliatorias conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente.

En la continuidad de esta actividad económica los procesos contables deberán seguir el mismo curso y tratamiento que el primer ejercicio fiscal. Una vez certificadas las planillas que quedaron pendientes de aprobación en el primer ejercicio fiscal 1, deberán ser incluidas en la conciliación tributaria como otras diferencias temporarias; y seguir el mismo curso anterior hasta la determinación de la utilidad gravable incluida la participación de los trabajadores.

La información que las empresas constructoras deben relevar en relación al objeto y al contrato de forma general son los ingresos percibidos durante los periodos, los métodos utilizados para dicho reconocimiento, la cantidad acumulada de los costos incurridos en donde se reflejen las ganancias o pérdidas reconocidas, los anticipos percibidos, los valores de las retenciones, el activo correspondiente monto de las cuentas por cobrar y el pasivo relacionado con las garantías y anticipos.

Reconocimiento del costo según la actividad

Para el reconocimiento de los costos es importante definir su concepto: “El costo es el gasto económico que incurre en la fabricación de un producto o la presentación de un servicio, que sumado el porcentaje de ganancia otorga el precio de venta” (Cifuentes Quiñonez, Endara Arguello, Reyes Vélez, & Rivas Cedeño, 2018, pág. 184) los mismos que puede ser directos o indirectos. Mientras que “el gasto puede ser variable o fijo y siempre implica una salida de dinero” (Cifuentes Quiñonez, Endara Arguello, Reyes Vélez, & Rivas Cedeño, 2018, pág. 184).

Según Schovelin & Roca (2016) también es importante considerar el proceso de construcción en forma general de los bienes objeto de los diferentes contratos.

La planificación estará enfocada a la obtención de la regulación municipal con su respectiva documentación y aprobación, seguidamente se debe realizar la elaboración de un anteproyecto enfocado a la propuesta arquitectónica del bien, luego de su elaboración definitiva se procederá a la elaboración del presupuesto siempre considerando las cláusulas del contrato del tipo de acabo y detalle al cual se haya acordado con el cliente y finalmente se debe obtener el permiso de ejecución de la obra.

Seguidamente se deberá realizar los trabajos preliminares para la preparación del terreno para la futura construcción mediante, limpieza del lote, localización y replanteo de cada uno de los ejes y niveles que se van a requerir para montaje de la obra gris.

La siguiente etapa será realizar la excavación de la cimentación, para proceder con el relleno compactado una vez realizado el nivel del terreno y su limpieza, continuamente se deberá enfrado las cadenas. Concluida la cimentación se procederá a trabajar en la construcción de las paredes y cubiertas mediante la colocación de la mampostería de piedra o ladrillo. Unas de las etapas fundamentales es las instalaciones hidrosanitarias donde canalizan cada uno de los desagües que consten en el proyecto, para dar paso al enlucido y el cielo raso que es lo que cubrirá la mampostería.

Finalmente se debe realizar el revestimiento de las paredes y pisos mediante la colocación de cerámica en pisos y paredes, dando acabados acordes a las partes del contrato mediante el pintado, instalación de ventanas y pasamanos.

Otro punto muy importante es el cumplimiento del evaluativo de una obra a través de un correcto control y monitoreo de cada uno de los recursos que se quieren siendo aquello parte del inventario o no; con el propósito de cumplir a manera cabal el seguimiento de avance y monitoreo de las

actividades, y de ser necesario se deberá reprograma cada una de ellas consideradas para que logre cumplir el proceso productivo en el tiempo estimad y con los recursos proyectados.

El avance de una obra deberá cumplir con el cronograma planificado y aprobado de manera que se vaya cumpliendo en cada fecha las metas propuestas dando paso a que el tiempo de entrega se cumpla; ya que el retraso a cada una de las actividades ocasiona pérdidas económicas hacia las empresas constructora afectando circunstancialmente al presupuesto establecido inicialmente en cual se proyectó el costo, la calidad y tiempo de la obra y donde no se completan los rubros de multas por atrasos, daños y perjuicios.

“El control y monitoreo es aplicado por el gerente de proyectos quien tomará acciones que influirán en futuros eventos” (Alizo Theodorou, Betancourt, Vásquez, Montilla, & Betancourt, 2017, pág. 56), el cual se ayuda de un sistema de control y monitoreo en donde se podrá analizar y verificar el proceso de avance o retraso de la obra mediante un análisis comparativo del tiempo establecido con el real, por ello es importante el flujo la información con cada uno de los miembros que intervienen en la obra.

