



UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL

DEPARTAMENTO DE POSGRADO

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRABAJO DE TITULACIÓN

**PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAGÍSTER EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TEMA:

**TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LOS COSTOS DE
PRODUCCIÓN APLICADOS EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS
EXTRANJERAS.**

AUTORA:

ANA DEL CARMEN ACEVEDO CARRASCO

TUTOR:

RAÚL GUSTAVO SANTILLÁN LÓPEZ

GUAYAQUIL-ECUADOR

2021

 Presidencia de la República del Ecuador		 Plan Nacional de Ciencia, Tecnología, Innovación y Saberes		 SENESCYT <small>Secretaría Nacional de Educación Superior, Ciencia, Tecnología e Innovación</small>	
AUTOR: Ana del Carmen Acevedo Carrasco			TUTOR: Raúl Gustavo Santillán López		
INSTITUCIÓN: Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil			Grado obtenido: Magíster en Contabilidad y Auditoría		
MAESTRÍA: MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA			COHORTE: COHORTE III		
FECHA DE PUBLICACIÓN: 2021			N. DE PAGS: 128		
ÁREAS TEMÁTICAS: Educación comercial y Administración.					
PALABRAS CLAVE: Obras públicas, Tributación, Contabilidad, Costes de construcción					
RESUMEN: La existencia de empresas constructoras de capital y presencia multinacional se ha convertido en una cotidianidad, por cuanto este sector tiene una elevada relevancia económica, es por ello, que cada Estado, como fuente generadora de contratos para este sector, procura establecer legislaciones que en conjunto con las normas contables protejan sus intereses. En este trabajo se propuso determinar la necesidad de las empresas constructoras extranjeras de controlar los costos de construcción en las obras y el cumplimiento de estas en cuanto a las normas de subcontratación en el Ecuador con un adecuado manejo de subcontrataciones de servicios por parte de las compañías extranjeras influye en un óptimo tratamiento contable y tributario en sus costos de construcción. Para ello se planteó metodológicamente un enfoque empírico analítico, con un diseño de campo, empleando la encuesta y el análisis documental de informantes clave como técnica de recolección de la información. Posteriormente se aborda una propuesta para la mejora del tratamiento contable y tributario de las empresas constructoras extranjeras, también se incluye conclusiones y recomendaciones.					
N. DE REGISTRO (en base de datos):			N. DE CLASIFICACIÓN:		
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):					
ADJUNTO PDF:		SI <input checked="" type="checkbox"/>		NO <input type="checkbox"/>	
CONTACTO CON AUTOR: Acevedo Carrasco Ana del Carmen		Teléfono: 0996464156		E-mail: ana.acevedocarrasco@gmail.com	
CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:		PHD Eva Guerrero López Teléfono: 042596500 Ext. 170 E-mail: eguerrerol@ulvr.edu.ec Directora del Departamento de Posgrado Mg. Ángel Morán Ochoa Teléfono: 042596500 Ext. 170 E-mail: amorano@ulvr.edu.ec Coordinador(e) de maestría			

DEDICATORIA

El presente trabajo se lo dedico en primer lugar a Dios por permitirme tener vida y darme la fortaleza para lograr uno más de mis propósitos.

A mi mami la señora Neliez Carrasco, quien día a día me ha dado el ánimo para seguir adelante y continuar con mis metas y prepararme para ser alguien importante.

A mi esposo El Ing. Juan Miguel Varela Salazar, que gracias a su apoyo constante pude culminar con éxito el programa de Maestría.

A mis hijas ya que son el motor de mi vida y me recuerdan que por ellas tengo que continuar esforzándome para poder darles lo mejor en sus vidas.

A mi familia quienes han estado ahí cuando los he necesitado y me han apoyado en todo sentido.

Y a mí tutor, por su guía y paciencia para la elaboración de este trabajo de titulación.

Ana Acevedo Carrasco

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mis padres por haberme dado la vida y siempre apoyarme en todas mis decisiones y logros obtenidos.

Agradezco a mi esposo por apoyarme todo el tiempo y darme aliento para seguir adelante y no dejar que decaiga en mis metas.

A mi tutor, por haberme guiado en mi proceso de titulación y ayudarme a culminarlo con éxito.

A la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil por haberme abierto sus puertas de tan prestigiosa Institución y haberme ilustrado de conocimientos durante este tiempo, para poder ser una profesional de éxito.

