



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**

Trabajo de Grado
**IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN EL ECUADOR Y SU IMPACTO EN
LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS**

Director
Ing. Fabián Delgado Loor

Estudiante
Ing. Beatriz Guerrero Yépez, MAE

Octubre del 2009



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**

Trabajo de Grado
**IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN EL ECUADOR Y SU IMPACTO EN LAS
EMPRESAS CONSTRUCTORAS**

Director:
Ing. Fabián Delgado Loor

Estudiante:
Ing. Beatriz Guerrero Yépez, MAE

Octubre de 2009

AGRADECIMIENTO

A mi Padre Celestial, sin cuya inspiración el presente trabajo de grado nunca se hubiera escrito.

A mis hijos, la razón de mi existencia y de mis deseos de superación constante

A las Autoridades de la Facultad de Ciencias Económicas y de la Carrera de Contaduría Pública, y a mi Director del Trabajo de Grado, que me ofrecieron su guía y apoyo para culminar esta etapa de estudios.

A las amigas que me apoyaron, cuya claridad de pensamiento, buena disposición y capacidad mantuvieron este trabajo de grado en su cauce.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN	v
INTRODUCCIÓN	7
Capítulo I: EL PROBLEMA	9
1. Planteamiento del Problema.....	9
2. Formulación del problema	10
3. Objetivos de la investigación	11
Objetivo general:	11
Objetivos específicos:	11
Capítulo II: MARCO TEÓRICO Y LEGAL	12
1. Antecedentes históricos	12
2. Marco legal	17
2.1. El papel del auditor interno en la aplicación de las NIIF.....	17
2.2. Resumen técnico de las NIIF	19
2.3 Necesidad legal de estandarización del manejo de la información financiera	19
2.4 Marco metodológico.....	22
Capítulo III: ADOPCIÓN DE NIIF 1 Y NIC 11	24
1. NIIF 1: Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera	24
1.1 Balance de apertura con arreglo a las NIIF.....	26
a) Políticas contables	26
b) Exenciones en la aplicación de otras NIIF	27
c) Combinaciones de negocios	27
d) Valor razonable o revalorización como coste atribuido	28
e) Beneficios a los empleados	28
f) Diferencias de conversión acumuladas	29
g) Instrumentos financieros compuestos	30

h)	Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos	30
i)	Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente	31
j)	Transacciones con pagos basados en acciones	31
k)	Contratos de seguro	31
l)	Arrendamientos	31
m)	Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros	32
n)	Baja de activos financieros y pasivos financieros	32
o)	Contabilidad de coberturas	32
p)	Estimaciones	32
1.2	Presentación de información a revelar	33
1.3	Explicación de la transición a las NIIF	33
1.4	Conciliaciones	34
2.	NIC 11: Contratos de Construcción	34
Capítulo IV: EJERCICIOS PRÁCTICOS		39
1.	Justificación	39
2.	Beneficiarios directos e indirectos	39
3.	Desarrollo de caso práctico	39
Capítulo V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		43
BIBLIOGRAFÍA		46
ANEXOS		48

RESUMEN

El manejo contable y la información financiera son los pilares para establecer un sistema de información gerencial que permita una correcta toma de decisiones, basada en estados financieros transparentes y oportunos.

Los estados financieros son el resumen del giro del negocio; en uno u otro país podrían parecer similares sin embargo, en nuestro caso, donde hasta fines del 2009 estaremos aplicando las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) que fueron elaboradas en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y que de acuerdo a las regulaciones de la Superintendencia de Compañías pasaremos a utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir del 1 de enero del 2010, se nos presenta la necesidad de anticiparnos y evaluar los cambios que ocasionarán en las cuentas de activo, pasivo y patrimonio, así como a sus cuentas de resultado.

Este cambio implica interpretación de criterios contables y financieros, compartir un lenguaje común, tanto a nivel gerencial como a nivel operativo; esto es, no solamente el Contador y el Auditor (Interno o Externo) se van a ver involucrados en estos cambios, también deben participar los niveles gerenciales de manera que conozcan el efecto por la aplicación de las NIIF.

El efecto de estos cambios en el sector de la construcción, que es el propósito de este análisis, está relacionado directamente con la aplicación de la NIC 11, cuyo objetivo es ⁽¹⁾ "prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados con los contratos de construcción".

¹ <http://www.iasplus.com/interps/interps.htm>, "Norma Internacional de Contabilidad nº 11: Contratos de Construcción"

Como complemento de la aplicación de esta NIC 11, se presenta la obligatoriedad de la adopción de la NIIF 1 ⁽²⁾ "adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera" que está orientada a "asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que: **(a)** sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten; **(b)** suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y **(c)** pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

A través de ejercicios prácticos se presenta el efecto de la aplicación de la NIC 11 y la NIIF 1 en el sector de la construcción, con el fin de que este estudio sirva de guía a los profesionales de dicho sector.

² <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Res%3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%3%b1ol/Res%3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%3%b1ol.htm>

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, debido a la globalización y a la tentativa de firmar convenios bilaterales o multilaterales que nos conduzca como país a un desarrollo sostenido y sustentable en lo productivo y social, se requiere de una base legal sólida de instrumentos financieros la misma que debe ser coherente y reconocida a nivel internacional.

En los países de la Unión Europea se está utilizando un nuevo sistema legal de normas contables denominado "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF), acierto que ha sido adoptado por países del continente americano tales como Canadá, Estados Unidos, Colombia, Chile, entre otros, debido a que se busca estandarizar y establecer un conjunto de procedimientos y acciones que permitan ser comprensibles y aplicables según las "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC), para uso general en los estados financieros que requieren información transparente y comparable.

Estas NIIF están siendo divulgadas a través de cursos, seminarios y otros eventos académicos por agrupaciones gremiales, tratando de llegar no solamente a contadores y auditores, sino también a aquellos que son dueños de las empresas, ya que el dueño de la empresa es el que hace los negocios, tributa y tiene utilidades o pérdidas en sus operaciones, esto es, son precisamente los más beneficiados ya que al tomar decisiones lo harán dentro de estas nuevas normas.

Así, según el RO 348 de septiembre de 2006 (Anexo 1), desde el 1 de enero del 2010 en nuestro país, de acuerdo con comunicación escrita de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador y el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador solicitan la **"sustitución de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).**

Luego, con Resolución 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008 Registro Oficial 498 del 31 de diciembre del 2008 (Anexo 2), la Superintendencia de Compañías emite un cronograma de aplicación de las NIIF, estipulando que: "**Primer grupo:** las compañías y entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa, aplicarán (las NIIF) a partir del 1 de enero del 2010 y con período de transición 2009. **Segundo grupo:** a partir del 1 de enero del 2011 las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a 4 millones de dólares al 31 de diciembre de 2007. Se establece como año de transición el 2010. **Tercer grupo:** a partir del 1 de enero del 2012 las compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.