El rol que debe cumplir el gerente del proyecto es proseguir con el cronograma establecido, así como adelantar los procesos que se pueda sin afecta a la obra, para ello deberá realizar un análisis minucioso de los riegos y planificar las posibles estrategias con el fin de obtener repuestas a priori a los sucesos que pueda afectar directa o indirectamente a la obra (Díaz-Barrios & Pacheco, 2015). Unos de los puntos claves es el manejo adecuado de la bodega donde se consideran cada uno de los materiales a utilizarse, el tiempo que quiere de un buen manejo. No obstante, la parte financiera siempre será el pilar para todo proceso productivo, por lo tanto, su tratamiento correcto es importante para identificar la liquidez de la obra, así como de un flujo de efectivo el cual permitirá la toma de decisiones a nivel gerencial de manera precisa y con anterioridad evitando el sobreendeudamiento el cual ocasionaría pérdidas económicas a la empresa constructora.

Los ingresos de la operación y los costos asociados con un contrato de construcción se reconocerán de acuerdo con el método del grado de avance o porcentaje de realización. Cuando el resultado de un contrato no pueda estimarse con suficiente fiabilidad, los ingresos de la operación correspondientes deberán reconocerse en el estado de resultados integrales solo en el importe de los costos del contrato deberán reconocerse como gasto del ejercicio en el que se incurren. Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos de la operación totales derivados del mismo, la pérdida esperada deberá reconocerse inmediatamente como un gasto.

En este proceso de construcción se excluyen los otros objetos de contrato como puentes, carreteras; ya que su proceso de producción requiere de menos rubros en materiales, pero sus valores son elevados; ya que su nivel de construcción es más amplio tanto a nivel del objeto como de tiempo. Además, su reconocimiento depende del tipo de contrato que se genere entre las partes, siendo primordial establecer la fecha de finalización de la obra; ya que si la obra se concluye en el mismo periodo fiscal se debe reconocer el costo de acuerdo a la norma contable vigente, y si la obra culmina en un periodo menor a un año pero se ejecuta en dos periodos fiscales los ingresos y los costos se devengan de acuerdo a la norma contable vigente; por el contrario si la obra concluyen en un tiempo mayor a un año, el costo se estimará de acuerdo a la porción de la obra ejecutada en cada ejercicio (Alizo Theodorou, Betancourt, Vásquez, Montilla, & Betancourt, 2017).

También el método de reconocimiento de los ingresos, costos y gastos depende de la actividad del sector de la construcción según la NIC 11 (2016): El primer sector son las empresas que se dedican al servicio de construcción de inmuebles, directamente o través de subcontratistas y que ejecute un acuerdo con uno o varios compradores antes de terminar la construcción, por lo tanto, se contabilizará el acuerdo como una venta de servicios usando el método de porcentaje de terminación solo sí:

- a) El comprador puede especificar los principales elementos estructurales del diseño de inmueble antes de que comience la construcción, además puede especificar los principales cambios estructurales una vez que la construcción está en proceso determinando si ejerce o no esa capacidad.
- b) El comprador adquiere y suministra materiales de construcción y la entidad solo proporciona los servicios de construcción.

El segundo sector es la venta de bienes donde una entidad proporciona servicios de construcción junto con los materiales de construcción para llevar a cabo su obligación contractual de entregar el inmueble al comprador, el acuerdo se contabilizará como una venta de bienes. En este caso, el comprador es que el adquirente del bien no obtendrá el control ni los riesgos y ventajas significativas de la propiedad de obra en proceso en su estado actual a medida que la construcción progrese. En lugar de ello, la transferencia solo se producirá con la entrega de inmueble terminado al comprador.

Tabla 1: Ejemplo de las actividades del sector de construcción

Servicios de construcción	Venta de bienes
Remodelar un edificio	Venta de casas en forma estándar
El cliente tiene control de las mejoras, modificaciones de la obra o bien.	El cliente no tiene control
Construcción de un puente bajo requerimiento del cliente	Ventas de casas en series de un condominio
Construcción de carreteras bajo el requerimiento del cliente	

Fuente: (The International Accounting Standards Board, 2015) (International Accounting Standards Committee Foundation, 2016)

Elaborado por: Dina Graciela Gualotuña Tipán

En la venta bienes la contabilidad se debe basar en la NIC 2 de inventarios, en la misma que el estado de situación financiera constará de las partidas de inventario de materia prima, suministros y materiales para la construcción, inventario de productos en procesos, inventario de productos terminados; y el Estado de Resultados Integral constará de las partidas de ventas y costos de bienes. En los servicios de construcción la contabilidad deberá constar de las partidas de inventario de materia prima para prestar el servicio de construcción o correspondiendo a mercadería en tránsito, pero no deberá registrar inventarios en procesos o terminados por su actividad de contratista. En los dos sectores los costos directos e indirectos recurrentes en los contratos de construcción pueden ser fijos o variables; ya que depende del bien a construirse y el tiempo de ejecución siendo indispensable diferenciar el objeto del contrato para estimar los recursos necesarios que se va utilizar como mano de obra, materiales y suministros, depreciación, transporte, alquiler de bienes o servicios, trabajos realizados por subcontratistas y asistentes técnicos, garantías, seguros, terreno e impuestos.