Ana Acevedo Carrasco

IMPRESIÓN DE INFORME ANTIPLAGIO

ACEVEDO CARRASCO - SANTILLAN LÓPEZ

INFORME DE ORIGINALIDAD

2%

INDICE DE SIMILITUD

2%

FUENTES DE
INTERNET

1%

PUBLICACIONES

1%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

www.eumed.net

Fuente de Internet

1%

2

Submitted to Universidad Nacional de Trujillo

Trabajo del estudiante

1%

3

prezi.com

Fuente de Internet

1%

Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias

Apagado

Excluir bibliografía

Activo



Ing. Raúl Gustavo Santillán López
Tutor del Trabajo de Titulación

CERTIFICADO DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHO DE AUTOR

Guayaquil, 1 de marzo del 2021

Yo, **Ana del Carmen Acevedo Carrasco** declaro bajo juramento, que la autoría del presente trabajo me corresponde totalmente y me responsabilizo con los criterios y opiniones científicas que en el mismo se declara, como producto de la investigación realizada.

De la misma forma, cedo mis derechos de autor a la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil, según lo establecido por la Ley de Propiedad Intelectual, por su reglamento y normativa Institucional vigente.

Firma:



Ing. Ana del Carmen Acevedo Carrasco
C.I: 0925065641

CERTIFICADO DE TUTOR DE LA TESIS

Guayaquil, 1 de marzo del 2021

Certifico que el trabajo titulado **TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN APLICADOS EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EXTRANJERAS** ha sido elaborado por **ANA DEL CARMEN ACEVEDO CARRASCO**, bajo mi tutoría y el mismo reúne los requisitos para ser defendido ante el tribunal examinador que se designe al efecto.

Firma



Ing. Raúl Gustavo Santillán López

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente trabajo de investigación titulado “Tratamiento Contable Y Tributario De Los Costos De Producción Aplicados En Las Empresas Constructoras Extranjeras” se presenta la problemática de la existencia de empresas constructoras de capital y presencia multinacional por cuanto este sector tiene una elevada relevancia económica en el sector de la construcción. Es por ello, que cada Estado, como fuente generadora de contratos para este sector, procura establecer legislaciones que en conjunto con las normas contables protejan sus intereses. En ese marco, este trabajo propone determinar la necesidad de las empresas constructoras extranjeras de controlar los costos de construcción en las obras y el cumplimiento de estas en cuanto a las normas de subcontratación en el Ecuador. Para ello se planteó metodológicamente un enfoque empírico analítico, con un diseño de campo, empleando la encuesta y el análisis documental de informantes clave como técnica de recolección de la información. Obteniendo resultados que evidencian la necesidad de plantear un diseño sistemático de procesos tributario y contable que optimice los recursos para el correcto cumplimiento de las normas ecuatorianas, en cuanto a subcontratación se refiere.

Palabras Clave: Obras públicas, Tributación, Contabilidad, Costes de construcción.

ABSTRACT

The existence of capital building companies and multinational presence has become a daily life, because this sector has a high economic relevance. That is why each State, as the source of contracts for this sector, seeks to establish legislation that, in conjunction with accounting rules protect their interests. In this regard, this work was in a view of determining the need for foreign construction companies to control production costs in the works and compliance with the contracting standards in Ecuador. To this end, an analytical empirical approach was considered methodologically, with a field design, employing the survey of key informants as an information collection technique. As a result, while foreign construction companies in Ecuador comply with outsourcing rules, subcontracting rules, they do not do so in terms of outsourcing small and medium-sized enterprises, wasting tax and tax incentives, so it is necessary to design control mechanisms, which allow compliance with procurement standards in conjunction with international accounting standards.