En el presente documento se ha incluido una breve evolución de las normas que deben estar presentes en la contabilidad de una empresa y se concluye con la aplicación específica de la NIIF1 y la NIC 11.

Capítulo I: EL PROBLEMA

1. Planteamiento del Problema

El objetivo de los estados financieros es suministrar información para la toma de decisiones económicas y, ante la necesidad de implementar las NIIF no se debe pensar que se trata de ejecutar un cambio como un simple ejercicio contable, algo que pueden hacer sus directores financieros y el personal a su cargo. Se tiene la idea de que “lo único que hay que hacer es cambiar números”⁽³⁾, o “lo único que hay que hacer es cambiar formatos”; pero, esta idea es riesgosa ya que limita las acciones a un simple “cambio” que se piensa no afectará a la administración de la información financiera.

La conversión a las NIIF implica un cambio de las NEC, esto es, todos los integrantes de la organización deberán aprender un nuevo lenguaje y una nueva manera de trabajar (ob.cit. 3) y, en muchas empresas esto significará cambios fundamentales que repercutirán en todos los aspectos de su actividad empresarial.

Es necesario que se oriente su aplicación a través de una prioridad establecida en función del impacto en el desarrollo de nuestro país; por ello, y considerando el conocimiento amplio de la autora de este trabajo de grado, se enfocará al sector de la construcción, reconociendo que éste es un sector vulnerable y clave para la economía del país, generador de riqueza así como de efectos indirectos como los denominados “efectos inducidos de arrastre”, esto es, efecto “dominó”, tal como se presenta en Estados Unidos y países de la Unión Europea.

Vale la pena resaltar que, con la adopción de las NIIF se busca que las empresas con obligación de llevar contabilidad:

³ http://www.pwc.com/es_EC/ec/publicaciones/assets/pdf/camino-niif.pdf

- Reconozcan solamente como activos y pasivos, de acuerdo con lo estipulado por las NIIF; y,
- Reclasifiquen y valoren los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los principios contables generalmente aceptados utilizados anteriormente con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF.

2. Formulación del problema

Este trabajo de grado pretende realizar una *evaluación de las prácticas contables, de información financiera y de auditoría en el sector empresarial del Ecuador, orientada a la aplicación de la NIIF 1 “adopción por primera vez en el Ecuador” con respecto a las NIC 1 “presentación de los estados financieros” y la NIC 11 “contratos de construcción”* ⁽⁴⁾.

Una parte de la responsabilidad social empresarial (RSE) es el hecho de manejar información financiera de calidad, transparente, coherente, veraz y oportuna y esto dependerá de la efectividad del proceso de auditoría, que, realizado por profesionales capacitados y la obligatoriedad de la publicación de los estados financieros auditados, permitirá dicha transparencia que tanto se busca a través de la administración eficiente del sector empresarial.

⁴ www.iasb.org

3. Objetivos de la investigación

Objetivo general:

Analizar el objetivo, alcance, definiciones y tratamiento contable de las NIIF con especial énfasis en las políticas contables de las empresas constructoras.

Objetivos específicos:

- Analizar el efecto del año de transición de los estados financieros del 2009 al 2010, aplicando la NIIF 1.
- Establecer el impacto de la aplicación de las NIIF 1, por primera vez en el Ecuador, en el ámbito tributario de las empresas del sector de la construcción.
- Evaluar la aplicación de la NIC 11 "contratos de construcción".

Capítulo II

MARCO TEÓRICO Y LEGAL

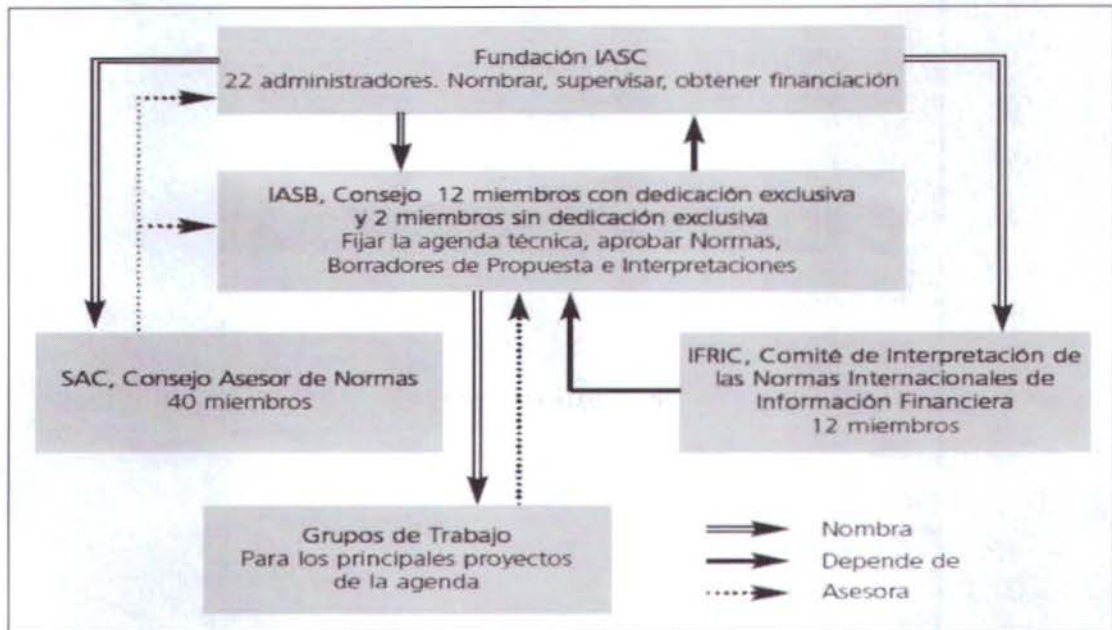
1. Antecedentes históricos

La presentación de los estados financieros es una obligación ante los organismos de control de cualquier tipo de empresa. Tales estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro; sin embargo, existen en ellos diferencias originadas por las circunstancias sociales económicas y legales ⁽⁵⁾ del país en donde las empresas desarrollan su actividad, lo que ha llevado a la conceptualización de los elementos que conforman dichos estados financieros; así mismo, los criterios de análisis y evaluación de los mismos varían de acuerdo con las entidades reguladoras.

Con el fin de reducir las diferencias entre criterios, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), está buscando la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros, para facilitar a los actores empresariales la búsqueda de información correcta para una fácil y oportuna toma de decisiones relacionadas con la compra o venta de inversiones financieras de capital, evaluación de la capacidad de la empresa para satisfacer pagos, así como de la capacidad de sus administradores; proporcionar confianza hacia los propietarios o accionistas, así como a los trabajadores y a sus proveedores; identificar las ganancias y dividendos; y, guiar la presentación de los resultados financieros anuales.