Tabla 2: Costos directos de producción en una empresa de la construcción

Costos directos	Elementos del costo
Mano de obra.	Trabajadores de la construcción
	Trabajadores calificados
	Supervisores de la obra

Materiales usados en la construcción.	Estructura, sanitarios, cerámicas, ventanas, puertas, vidrios, tabillas, lozas prefabricadas.
Alquiler de las P.P.Y E.	Alquilar de maquinarias utilizadas en la construcción
Depreciación de activos	Depreciación de las propiedades, planta y equipo.
Movilización de los elementos de P.P. Y E.	Transporte
Diseño y asistencia técnica.	Diseño del proyecto Maquetas
Estimación de los trabajos de rectificación y garantía.	Estudios de suelo Relacionada con el bien.
Asesoría legal	Abogado y notarias
Garantías; y reclamos de terceros.	Relacionada con el bien.

Fuente: (International Accounting Standards Committee Foundation, 2016)

Elaborado por: Dina Graciela Gualotuña Tipán

Para continuar con el proceso productivo eficaz es importante reconocer y clasificar cada uno de los elementos de los costos directamente incurridos en las cuentas contables correctas, con el propósito de obtener una fiabilidad de la salida de dinero utilizado y el avance de la obra (Arellano Cepeda, Quispe Fernández, Ayaviri Nina, & Escobar Mamani, 2017).

Tabla 3: Costos indirectos de producción en una empresa de construcción

Costos indirectos	Elementos del costo
Gastos de administración	Administrador de obra Gerente Directivos de la empresa
Dirección técnica	Asistencia técnica y desarrollo
Alquiler de las P.P.Y E.	Alquilar de maquinarias utilizadas en la construcción
Vigilancia	Guardianía
Transporte de maquinaria	Transporte
Imprevistos	Previsión de gastos
Equipo de construcción	Concreteras, andamios
Alquiler	Alquiler de oficinas o bodegas
Inversión publicitaria	Publicidad en redes sociales, tv, radios o revistas.
Impuestos y contribuciones	Permisos, patentes,

Fuente: (International Accounting Standards Committee Foundation, 2016)

Elaborado por: Dina Graciela Gualotuña Tipán

Para continuar con el proceso productivo eficaz es importante reconocer y clasificar cada uno de los elementos de los costos indirectamente incurridos en las cuentas contables correctas, con el propósito de obtener una fiabilidad de la salida de dinero utilizado y el avance de la obra (Casanova Villalba, Núñez Liberio, Navarrete Zambrano, & Proaño González, 2021).

Según Gonzales (2017) para llevar un control del ingreso y salida de dinero se requiere de un sistema de costos que permita identificar la naturaleza de la transacción y su afectación en las cuentas contables, de manera que permita gestionar eficientemente el proceso de producción. Conjuntamente con la administración de los costos se podrá mejorar la calidad y optimizar los recursos en cada proceso de producción mediante la clasificación, registro, control y análisis del rubro a ser considerado en cada proceso.

Métodos para el reconocimiento de los gastos

En el reconocimiento de los gastos es importante considerar las etapas de un contrato de construcción que presentan en forma según el SRI (2018) son:

1. Emisión de planillas de avance de obra por parte del contratista.
2. Fiscalización y aprobación de planillas por parte del contratante.
3. Emisión de factura del contratista, y pago de las facturas.

Para no incurrir en un error contable se debe escoger los métodos de acuerdo a la actividad económica, con el fin de estimar la utilidad o pérdida del ejercicio económico de una manera que la presentación de los estados financieros sea correcta, para ello se debe seguir los siguientes pasos: El método del contrato terminado se da en el caso de un contrato a precio fijo el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se satisfacen todas las condiciones siguientes: (Comité de Normas internacionales, 2011, pág. A388)

- a) El ingreso total del contrato puede cuantificarse confiablemente;
- b) Es probable que los beneficios económicos asociadas con el contrato fluyan hacia la empresa;
- c) Pueden cuantificarse confiablemente tanto los costos del contrato para completar el mismo, como el grado de avance a la fecha de los estados financieros;

- d) Los costos del contrato atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y confiablemente cuantificados de modo que los costos reales del mismo incurridos pueden ser comparados con estimados previos.

En el caso de un contrato a de margen sobre el costo, el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se satisfacen todas las siguientes condiciones: (Comité de Normas internacionales, 2011, pág. A389)

- a) Es probable que los beneficios económicos asociadas con el contrato fluyan hacia la empresa.
- b) Los costos de contrato atribuibles al contrato, ya sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y confiablemente cuantificados.

El método de avance de obra hace referencia a que se debe asignar los costos e ingresos en la misma proporcionalidad en que se incurran en el tiempo dado el avance de la construcción del bien, para ello es importante establecer un cronograma de cumplimiento, así como también las metas propuestas de entrega y desempeño de cada cláusula que consta en el contrato de construcción.