⁵ <http://www.aulafacil.com/cursosenviados/analisisestadosfinancieros/Lecc-1.htm>

Figura No. 1
Estructura del IASC



Fuente: Deloitte "Guía Rápida NIC-NIIF"

Cronología del IASB

De acuerdo con Deloitte ⁽⁶⁾, el IASB ha tenido una trayectoria de transformación de sus organismos y su propósito de regulación de las NIIF:

1973 Acuerdo fundacional del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) rubricado por representantes de organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido / Irlanda y Estados Unidos. Se designan comités de dirección para los tres primeros proyectos del IASC.

1975 Se publican las primeras NIC definitivas: NIC 1 (1975), Revelación de Políticas Contables, y NIC 2 (1975), Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Coste Histórico.

⁶ www.iasplus.com/links/links.htm

- 1982** El Consejo del IASC se amplía a 17 miembros, incluyendo miembros de 13 países designados por el Consejo de la Federación Internacional de Contables (IFAC) y 4 representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera. El IFAC reconoce y considera al IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.
- 1989** La Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) apoya la armonización internacional y una mayor participación europea en el IASC. El IFAC adopta directrices del sector público para exigir a las empresas estatales la observación de las NIC.
- 1994** Se crea el Consejo Consultivo del IASC con funciones de supervisión y financiación.
- 1995** La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para culminar la elaboración de las normas fundamentales, y determina que las multinacionales de la Unión Europea deberían adoptar las NIC.
- 1996** La Comisión del Mercado de Valores (SEC) de EE.UU. muestra su apoyo al objetivo del IASC de desarrollar, a la mayor brevedad, un conjunto de normas contables que puedan utilizarse en la preparación de estados financieros para las emisiones internacionales de valores.
- 1997** Se constituye el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho de voto. Su misión es crear interpretaciones de las NIC para su aprobación definitiva por parte del IASC. Se crea un Grupo de Trabajo Estratégico con objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y el funcionamiento futuros del IASC.

- 1998 El IFAC/IASC amplía su composición a 140 organismos contables pertenecientes a 101 países. IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales con la aprobación de la NIC 39.
- 1999 Los Ministros de Finanzas del G7 y el FMI instan a apoyar las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de "fortalecer la arquitectura financiera internacional". El Consejo del IASC aprueba unánimemente su reestructuración en un consejo de 14 miembros (12 con dedicación exclusiva) bajo la supervisión de un consejo de administradores independiente.
- 2000 La IOSCO recomienda que sus miembros permitan a los emisores multinacionales la utilización de Normas elaboradas por el IASC en emisiones y colocaciones internacionales de valores. Se constituye un comité de designaciones, liderado por el Presidente de la SEC, para designar a los Administradores que supervisarán la nueva estructura del IASB. Los miembros del IASC aprueban su reestructuración y una nueva Constitución del IASC. El Comité de Designaciones nombra a los primeros administradores y éstos nombran al Presidente del Consejo de Normas de Contabilidad del Reino Unido como primer Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad reestructurado.
- 2001 Se publica la identidad de los miembros y el nuevo nombre de IASB. Se constituye la Fundación IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume las funciones del IASC en relación con la emisión de Normas de Contabilidad. El IASB adopta las actuales NIC y SIC. El IASB se traslada a su nueva oficina en Londres. El IASB mantiene reuniones con presidentes de los ocho organismos nacionales encargados de la emisión de normas contables con los que mantiene una vinculación formal, para comenzar a coordinar agendas y establecer objetivos de convergencia.

- 2002** El SIC cambia su nombre por el de Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) con la misión no sólo de interpretar las NIC y NIIF existentes, sino también de ofrecer una orientación oportuna sobre aspectos no tratados en las NIC o NIIF. Europa exige a las empresas cotizadas la aplicación de las NIIF a partir de 2005. El IASB y el FASB firman un acuerdo conjunto sobre convergencia.
- 2003** Se publican la primera NIIF definitiva y el borrador de la primera Interpretación del IFRIC. Se realizan proyectos de mejora (revisiones significativas de catorce NIC).
- 2004** Gran debate sobre la NIC 39 en Europa, que se traduce en la aprobación de la CE con la supresión de dos secciones de la NIC 39. Comienza la emisión a través de la Red de las reuniones del IASB. Primer documento de consulta del IASB y primera Interpretación definitiva del IFRIC. Se publican las NIIF 2 a 6. Se publican las CINIIF 1 a 5.
- 2005** Un miembro del Consejo del IASB se convierte en Presidente del IFRIC. Cambios constitucionales. "Hoja de ruta" de la SEC para eliminar la conciliación de NIIF y US GAAP. La CE elimina la "supresión" de la NIC 39 de la opción del valor razonable. Reuniones de Grupos de Trabajo abiertas al público. Se publica la NIIF 7. Se publican las CINIIF 6 y 7 (y se anula la CINIIF 3).
- 2006** Se actualiza el acuerdo del IASB/FASB sobre convergencia. El IASB emite una declaración sobre las relaciones de trabajo con otros organismos normalizadores. El IASB anuncia que no entrará en vigor ninguna nueva norma fundamental antes de 2009. Se publica la NIIF 8. Se publican las CINIIF 8 a 12.

- 2007** El IFRIC se amplía de 12 a 14 miembros. La SEC elimina el requisito de conciliación con los US GAAP para las empresas extranjeras cotizadas en EE.UU. que utilicen las NIIF y solicita la aportación de comentarios por parte de las empresas nacionales cotizadas sobre las NIIF. Se publica la revisión de las NIC 1 y 23. Se publican las CINIIF 13 y 14. El Consejo propone la elaboración de NIIF específicas para las pequeñas y medianas empresas (PYMES).
- 2008** El IOSCO insta a las empresas a indicar claramente si cumplen plenamente con las NIIF, tal como han sido adoptadas por el IASB. La SEC propone una "hoja de ruta" sobre el uso de las NIIF por parte de las empresas estadounidenses inscritas en dicho organismo. Se publican las modificaciones efectuadas en la NIIF 1, NIIF 2, NIIF 3, NIIF 7, NIC 1, NIC 27, NIC 32 y NIC 39. Se publica la Primera Norma de Mejoras Anuales. Se publican las CINIIF 16 y 17. La respuesta del IASB a la crisis financiera mundial incluye nuevos lineamientos sobre la medición del valor razonable, modificaciones de urgencia en la NIC 39, aceleración de proyectos sobre la medición del valor razonable, consolidación y baja de activos y pasivos, mejora en la exposición de los instrumentos financieros y designación de dos grupos asesores especializados.
- 2009** El IASB se amplía hasta contar con 16 miembros (incluidos tres a tiempo parcial como máximo) y se establecen criterios para el equilibrio geográfico. La IASCF crea la Junta de Supervisión. Se publican las revisiones de la NIIF 7, NIC 39 y CINIIF 9. Se publica la CINIIF 18. Se aprueban las NIIF para empresas pequeñas y medianas.