El método de porcentaje de terminación se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por presentación de servicios y por contratos de construcción, donde una empresa 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. Además, determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado, los métodos pueden ser proporción de los costos incurridos, inspecciones de trabajo realizado, la terminación de una proporción física.

La proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimado. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividad futuras, tales como materiales o pagos anticipados, así como también las garantías de los clientes, porque lo que su análisis requiere de experticia.

Para estimar los costos es indispensable recabar la información del tipo de construcción y su proceso, para planificar los recursos que se van a requerir para cumplir con una obra, para ello se usan “diferentes herramientas y técnicas tales como: estimación paramétrica, ascendente, por tres valores y análisis de reversa” (López Tinitana, Narváez Zurita, Ormaza Andrade , & Erazo Álvarez , 2020, pág. 504).

Según los autores (López Tinitana, Narváez Zurita, Ormaza Andrade , & Erazo Álvarez , 2020, págs. 504-505).

La evaluación de costos está basada en los valores económicos de una obra y tiene por objetivos:

- Servir de base para determinar los precios de venta de la obra o servicio.
- Elaborar los estudios de viabilidad.
- Evaluar y seleccionar alternativas coherentes a la planificación original.
- Controlar los costos.
- Establecer rangos de costos y calendario durante la fase del proyecto.
- Aprobar la adquisición de suministros y contratos de servicios.
- Proporcionar datos de estudios de ingeniería de valor, análisis independientes y de referencia para la asignación de costos.
- Controlar la eficiencia de actividades y óptima utilización.
- Analizar el rendimiento del proyecto y de los recursos.
- Tomar acciones correctivas de ser necesario.

Cuando la planilla sale en el ejercicio fiscal en curso y se reconoce el ingreso en otro ejercicio fiscal diferente, se debe aplicar los impuestos diferidos que es “el importe del impuesto a deducir en futuros ejercicios relacionados con las diferentes temporarias deducibles o con la competencia de créditos fiscales de años anteriores no utilizados, el cual se reconoce como activo por impuestos diferidos” (Rincón-Soto, Quiñones-García, & Narváez-Grisales, 2018).

En el método de porcentaje de realización los ingresos se reconocen en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se ejecuta el contrato. Los costos se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que esté relacionado; sin embargo, el exceso de costos del contrato, sobre los ingresos del mismo, se reconocerá como un gasto (The International Accounting Standards Board, 2015, pág. A389).

Según las bases de la NIIF para la estimación de los ingresos se deberá considera el total de ingresos obtenidos en los tres últimos periodos, más el total de los anticipos recibidos por clientes de iguales periodos es decir deben conciliarse los años. Por el contrario para estimar los costos totales de un proyecto se sumarán el total de los gastos incurridos en los tres últimos años, por lo tanto, el grado de avance estará determinado por:

Costos en el año de ejecución

Total costos y estimaciones hasta la finalización de la obra

Fuente: (International Accounting Standards Committee Foundation, 2016)

En cuanto a una entidad dedicada a la venta bienes bajo condiciones que permiten al cliente pagar la contraprestación en plazos. La entidad deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias iguales al valor razonable de la contraprestación por recibir, en el momento de la venta. El valor razonable de la contraprestación por recibir equivale al valor presente de los pagos en plazos.

Este se determina descontando cada uno de los pagos en plazos por recibir y confirme la tasa de interés implícita. El vendedor será quien reconocerá el elemento de interés como un ingreso de actividades por intereses usando el método de interés efectivo mediante los ajustes correspondientes por la obtención del valor razonable.

Además, se considera que al inicio de la obra se deben identificar las etapas del proyecto; ya que es muy esencial para el cumplimiento de cada uno de los acuerdos que conste en el contrato, así, como de la emisión de la factura correspondiente por valor al corte realizado, considerando cada uno de los pagos anticipados recibidos. Es importante considerar que el valor retenido como garantía de trabajo debe ser devuelto al momento de la entrega del bien por consiguiente la terminación del contrato, en cuanto a la parte contratante deberá reconocer su ingreso al momento de la venta del bien o la prestación del servicio.

El tratamiento para la medición de los costos y gastos, requieren de un análisis eficaz debido a que su objeto del contrato requiere de lapso tiempo superación a la transacción común de bienes o servicios, para que cumplan con el principio del devengado, dando lugar a que si el hecho de que los trabajos se realicen bajo esta denominación, se considera una garantía razonable de que los ingresos van a ser percibidos, el mismo que sigue varias etapa que duran a la par con el tiempo de construcción, es decir el cliente realiza el pago de la reserva, seguidamente realiza abonos mensuales hasta completar el valor pactado del bien, es allí cuando se procede a genera la escritura y el vendedor deberá reconocer los ingresos.

La actividad de construcción requiere de un largo proceso de productivo; ya que el objeto del contrato requiere de una gran cantidad de recursos y procesos que a veces superan el ejercicio fiscal económico, lo cual dificultad la determinación del resultado dentro del periodo. A siendo énfasis a esta premisa se puede deducir que la aplicación de los métodos de estimación son las mejores reglas contables para reducir los errores.

Sin embargo, la mayoría de las empresas constructoras establecen sus precios de ventas de acuerdo al presupuesto que proyecto con los costos estipulados en el mercado, sin considerar los efectos económicos que pudiesen surgir a futuro, negociando un incremento periódico que puede ser de tres a seis meses, dando lugar a una gran incertidumbre en el precio fijado y los costos que pudiesen incurrir debido a que el mercado actual sufre varias fluctuaciones económicas que hacen que los precios de los materias e insumos requeridos para la construcción se inflen superando el valor presupuesto (Momberg Uribe & Pizarro Wilson, 2018).

Esta incertidumbre crece a medida que el tiempo de contrato avanza sin completar más del setenta y cinco por ciento de avance acompañado de su modalidad de contratación; ya que en los contratos se establecen penalidades por incumplimiento lo que genera una pérdida significativa a la empresa, razón por la cual es importante tener un control preciso del avance de la obra. Según Santelices , Herrera , & Muñoz (2019) las penalidades y los incumplimientos se dan por que no se definen claramente los roles y responsabilidades para los procesos constructivos, por lo que el personal no se ubica en el tiempo y el espacio provocando pérdidas irreparables, además la falta de especificaciones técnicas y una planificación adecuada provocan que los estructura y cada una de sus componentes a nivel general se vean afectados especialmente en las instalaciones eléctricas, sanitarias, ventilación y gas (pág. 245).

Las utilidades a obtenerse periódicamente no siempre revelan el nivel de avance de un contrato; ya que existe una ruptura de tiempo para su reconocimiento como tal desde que el inicio de la obra donde existirán mayores gastos hasta su culminación, que será aquel periodo donde ser reconozca el ingreso respectivo, aplicando el principio contable de prudencia que manifiesta que un ingreso no se será reconocido hasta el momento que el mismo no se haya materializado, es decir en este caso aplicaría que el ingreso, se darán en el momento que el cliente recibo el bien construido. Por otro lado, se estaría omitiendo el proceso de correlación que indica que se debe reconocer el ingreso a medida que obtiene gastos y costos relacionados con la actividad.

Análisis comparativo del reconocimiento de los costos

A través del método de avance de obra por el grado de realización y la conciliación de los resultados de cada periodo fiscal, se determina que existe una perdida en los años en que no se reconoce el ingreso, causando mayor porcentaje en la participación de trabajadores y pago de impuesto a la renta por los periodos en los cuales se obtuvo utilidades. Mientras que, a través del método de obra

terminada, se obtiene una utilidad y por ende participación trabajadores y el pago del impuesto a la renta son menores. Relacionado los resultados de los dos métodos, se obtiene, pago en exceso de participación trabajadores y de impuesto a la renta respecto al método de avance de obra por el grado de realización.

Según Rodríguez Santos (2020) comenta que; es posible que la implementación de la NIC 11: Contratos de Construcción y de la Sección 23 de las NIIF para PYMES haya arrojado resultados o impactos negativos, pero a medida que las empresas logren ver la importancia que tienen estas normas en el reconocimiento de los ingresos y los costos, se va a notar como su información va a ser más verídica y van a poder tomar mejores decisiones.

En el mismo orden de idea Rodríguez Santos (2020) concluye señalando que; A pesar de que todos los cambios y posibles obstáculos que se puedan llegar a presentar en la implementación de las normas internacionales, estos nuevos.

Las ventajas de la aplicación de este método son:

- Los ingresos serán registrados en la medida en que se van adelantando los trabajos.
- Los ingresos serán reconocidos en los periodos en los que se generan los gastos o costos.
- Exige la obligatoriedad de llevar el proceso contable en un sistema con el fin de realizar presupuestos y estimaciones confiables sobre los costos y el grado de avance de la obra.
- Facilita a comparaciones de varios resultados de estados financieros.
- Favorece a la obtención de los resultados finales y no en estimaciones.
- Minimiza el riesgo de reconocer los ingresos o las utilidades que pueden no haber sido devengados
- Las desventajas de la aplicación de este método son:
 - Requiere que se realice la estimación del costo total de la obra.
 - La determinación de los ingresos puede estar sujeta a errores que afectan directamente al estado de resultados.
 - Presenta una distorsión en tiempo de registro de los ingresos y gastos.

La toma de decisiones a futuro podría ser afecta por la inherencia relativamente parcial al proceso de entrega del bien, ya que el contrato se desarrolla en más de un período contable para terminar el contrato.

Cuando el contrato de construcción se ejecute en un solo periodo, ya sea que se aplique el método de avance de obra por el grado de realización o método de obra terminado se obtiene los mismos

resultados, tanto desde el punto de vista financiero y tributario; ya que no surgen ningún cambio significativo en el pago de impuestos y utilidades respectivas a la norma contable y tributaria vigente.