2. Marco legal

2.1 El papel del auditor en la aplicación de las NIIF

El auditor tiene que competir en el mercado comercial y profesional, aportando con recomendaciones reales que hagan posible crecer y ser rentable a una organización, cualquiera sea ésta, para lo cual probablemente deba ser un especialista institucional, para conocer a profundidad lo que necesita la organización, si quiere aportar y agregar valor a los procesos operacionales ⁽⁷⁾.

En estos momentos, en casi todos los países se están gestando procedimientos y acciones que permitirán poner en práctica las NIIF, las mismas que han sido divulgadas para el que hace contabilidad y el que audita los estados financieros y no a los dueños del negocio (ob.cit. 7).

Dado lo anterior, es necesario que todos en la empresa, los dueños, gerentes, contadores, auditores, etc., conozcan a profundidad el contenido de las NIIF, su relación con las NIC y los efectos relacionados con los organismos de control correspondientes.

La aplicación de las NIIF genera cambios que deben ser asumidos y afrontados no solamente por el auditor, sino por todos los que administran la empresa, y en diferentes ámbitos operativos, tales como la creación y mantenimiento de controles, procesos, sistemas, operaciones, resultados, etc., como por ejemplo, puede aumentar el patrimonio por el goodwill, se obliga a utilizar el método FIFO en el inventario (se elimina el LIFO); los gastos de constitución pasan directamente a resultados.

⁷ "El Auditor Interno, frente a la implantación de las NIIF", en <http://www.iaia.org.ar/elauditorinterno/15/articulo2.html>

Es necesario mantener presentes las siguientes interrogantes que permitirán una correcta evaluación de resultados por la aplicación de las NIIF:

- El **MOMENTO** en que deben las empresas aplicar las NIIF.
- El **CÓMO** van a ser aplicadas las NIIF.
- El **PARA QUÉ** sirven las NIIF y cómo guían a los negocios hacia los resultados planificados.
- Las **IMPLICACIONES** resultantes de la aplicación de las NIIF y las soluciones estratégicas, cambios o ajustes.

2.2 Resumen técnico de las NIIF

En la presentación de los estados financieros la principal responsabilidad recae en la gerencia de la empresa; estos estados financieros deben suministrar información acerca de la situación financiera y dan cuenta del nivel de responsabilidad en el uso de los recursos lo que permitirá realizar una evaluación real de la capacidad de la empresa para generar efectivo u otros recursos así como para controlar su estructura de liquidez y solvencia, también para desarrollar el ambiente necesario que le permita adaptarse a los cambios habidos en el medio ambiente en el que se desenvuelve. Debiendo resaltar las características de los estados financieros, estos son: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad, comparabilidad y oportunidad.

2.3 Necesidad legal de estandarización del manejo de la información financiera

La necesidad de estandarizar la presentación de la información empresarial, a nivel general, y específicamente en lo que al aspecto contable

y financiero se refiere, lleva a las autoridades a establecer ciertos límites de tiempo y normas y regulaciones básicas que todas las empresas, de diferente índole, deben observar, sobre todo si el país pretende ser competitivo y dirigirse hacia los niveles más altos de desarrollo.

El marco legal existente en el país parecería brindar una base adecuada para el fortalecimiento de las prácticas de información financiera en el cercano y mediano plazo, pero es necesario considerar que las normas contables de Ecuador no han sido actualizadas desde el año 2000 y no cubren varios tipos de transacciones que son importantes y muchas veces delicadas.

El manejo de la información financiera y contable hasta el momento ha sido un tema de estudio y análisis constante y no se ha podido unificar criterios y formatos de manera que las empresas conozcan cómo presentar su información y que dicha información pueda ser interpretada de la forma correcta. Así mismo, ha sido desarraigada la cultura, si es que alguna vez la hubo, de la publicación de los estados financieros auditados, esto es, la transparencia de la información y la rendición de cuentas como parte de la responsabilidad social empresarial.

Los tiempos de cambio, buenos para unos y no muy buenos para otros, está a la puerta de un nuevo año, en donde se espera aplicaciones de normas y regulaciones estatales a las que todos los sectores que conforman la sociedad ecuatoriana deben acogerse.

Concretamente, la estrategia de desarrollo de Ecuador puede beneficiarse si se mejoran las prácticas de información financiera en el sector privado ⁽⁸⁾. El paquete de reformas contempla un aumento de los ingresos del Estado, a través de:

⁸ Informe sobre la observancia de los códigos y normas (ROSC), Ecuador, 2004; http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ecu_esp.pdf

- Garantizar la confiabilidad de la información contable, que sirve como base para la aplicación de los impuestos a la renta de las sociedades.
- Reforzar la supervisión bancaria, para ofrecer confiabilidad a los dueños del dinero.
- Otorgar créditos de concesión a futuros inversionistas internacionales, para operar en actividades que son controladas por el Estado
- Estimular el mercado de capital, a fin de mejorar el acceso a financiación de largo plazo por parte de las entidades empresariales y promover así el crecimiento del sector privado.
- Mejorar las normas y las prácticas de información financiera en el sector privado orientado a una mayor transparencia y rendición de cuentas.

Sin embargo de ello, la ausencia de normas contables para áreas delicadas del sector empresarial se constituye en una seria amenaza contra la calidad de la información financiera, como por ejemplo los instrumentos financieros, los impuestos a la renta o los arrendamientos, puede conducir a situaciones en las que la información producida no logre el objetivo de los estados financieros de proporcionar una presentación justa.

Otro problema que se presenta en la actualidad son las discrepancias entre las normas contables aplicables a los bancos, tales como: la ausencia de información comparativa, tanto en los estados financieros mismos como en las notas; un estado de situación financiera en lugar de un estado de flujo de efectivo; el uso de dos planes de cuentas diferentes durante el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de cada año, entre otros.

Al adoptar las NIIF las empresas utilizarán un lenguaje mundial para la comunicación de información financiera, lo que le permitirá hacerse entender

por el mercado mundial, a acceder a los diferentes mercados de capitales, a reducir gastos y a posicionarse como empresa internacional ⁽⁹⁾.

La comunicación de información financiera que no sea fácilmente entendida por los usuarios de todo el mundo probablemente no servirá a la empresa para conseguir nuevos negocios o capital, pierden competitividad y serán invisibles. Este es el motivo por el cual tantas empresas están adoptando voluntariamente las NIIF, o están siendo obligadas a hacerlo. Al mismo tiempo las NIIF pueden facilitar las adquisiciones y las desinversiones, como consecuencia de una mayor certeza y uniformidad en la interpretación de la contabilidad.