Conclusiones

Las constructoras tendrán un mínimo impacto económico al aplicar de forma correcta las normativas contables NIIF15, NIIF23 y NIC 11 y normas tributarias vigentes, para el reconocimiento de ingresos y costos durante todos los periodos; los mismo que puede ser el método de avance de obra u obra terminada, pero sufrirán grandes pérdidas económicas, para de impuestos excesivos si difieren de método para cada proyecto o en el mismo año fiscal.

El proceso contable debe seguir los principios de devengado y asociatividad de forma que exista un ingreso en contrapartida con un costo o gastos, generando un flujo contable confiable y veraz otorgando al final del año fiscal la utilidad o perdida correspondiente, en cuanto a los procesos de transacciones de ingresos y egresos que no se realicen en un mismo periodo fiscal se debe aplicar la normativa referente a los impuestos diferidos, proporcionando que se cumplan los principios mencionados.

Para el reconocimiento correcto de los costos es importante que se realice una planificación de la obra a ser construida, así como de los costos directos e indirecto a incurrirse durante todo el proceso de construcción para evitar penalizaciones por parte del cliente y multas municipales, lo cuales también afectan significativamente a la económica.

El tratamiento a seguir para el reconocimiento de los costos depende del tipo de bien o servicio que se vaya a construir o a vender; ya que en la venta de bienes al ser un contrato a precio fijo donde incurrián los abonos realizados por los clientes se debe aplicar el método de obra terminada, por el contrario, cuando el precio de venta sea variable y requiera de la aprobación de la planilla de avance se debe aplicar el método de avance de obra o de porcentaje.

El método de grado avance de obra es uno de los principales métodos que se aplicará a esta área; ya que brinda mayor veracidad y fiabilidad al negocio en cuanto al tratamiento de los costos, focalizando cada uno de ellos acorde al avance que tiene la obra, logrando que la estimación es más eficaz determinando una utilidad contable razonable tanto a nivel contable y tributario.

Referencias

1. Angulo Guiza, U. G. (2018). Contabilidad para la toma de decisiones, correlacionado con NIIF (Segunda ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones de la U. Recuperado el 07 de 02 de 2022, de https://books.google.com.ec/books?id=CpgZEAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Uriel+Guillermo+Angulo+Guiza%22&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
2. Alizo Theodorou, S., Betancourt, J., Vásquez, N., Montilla, a., & Betancourt, L. (Julio-Diciembre de 2017). Aproximación a un modelo de medición contable en las entidades constructoras. *Sapienza Organizacional*, 4(8), 9-32. Recuperado el 19 de 12 de 2021, de <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5530/553056607002/553056607002.pdf>
3. Angulo-Rivera, R. J. (28 de julio - diciembre de 2019). Control interno y gestión de inventarios de la empresa constructora Peter Contratistas S.R. Ltda. *Gaceta Científica*, 5(2), 129-137. Recuperado el 06 de 02 de 2022, de <http://revistas.unheval.edu.pe/index.php/gacien/article/view/696/566>
4. Arellano Cepeda, O., Quispe Fernández, G., Ayaviri Nina, D., & Escobar Mamani, F. (2017). Estudio de la Aplicación del Método de Costos ABC en las Mypes del Ecuador. *Investigación Altoandin*, 19(1), 33-46. Recuperado el 06 de 02 de 2022, de <http://www.scielo.org.pe/pdf/ria/v19n1/a04v19n1.pdf>
5. Barroso Rodríguez, C. (2016). NIIF 15: Ingresos de Contratos con Clientes. *Dialnet*, 2(50), 14-47. Recuperado el 07 de 02 de 2022, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5775977>
6. Burgos Meza , J. L. (2019). Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado el 2 de diciembre de 2021, de La NIIF 15 y su aplicación en las Empresas del sector de la Construcción pertenecientes al grupo 1, en Colombia: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/32279/Burgos%20Meza%20Jose%20Luis%202019%20pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
7. Carvajal Salgado, A. L. (2021). Revisión teórica de los cinco pasos de la NIIF 15: nuevo modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios. *Cofin Haban*, 15(2), 1-17. Recuperado el 11 de 12 de 2021, de <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v15n2/2073-6061-cofin-15-02-e22.pdf>

8. Casanova Villalba, C. I., Núñez Liberio, R. V., Navarrete Zambrano, C. M., & Proaño González, E. (Enero-Marzo de 2021). Gestión y costos de producción: Balances y perspectivas. *Ciencias Sociales*, 27(1), 302-312. Recuperado el 06 de 02 de 2021, de <https://www.redalyc.org/journal/280/28065533025/28065533025.pdf>
9. Chávez Cruz, G. J., Chávez Cruz, R. D., & Maza Iñiguez, J. V. (abril de 2019). Activos y pasivos por impuestos diferidos Nic 12, un análisis desde Ecuador. *Universidad y Sociedad*, 12(2), 452-457. Recuperado el 15 de 01 de 2022, de <http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v12n2/2218-3620-rus-12-02-452.pdf>
10. Cifuentes Quiñonez, L. M., Endara Arguello, I. O., Reyes Vélez, P. E., & Rivas Cedeño, L. L. (15 de 01 de 2018). Manejo contable de una empresa. *Revista científica de dominio de las ciencias*, 4, 184. Recuperado el 05 de 12 de 2021, de <https://docs.google.com/viewerng/viewer?url=https://dominiodelasciencias.com/ojs/index.php/es/article/viewFile/730/pdf>
11. Comité de Normas internacionales. (Julio de 2011). IASC. Recuperado el 13 de 12 de 2012, de [IASC: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYMES.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYMES.pdf)
12. Díaz-Barrios, J., & Pacheco, M. (2015). Control presupuestario en La Universidad del Zulia. *Actualidad Contable Faces*, 18(31), 58-79. Recuperado el 05 de 02 de 2022, de <https://www.redalyc.org/pdf/257/25743363004.pdf>
13. Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador . (2015). Ley Organica de Regimen Tributario Interno-LORTI. Congreso Nacional , 1-121.
14. Ecuador, Consejo Nacional Contra el Lavado de Activos. (05 de 10 de 2017). Resolución No-UAFE-DG-SO-2017-0002. Recuperado el 10 de 01 de 2022, de Unidad de análisis financiero y económico: <https://www.uafe.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/07/NORMA-Y-MANUAL-ESTRUCTURA-INMOBILIARIA-Y-CONSTRUCCION.pdf>
15. Ecuador, Servicio de Rentas Internas. (05 de 04 de 2018). NAC-DGERCGC16-00000138. Recuperado el 02 de 12 de 2021, de Registro Oficial No. 726: <https://www.pudeleco.com/clegal/tributario/2016/ilt16022.pdf>

16. Estupiñán Gaitán, R. (2017). Estados Financieros básicos bajos NIC/NIIF (Tercera edición ed., Vol. 3). Bogotá: Ecoe Ediciones Ltda. Recuperado el 02 de diciembre de 2021, de https://books.google.com.ec/books?hl=es&lr=&id=5q5JDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=que+son+las+niif&ots=mJm-Ya_r3A&sig=EB-jo1DYO_h4S8CtPi9h4zAilHY&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
17. Fierro M., Á. M., Fierro C., F. M., & Fierro C., F. A. (2021). Contabilidad general, Enfoque NIIF para pymes (Primera ed.). Bogotá: Ediciones de la U. Recuperado el 09 de 02 de 2022, de https://books.google.com.ec/books?hl=es&lr=&id=8yFZEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=que+son+las+niif&ots=Q37ygu59fM&sig=BbYK97SFRYjUoX6qhcSng4o-hA&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
18. García Bacuilima, J. L., Pinduisaca Peralta, M. B., & Arce Bau, D. C. (2020). Estados financieros sector construcción en Ecuador: impacto de la consiliación y distribución de gastos en microempresas. *Global de negocios*, 8(2), 11-22. Recuperado el 07 de 02 de 2022, de <file:///C:/Users/USER/Downloads/SSRN-id3764953.pdf>
19. Gomez-Torres, I., Notario-Priego, E., Morejon Sanchez , J. M., & Reyes-de la Cruz, E. (December de 2021). Technical report on productivity: for the company Servicios Administrativos. (P. Campos, Ed.) *Journal of Microfinance Planning*, 7(20), 1-3. Recuperado el 06 de 02 de 2022, de https://www.ecorfan.org/spain/researchjournals/Planeacion_y_Control_Microfinanciero/vol7num20/Journal_of_Microfinance_Planning_and_Control_V7_N20.pdf
20. González Delgado, N. d. (2017). Procedimiento de un sistema de costo. *Cofin Habana*, 11(2), 91-101. Recuperado el 13 de 12 de 2021, de <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v11n2/cofin07217.pdf>
21. Hidalgo-Flor, R. (enero-junio de 2017). Caos e ordem, complemento ou dilema nas empresas, uma análise desde a complexidade. *Estudio de gestión* (11), 2661-6513. Recuperado el 06 de 02 de 2022, de <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/eg/issue/view/183/52>
22. International Accounting Standards Board. (2015). NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. *IFRS Foundation*, 3(3), 2. Recuperado el 15 de 12 de 2021