En mercados cada vez más competitivos, las NIIF permiten a las empresas compararse con sus competidores de todo el mundo, y permiten a los inversores y otros comparar los resultados de la empresa con los de sus competidores de todo el mundo. Las empresas que no sean comparables (o no puedan serlo) quedarán en desventaja, y se reducirán sus posibilidades de atraer capital y crear valor.

La adopción de las NIIF constituye una tarea importante para la mayoría de las empresas. Para llevarla a cabo con éxito la alta dirección tendrá que participar en esta tarea. Sin embargo, esta conversión representa mucho más que un cambio de las reglas contables. Este es un nuevo sistema de medición de los resultados que es preciso implantar en toda la organización. Cambiará la forma de trabajar del personal y puede obligar a hacer cambios decisivos en la dirección estratégica. Esta comienza a ser una tarea de todos quienes tienen relación con el manejo de la información financiera y contable y todos deben ser capacitados para ser parte de la transición.

⁹ PricewaterhouseCoopers (2007). El camino hacia las Normas Internacionales de Información Financiera, http://www.pwc.com/images/mx/spa/about/press-rm/folleto_ifrs.pdf

2.4 Marco metodológico

Para presentar una información actualizada y confiable sobre las NIIF y luego analizar su impacto en las empresas ecuatorianas, concretamente en la parte contable y tributaria, de manera general en las empresas de construcción, es necesario determinar la metodología de investigación.

La metodología a utilizar debe reflejar la estructura lógica y el rigor científico del proceso, empezando por la elección de un enfoque metodológico específico y finalizando con la forma como se van a analizar, interpretar y presentar los resultados.

Se inicia con el **método histórico** porque es necesario vincular la evolución de las normas internacionales que rigen los estados financieros y aterrizar en la actualidad a las normas internacionales financieras (NIIF) que en nuestro país serán puestas en práctica desde el 2010 de acuerdo con Resolución de la Superintendencia de Compañías.

Con esta información se procederá a establecer parámetros comparativos relacionados con los efectos que se producirán con la aplicación de las NIIF. Esto es, se realizará un **análisis comparativo** numérico, existente en los estados financieros de las empresas y el resultado de este análisis ofrecerá una herramienta de apoyo para la correcta toma de decisiones financieras por parte de la gerencia de empresas.

En resumen, los pasos a seguir para la aplicación de la metodología de investigación son:

- Recopilación de las normas ecuatorianas de contabilidad que la empresa constructora aplica para la elaboración y presentación de sus estados financieros. Cabe anotar que no existe diferencia en la aplicabilidad de esta norma, ya que todas las empresas constructoras se rigen por la NEC 12/16.

- Análisis, cuenta por cuenta, de los estados financieros para reconocer el efecto con la aplicación de las NIIF.
- Aplicación de los cambios y verificación de sus efectos en los estados financieros.

Como se puede apreciar, para obtener la información necesaria y proceder al análisis y resultado final, no se requiere aplicar encuestas, cuestionarios, etc., ya que solamente se utilizará información financiera histórica de una empresa constructora, como base para el análisis general aplicable a cualquier otra empresa de la misma rama.

De acuerdo a lo anterior, las fuentes de información son los mismos departamentos de una empresa constructora que servirá de base de operaciones para la elaboración de este proyecto.

Capítulo III

ADOPCIÓN DE NIIF 1 Y NIC 11

1. NIIF 1: Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera

De acuerdo con el RO 348 (Anexo 1) las empresas ecuatorianas tienen la obligación, desde el 2010, de aplicar las NIIF.

El objetivo que persigue la NIIF 1, es el de ⁽¹⁰⁾ "asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- a) Sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;
- b) Suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF); y
- c) Pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF.

La entidad preparará un *balance de apertura con arreglo a NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para la

¹⁰ <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%c3%b1ol/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%c3%b1ol.htm>

contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

En general, esta NIIF exige que la entidad cumpla con cada una de las NIIF vigentes en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros elaborados según las NIIF. En particular, esta NIIF exige que la entidad, al preparar el balance que sirva como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, haga lo siguiente:

- a) Reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es requerido por las NIIF;
- b) No reconocerá como activos o pasivos partidas que las NIIF no reconozcan como tales;
- c) Reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto, reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activos, pasivos y patrimonio neto que corresponda según las NIIF; y
- d) Aplicará las NIIF en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.

Esta NIIF contempla exenciones limitadas para los anteriores requerimientos en áreas específicas, donde el costo de cumplir con ellos probablemente pudiera exceder a los beneficios a obtener por los usuarios de los estados financieros. La Norma también prohíbe la adopción retroactiva de las NIIF en algunas áreas, particularmente en aquéllas donde tal aplicación retroactiva exigiría juicios de la gerencia acerca de condiciones pasadas, después de que el desenlace de una transacción sea ya conocido por la misma.

La NIIF requiere presentar información que explique cómo ha afectado la transición desde los PCGA anteriores a las NIIF, a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

La aplicación de las NIIF será de acuerdo al cronograma de la Superintendencia de Compañías (Anexo 3).

1.1 Balance de apertura con arreglo a las NIIF

La entidad preparará un balance de apertura en base a NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es punto de partida para aplicar contabilidad según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

a) Políticas contables

La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros, con arreglo a las NIIF. La entidad podrá adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

Las políticas contables que la entidad use en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con arreglo a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto).

b) Exenciones en la aplicación de otras NIIF

La entidad puede optar por el uso de una o más de las siguientes excepciones:

- Combinaciones de negocios;
- Valor razonable o revalorización como costo atribuido;
- Retribuciones a los empleados;
- Diferencias de conversión acumulada;
- Instrumentos financieros compuestos;
- Activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos;
- Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente;
- Transacciones con pagos basados en acciones; los contratos de seguro; los pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de las propiedades, plantas y equipo; y arrendamientos; y,
- La medición por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial.

La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas. Algunas de las exenciones anteriores se refieren al valor razonable. La NIIF 3 "combinaciones de negocios" explica cómo determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos en una combinación de negocios. La entidad aplicará estas explicaciones al determinar los valores razonables según esta NIIF, salvo que otra NIIF contenga directrices más específicas para la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Estos valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha para la cual fueron determinados.

c) Combinaciones de negocios

La entidad aplicará los requerimientos a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

d) Valor razonable o revalorización como coste atribuido

La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la valoración de una partida de inmovilizado (activo) material por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el coste atribuido en tal fecha.

La entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado (activo) material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como coste atribuido en la fecha de revalorización, siempre que fuera (en el momento de realizarla) comparable en sentido amplio: al valor razonable, o al coste, o al coste depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar; donde también podrán ser aplicadas a: las propiedades de inversión (si la entidad escoge la aplicación del modelo del coste en la NIC "Propiedades de Inversión") y los activos inmateriales que cumplan los criterios de reconocimiento de la NIC 38 Activos Intangibles (incluyendo la valoración fiable del coste original), y los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revalorizaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo). La entidad no usará estas posibilidades de elección para la valoración de otros activos o pasivos distintos a los mencionados.

La entidad que adopte por primera vez las NIIF puede haber establecido un coste atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, midiéndolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el coste atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo tal medición.

e) Beneficios a los empleados

Según la NIC 19 "Beneficios a Empleados", la entidad puede elegir el uso del enfoque de la "banda de fluctuación", según el cual se dejan algunas ganancias y pérdidas actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva

de este enfoque exigiría que la entidad separara la porción reconocida y la porción por reconocer, de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la "banda de fluctuación" para tratar las ganancias y pérdidas actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.

Una entidad puede revelar los importes requeridos a medida que se determinen los mismos, de forma prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF.

f) Diferencias de conversión acumuladas

La NIC 21 "Efectos de las Variaciones en los Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera" exige que la entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto; y transfiera, cuando venda o disponga por otra vía de un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las ganancias y pérdidas de las coberturas relacionadas) al estado de resultados como parte de la ganancia o la pérdida derivada de la venta o disposición por otra vía.

No obstante, la entidad que adopte por primera vez de las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace uso de esta exención:

- Las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y

- La ganancia o pérdida por la venta o disposición por otra vía posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

g) Instrumentos financieros compuestos

La NIC 32 “Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar” exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las ganancias acumuladas y será la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesita separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

h) Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

Si una subsidiaria adopta las NIIF con posterioridad a su controladora, medirá los activos y pasivos, en sus estados financieros separados, eligiendo entre los dos siguientes tratamientos:

- Los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, establecidos en la fecha de transición de la controladora a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria.

- Los importes en libros exigidos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la subsidiaria.

i) Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

La NIC 39 “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición” permite que un instrumento financiero sea considerado en el reconocimiento inicial como un activo financiero o un pasivo financiero a su valor razonable a través de ganancias o pérdidas o como disponible para la venta. A pesar de este requerimiento, la entidad puede hacer dicha consideración en la fecha de transición a las NIIF.

j) Transacciones con pagos basados en acciones

Se recomienda al adoptante por primera vez, pero no se le obliga, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos surgidos de pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF.

k) Contratos de seguro

El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 “Contratos de Seguro”, la que prohíbe los cambios en políticas contables para los contratos de seguros, incluyendo los cambios hechos por el adoptante por primera vez y cambios en pasivos existentes por retiro de servicio, restauración y similares, incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo.

l) Cambios en pasivos existentes por retiro de servicio, restauración y similares

Requiere que los cambios específicos en un pasivo por retiro de servicio, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del costo del activo

correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción:

- Medirá el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37; en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el costo del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación de la tasa de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo intermedio; y
- Calculará la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de depreciación adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

m) Arrendamientos

Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

n) Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros

Una entidad podrá aplicar los requerimientos de cualquiera de las siguientes formas:

- De forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002; o
- De forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.

o) Baja de activos financieros y pasivos financieros

El adoptante por primera vez aplicará los requisitos para la baja contable de la NIC 39, de forma prospectiva para las transacciones que tuvieron lugar a partir del 1 de enero de 2004 (salvo que cumplan las condiciones para su reconocimiento como consecuencia de otra transacción o suceso posterior). Sin embargo, la entidad puede aplicar los requisitos de baja en cuentas contenidos en la NIC 39 retroactivamente, desde la fecha que la entidad elija, a condición de que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a los activos financieros y pasivos financieros dados de baja como consecuencia de transacciones pasadas fuera obtenida en la fecha de la contabilización inicial de dichas transacciones.

p) Contabilidad de coberturas

En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, una entidad deberá: medir todos los derivados por su valor razonable; y eliminar todas las ganancias y pérdidas diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.

q) Estimaciones

Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de hacer los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que tales estimaciones fueron erróneas.

1.2 Presentación de información a revelar

Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación de información a revelar correspondientes a otras NIIF. Para cumplir con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán, al menos, tres estados de situación financiera, dos estados del resultado global, dos cuentas de resultados separadas (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio neto y las notas correspondientes, incluyendo información comparativa.

Para el caso de información comparativa no preparada con arreglo a las NIIF y resúmenes de datos históricos, esta NIIF no requiere que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, así como la información comparativa requerida por la NIC 1. En los estados financieros que contengan un resumen de datos históricos o información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad:

- Identificará de forma destacada la información elaborada según PCGA anteriores como no preparada con arreglo a las NIIF; y
- Revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes.

1.3 Explicación de la transición a las NIIF

La entidad explicará cómo la transición, desde los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

1.4 Conciliaciones

Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:

- a) Conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas: la fecha de transición a las NIIF; y el final del último periodo contenido en los estados financieros más recientes, que la entidad haya presentado utilizando los PCGA anteriores.
- b) Una conciliación de la ganancia o pérdida que haya presentado según los PCGA anteriores, para el periodo contable más alejado en el tiempo que esté contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su ganancia o pérdida según las NIIF para el mismo periodo.
- c) Si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a NIIF, la información a revelar que habría sido requerida.

2. NIC 11: Contratos de Construcción

Esta Norma Internacional de Contabilidad entró en vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

El objetivo de la NIC 11 (NEC 15) es ⁽¹¹⁾ “prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados con los contratos de construcción”.

¹¹ <http://www.iasplus.com/interps/interps.htm>, “Norma Internacional de Contabilidad n° 11: Contratos de Construcción”

Una característica específica del porqué se menciona en la **NIC 11** este sector en particular, es debido a que por la naturaleza de la actividad desempeñada en los contratos de construcción, la fecha en que se inicia la actividad del contrato y la fecha cuando la actividad es completada generalmente caen en diferentes períodos contables. Por lo tanto el asunto primordial al contabilizar los contratos de construcción es la asignación de los ingresos y los costos del contrato a los períodos contables en los que se realiza el trabajo de construcción.

Esta Norma utiliza los criterios establecidos en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, con el fin de determinar cuándo se reconocen, como ingresos ordinarios y costos en el estado de resultados, los producidos por el contrato de construcción. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

La aplicabilidad de estas nuevas normas, en lo que al sector de construcción se refiere, pretende señalar el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados a los contratos de construcción, sector hacia el que está orientado este trabajo de grado.