23. International Accounting Standards Committee Foundation. (2016). Norma Internacional de Contabilidad 11 Contratos de Construcción. IASCF Foundation, 6(6), 1047-1055. Recuperado el 19 de 12 de 2021, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf
24. López Tinitana, K. M., Narváez Zurita, C. I., Ormazza Andrade, J. E., & Erazo Álvarez, J. C. (03 de 2020). Modelo de costeo para la construcción de viviendas sustentables en base a material reciclable. *Revista científica dominio de las ciencias*, 6(1), 504-505. Recuperado el 05 de 12 de 2021, de [file:///C:/Users/USER/Downloads/1157-5188-2-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/USER/Downloads/1157-5188-2-PB%20(1).pdf)
25. Mesén, V. (2013). *Aplicaciones prácticas de las NIIF (Vol. 2)*. Costa Rica: Instituto Tecnológico de Costa Rica. Recuperado el 08 de 02 de 2022, de <https://books.google.com.ec/books?id=GJnGDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>
26. Metilli, G. (09 de 2021). Costos y gestión-La gerencia estratégica de costos y modelos de medición de valor empresario. Caso de descommoditización en el sector autopartista. *Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos*, 1(1), 1-7. Recuperado el 06 de 02 de 2022, de <https://iapuco.org.ar/ojs/index.php/costos-y-gestion/article/view/194/97>
27. Momberg Uribe, R., & Pizarro Wilson, C. (2018). Las restituciones consecutivas a la nulidad o resolución en los contratos de bienes muebles. *Lus et Praxis*, 24(1), 329-360. Recuperado el 08 de 02 de 2022, de <https://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v24n1/0718-0012-iusetp-24-01-00329.pdf>
28. Morales Díaz, J. (2018). La última reforma de las NIIF y sus efectos en los estados financieros. *Estudios de economía aplicada*, 36-2(36), 349-378. Recuperado el 09 de 12 de 2021, de [file:///C:/Users/USER/Downloads/Dialnet-LaUltimaReformaDeLasNIIFYSusEfectosEnLosEstadosFin-6430922%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/USER/Downloads/Dialnet-LaUltimaReformaDeLasNIIFYSusEfectosEnLosEstadosFin-6430922%20(3).pdf)
29. Parra, D. (04 de 05 de 2018). La representación fiel y su influencia en la confianza de usuarios de la información financiera. *Redalyc*, 21(36), 99-98. Recuperado el 17 de 12 de 2021, de <https://www.redalyc.org/journal/257/25754826005/html/>
30. Pérez Cervantes, F., Biese Decker, W. A., Cortés Moreno, L., García Bojorges, E., & Gas Gas, J. (2019). *Normas de información financiera (Primera ed., Vol. 1)*. México: Capture. Recuperado el 11 de 12 de 2021, de <https://books.google.com.ec/books?id=jGyPDwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=El+d>

evengado+contable+es+el+metodo+de+acumulaci% C3% B3n+en+el+cual+se+presta+el+servicio+se+debe+reconocer+el+ingreso,+si+ya+se+incurre+en+costos+y+gastos+se+debe+reconocer+las+partid

31. Ramírez Echeverry, H. F., & Suárez Balaguera, L. E. (2010). Los contratos de construcción en Colombia e impacto al adoptar estándares internacionales de información financiera - NIC 11-. Unilibre, 8(12), 185-207. Recuperado el 07 de 02 de 2022, de <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/view/1266/985>
32. Rincón-Soto, C. A., Quiñones-García, M. C., & Narváez-Grisales, J. A. (2018). Impuesto diferido de la medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo. Unilibre, 14(1), 129-144. Recuperado el 12 de 12 de 2021, de <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/entramado/article/view/3248/4560>
33. Rodríguez Santos , A. A. (2020). Efectos de la NIIF para pymes en las empresas de construcción de edificio en Panama. FAECO, 3(2), 53-63. Recuperado el 10 de 01 de 2021, de https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco_sapiens/article/view/1364/1121
34. Santelices , C., Herrera , R., & Muñoz , F. (2019). Problemas en la gestión de calidad e inspección técnica de obra: un estudio aplicado al contexto chileno. Revista ingeniería de construcción, 34(3), 242-251. Recuperado el 08 de 02 de 2022, de <https://www.scielo.cl/pdf/ric/v34n3/0718-5073-ric-34-03-242.pdf>
35. Schovelin, R., & Roca, J. (28 de marzo de 2016). Un modelo para seleccionar atributos de un edificio residencial que maximiza el precio de venta. Obras y Proyectos , 19(19), 61-72. Recuperado el 19 de 12 de 2021, de <https://scielo.conicyt.cl/pdf/oyp/n19/art05.pdf>
36. The International Accounting Standards Board. (2015). Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades (NIIF para las Pymes). IFRS, 21(7), 150. Recuperado el 16 de 12 de 2021, de [file:///C:/Users/USER/Downloads/Norma%20Internacional%20de%20Informaci%C3%B3n%20Financiera%20para%20PYMES_2016%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/USER/Downloads/Norma%20Internacional%20de%20Informaci%C3%B3n%20Financiera%20para%20PYMES_2016%20(3).pdf)