Un contrato de construcción puede ser negociado para la construcción de un activo único como un puente, edificio, presa, conducto, camino, embarcación, o túnel. Un contrato de construcción puede también referirse a la construcción de un número de activos que están íntimamente interrelacionados o interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o su último propósito o uso; los ejemplos de dichos contratos incluyen los de construcción de refinerías y otras partes complejas de planta o equipo. Los requisitos de esta Norma generalmente aplican por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias es necesario aplicar la Norma a los componentes identificables por separado de un mismo contrato o a un grupo de contratos juntos para reflejar la sustancia de un contrato o grupo de contratos.

Para los propósitos de esta Norma, los contratos de construcción incluyen:

- a) Contratos para la prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo (servicios de administración de proyecto y arquitectos); y
- b) Contratos para la destrucción y restauración de activos, y la restauración del medio ambiente después de la demolición de los activos.

En cuanto al “**reconocimiento de ingresos y gastos del contrato**” (Anexo 4) se presentan dos métodos, esto es, el “método del contrato terminado” y el “método de avance de obra”.

Para el caso del método de contrato terminado, éste es eliminado por la aplicación de las NIIF desde el 2010, por lo que pasaremos a explicar solamente el método de avance de obra.

Método de avance de obra: 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:

- a) El ingreso total del contrato puede cuantificarse confiablemente;
- b) Es probable que los beneficios económicos asociados 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; y

- 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 **costo más cantidad adicional convenida**, el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se satisfacen todas las siguientes condiciones:

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

El reconocimiento contable de ingresos y gastos en función del avance de un contrato es a menudo conocido como el método por porcentaje de terminación. Bajo este método el ingreso del contrato se reconoce en función de los costos incurridos para alcanzar la etapa de terminación, resultando en el registro de ingresos, gastos y utilidad que pueden ser atribuidos a la proporción de trabajo terminado. El uso de este método proporciona información útil sobre el grado del avance de la actividad del contrato y su ejecución durante un período.

Capítulo IV: EJERCICIOS PRÁCTICOS

1. Justificación

Se está presentando un cierto nivel de expectativa con respecto al efecto que producirá la aplicación de las NIIF, con los consecuentes resultados en los estados financieros.

Si bien, la aplicación de las NIIF es a nivel nacional, no todas las empresas utilizarán todos los rubros que contienen estas NIIF. Ello depende de:

- Movimientos contables
- Tamaño de empresa
- Relación de la empresa con ámbito internacional
- Sector al cual pertenece la empresa

Este capítulo pretende demostrar los cambios y efectos que la aplicación de las NIIF generará en empresas del sector de la construcción, especialmente en lo relacionado a la NIIF de los “ingresos”.

2. Beneficiarios directos e indirectos

Los beneficiarios de este estudio son: empresas constructoras (contador, gerente, auditor), SRI, Cámara de la Construcción, Superintendencia de Compañías.

3. Desarrollo de caso práctico

El ejemplo siguiente demuestra los métodos que se utilizan en la actualidad, esto es del contrato terminado y del porcentaje de avance de obra, con el fin de demostrar la diferencia en su aplicación: Los siguientes datos corresponden a un contrato de construcción a largo plazo, por un período de tres años, por US\$700.000 ocurrido entre el 2006 y el 2008:

Método "Contrato terminado", según NEC-15**Asientos contables**
(Expresado en USDólares)**Año 2006**

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
20/03/2006	Bancos	280.000	
	Anticipo de obras		280.000

Por registro de anticipo recibido correspondiente al 40% del valor total de la obra

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
20/12/2006	Obras en proceso	120.000	
	Bancos		120.000

Por registro de costos incurridos durante el año 2006

Conclusión: utilizando el método "contrato terminado" no se refleja utilidad o pérdida alguna en los primeros años, ya que ésta (la utilidad o la pérdida) se la contabiliza al concluir el contrato.

Año 2007

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
30/12/2007	Obras en proceso	150.000	
	Bancos		150.000

Para registro de costos incurridos durante el año 2007

Conclusión: utilizando el método "contrato terminado", igual que en el año 2006, no se refleja utilidad o pérdida alguna, ya que ésta (la utilidad o la pérdida) se la contabiliza al concluir el contrato.

Año 2008

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
30/12/2008	Obras en proceso	130.000	
	Bancos		130.000

Para registro de costos incurridos durante el año 2008

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2008	Costos obras liquidadas	400.000	
	Obras en proceso		400.000

Para liquidar las obras en proceso de valores incurridos durante los tres años de la obra.

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2008	Cuentas por cobrar	420.000	
	Anticipo de obra	280.000	
	Ventas		700.000

Por facturación correspondiente al contrato firmado en el 2006.

Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2008
(Expresado en USDólares)

Ventas	700.000
(-) Costos obras liquidadas	<u>400.000</u>
Utilidad bruta	<u>300.000</u>

Conclusión: Como se ha demostrado en el "estado de resultados", de acuerdo con el método "contrato terminado", la utilidad/pérdida se refleja al finalizar el contrato, esto es, en el 2008 según este ejemplo.

Aplicando este método, que es el que se utilizará hasta este año 2009, las empresas constructoras no tendrán que pagar impuesto año a año por concepto de utilidad, sino al finalizar el contrato que es cuando se factura.

Método "Contrato avance de obra", según NIC-11

Año 2006

Asientos contables
(Expresado en USDólares)

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
20/03/2006	Bancos	280.000	
	Anticipo de obra		280.000

Por registro de anticipo recibido correspondiente al 40% del valor total de la obra

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
20/12/2006	Obras en proceso	120.000	
	Bancos		120.000

Por registro de costos incurridos durante el año 2006

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2006	Cuentas por cobrar	126.000	
	Anticipo de obra	84.000	
	Ventas		210.000

Por facturación correspondiente al año 2006, descontando el 40% del anticipo recibido.

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2006	Costos obras liquidadas	120.000	
	Obras en proceso		120.000

Para liquidar las obras en proceso de valores incurridos durante el año 2006.

Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2006
(Expresado en USDólares)

Ventas	210.000
(-) Costos obras liquidadas	<u>120.000</u>
Utilidad bruta	<u>90.000</u>

Conclusión: Como se ha demostrado en el "estado de resultados", de acuerdo con el método "contrato avance de obra", la utilidad/pérdida se refleja al finalizar en cada período, esto es, al término del 2006 tenemos una utilidad de US\$90.000 por este contrato.

Año 2007

Asientos contables
(Expresado en USDólares)

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2007	Obras en proceso	150.000	
	Bancos		150.000

Por registro de costos incurridos durante el año 2007

* * *

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2007	Cuentas por cobrar	180.000	
	Anticipo de obra	120.000	
	Ventas		300.000

Por facturación correspondiente al año 2007, descontando el 40% del anticipo recibido.

* * *

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2007	Costos obras liquidadas	150.000	
	Obras en proceso		150.000

Para liquidar las obras en proceso de valores incurridos durante el año 2007.

Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2007
(Expresado en USDólares)

Ventas	300.000
(-) Costos obras liquidadas	<u>150.000</u>
Utilidad bruta	<u>150.000</u>

Conclusión: Como se ha demostrado en el "estado de resultados", de acuerdo con el método "contrato avance de obra", la utilidad/pérdida se refleja al finalizar en cada período, esto es, al término del 2007 tenemos una utilidad de US\$150.000 por este contrato

Año 2008

Asientos contables
(Expresado en USDólares)

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2008	Obras en proceso	130.000	
	Bancos		130.000

Por registro de costos incurridos durante el año 2008.

* * *

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2008	Cuentas por cobrar	114.000	
	Anticipo de obra	76.000	
	Ventas		190.000

Por facturación correspondiente al año 2008, descontando el saldo del anticipo de US\$280.000 recibido en el 2006.

* * *

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2008	Costos obras liquidadas	130.000	
	Obras en proceso		130.000

Para liquidar las obras en proceso de valores incurridos durante el año 2008.

Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2008
(Expresado en USDólares)

Ventas	190.000
(-) Costos obras liquidadas	<u>130.000</u>
Utilidad bruta	<u>60.000</u>

Conclusión: Como se ha demostrado en el "estado de resultados", de acuerdo con el método "contrato avance de obra", la utilidad/pérdida se refleja al finalizar en cada período, esto es, al término del 2008 tenemos una utilidad de US\$60.000 por este contrato

Al aplicar las NIIF, desde el 2010 el método que deben utilizar las empresas constructoras es el de "avance de obra" y no el de "contrato terminado". Esto implica que la utilidad se refleja en el estado de resultado, al término de cada período, lo que tendrá como consecuencia el pago de impuestos año a año.

Capítulo V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La adopción de las NIIF es beneficiosa para todos los sectores productivos, ya que sirve para:

- Armonizar la información
- Comparar
- Uniformar criterios y presentación
- Ofrecer información financiera real de la empresa para organismos de control gubernamental, accionistas, gerentes y proveedores
- Proveer confianza en los resultados que permita tomar decisiones acertadas y oportunas
- Mejorar la competitividad}

Para el sector de la construcción, ayuda a unificar criterios de toma de decisiones ya que con el método “porcentaje de terminación” las empresas constructoras sabrán año a año cuál es su utilidad real y no esperar, como se lo hacía con el otro método (“contrato terminado”), de esperar a que concluya un contrato, para conocer la utilidad.

El efecto tributario, por la aplicación de la NIC 11 (obligatoriedad de utilizar el método “porcentaje de terminación”), tendrá alto peso en la liquidez a corto plazo de las empresas constructoras, debido a que año a año se va reflejando la utilidad y por ende el pago del impuesto a la renta.

En **conclusión**, las empresas ecuatorianas deben comenzar a utilizar las **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)** a partir del 1 de enero del 2010, de acuerdo con el cronograma (Anexo 3) emitido por la Superintendencia de Compañías, en reemplazo de las **Normas Internacionales de Contabilidad**.

Es importante mencionar que en Ecuador nunca entraron en vigencia ciertas NIC que ya existían a la fecha de adaptación de las NEC, como

por ejemplo: la **NIC 12** de impuestos diferidos, la **NIC 17** de Arrendamientos operativos y financieros, la **NIC 19** de beneficios a empleados, la **NIC 32 y 39** de presentación de instrumentos financieros, la **NIC 36** relacionada al deterioro del valor de los activos o la **NIC 41** de agricultura.

Con esta aplicación de las NIIF los profesionales del área financiera y los gerentes de las empresas deben estar atentos a las modificaciones, actualizaciones o nuevas normas que emita el IASB.

Se **recomienda** que las empresas ecuatorianas, del sector de la construcción, los empresarios, profesionales y organismos de control **incrementen sus conocimientos a través de intensas jornadas de capacitación y de continua ayuda** porque el adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera implica mucho juicio y criterio, que nunca debería ser solo la posición del Contador General, ya que la empresa debe reconocer que ya no solamente es un efecto numérico el resultado de la aplicación de estas NIIF sino que también conlleva decisiones de alto nivel gerencial.

BIBLIOGRAFIA

Páginas web:

- <http://iasplus.deloitte.es>, "Guía Práctica"
- http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=2009/81286# analisis
- <http://www.cronica.com.ec>
- <http://www.ey.com/ES/es/Issues/Governance-and-reporting/IFRS>
"Nuevo Plan General de Contabilidad"
- [http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Spain/Libro_NIIF_2005/\\$file/Libro%20NIIF%2005%20web.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Spain/Libro_NIIF_2005/$file/Libro%20NIIF%2005%20web.pdf), "resumen de NIIF"
- http://www.ey.com/global/content.nsf/Spain/NIIF-Reglamentos_Europeos, "resumen de todas las NIIF"
- http://www.gabilos.com/webcontable/n_int_prov/normasInternacionales.htm "versión larga de las normas"
- <http://www.iasb.org>
- <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-Espa%c3%b1ol/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+Espa%c3%b1ol.htm> "resumen de las NIIF y NIC"
- <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%c3%b1ol/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%c3%b1ol.htm>, "resúmenes técnicos"
- <http://www.iasplus.com/interps/interps.htm>, "interpretaciones detalladas de las NIIF"

- <http://www.plancontable2007.es/niif-nic.html>, "Normas internacionales de información financiera"
- <http://www.pwc.com/pe/es/publicaciones/guia-rapida-niif.jhtml>, "Guía rápida NIIF 2008"
- <http://www.aulafacil.com/cursosenviados/analisisestadosfinancieros/Lecc-1.htm>
- http://www.pwc.com/es_EC/ec/publicaciones/assets/pdf/camino-niif.pdf
- safi-software.com.ec/pdf/NIIF_2008.pdf
- www.iasb.org
- www.iasplus.com
- www.nicniif.org
- www.pwc.com
- www.vizhnay.com

ANEXOS

- Anexo 1:** Resolución 06.Q.ICI.004, emitido por la Superintendencia de Compañías el 21 de agosto del 2006
- Anexo 2:** Resolución ADM.08199, emitido por la Superintendencia de Compañías el 3 de julio del 2008
- Anexo 3:** Resolución 08.G.DSC.010, emitido por la Superintendencia de Compañías el 20 de noviembre del 2008: "Cronograma de implementación para la adopción de NIIF/IFRS"
- Anexo 4:** Reglamento 636/2009 de la Comisión de las Comunidades Europeas, del 22 de julio del 2009 "interpretación CINIIF15".