Keywords: Public Work, Taxation, Accounting, Building cost

ÍNDICE GENERAL

Capítulo 1: Marco General de la Investigación	1
1.1 Tema.....	1
1.2 Planteamiento del Problema.....	1
1.3 Formulación del Problema	2
1.4 Sistematización del Problema	3
1.5 Delimitación del Problema Científico - Delimitación Espacial.....	3
1.6 Línea de Investigación	3
1.7 Objetivos de la Investigación	4
1.7.1 Objetivo General.....	4
1.7.2 Objetivos Específicos.....	4
1.8 Justificación de la Investigación	4
1.9 Idea a defender	6
1.10 Variables.....	6
Capítulo 2: Marco Teórico	7
2.1 Marco teórico referencial	7
2.1.1 Antecedentes.....	7
2.1.2 Fundamentación Filosófica	10
2.1.2.2 Subcontratos en el Sector de la Construcción.....	13
2.1.2.3 Razones para Subcontratar.....	14
2.1.2.4 Participantes en la Relación Subcontractual.....	15
2.2 Marco Conceptual	16
2.3 Marco Legal.....	17
2.3.1 Constitución de la República del Ecuador.....	18
2.3.2 NIIF 15: Ingresos provenientes de contratos con clientes.....	18
2.3.4 Ley de contratación pública.....	22
2.3.6 Reglamento a la ley orgánica del sistema nacional de contratación pública.....	22
2.3.7 Norma de Subcontratación de Micro y Pequeñas Empresas y Actores de la Economía Popular y Solidaria para la Ejecución de Rubros de Obra.....	23
2.3.8 Resolución No. 06.Q.ICI.004.....	23
Capítulo 3. Metodología, Análisis de Resultados y Discusión	25
3.1 Enfoque de la Investigación	25
3.2 Tipo de Investigación.....	25

3.3 Métodos de la investigación.....	26
3.4 Técnicas de Investigación	27
3.4.1 Entrevista.....	27
3.4.2 Encuesta.	27
3.4.3 Observación.....	27
3.4.4 Análisis documental	28
3.5 Población.....	28
3.6 Muestra.....	28
3.6 Análisis, Interpretación y Discusión de Resultados	29
3.6.1 Resultados de la entrevista	29
3.6.2 Resultados de la encuesta.....	47
3.7.2 Aplicación de la Ficha de Observación.....	56
3.7.3 Aplicación del Análisis documental	59
Capítulo 4. Propuesta	80
4.1 Tema de la Propuesta.....	80
Descripción del Problema.....	80
4.2 Objetivos de la Propuesta.....	81
4.3 Justificación de la Propuesta.....	82
4.4 Descripción de la Propuesta	83
4.4.1 Fase de Diseño	84
Desarrollo de Políticas	84
4.4.2 Fase de difusión.....	90
4.4.3 Fase de control y seguimiento	91
4.5 Factibilidad de Aplicación de la propuesta.....	99
4.5.1 Factibilidad Económica:.....	99
4.5.2 Factibilidad Humana	100
4.5.3 Factibilidad Legal.....	100
4.6 Beneficiarios directos e indirectos	100
4.6.1 Beneficiarios directos.....	100
4.6.2 Beneficiarios Indirectos	101
4.7 Conclusiones de la propuesta.	102
Conclusiones	103
Recomendaciones.....	104
Referencias Bibliográficas	105

ÍNDICE DE TABLAS

<i>Tabla 1 Descripción de la población y muestra</i>	29
<i>Tabla 2 Resultado de Entrevista Pregunta 1</i>	37
<i>Tabla 3 Resultado de Entrevista Pregunta 2</i>	38
<i>Tabla 4 Resultado de Entrevista Pregunta 3</i>	39
<i>Tabla 5 Resultado de Entrevista Pregunta 4</i>	39
<i>Tabla 6 Resultado de Entrevista Pregunta 5</i>	40
<i>Tabla 7 Resultado de Entrevista Pregunta 6</i>	41
<i>Tabla 8 Resultado de Entrevista Pregunta 7</i>	42
<i>Tabla 9 Resultado de Entrevista Pregunta 8</i>	43
<i>Tabla 10 Resultado de Entrevista Pregunta 9</i>	43
<i>Tabla 11 Resultado de Entrevista Pregunta 10</i>	44
<i>Tabla 12 Resumen de resultados de encuesta</i>	49
<i>Tabla 13 Resumen de resultados de ficha de observación</i>	58
<i>Tabla 14 Balance General Años 2015-2016</i>	62
<i>Tabla 15 Balance General Años 2017-2018</i>	62
<i>Tabla 16 Balance General 2019</i>	63
<i>Tabla 17 Estados de Resultados 2015-2016</i>	64
<i>Tabla 18 Estados de Resultados 2017-2018</i>	65
<i>Tabla 19 Estados de Resultados 2019</i>	66
<i>Tabla 20 Índice de Tributabilidad</i>	67
<i>Tabla 21 Índice de Impuesto Pagado</i>	68
<i>Tabla 22 Análisis de materiales</i>	69
<i>Tabla 23 Análisis de mano de obra directa</i>	70
<i>Tabla 24 Análisis de Gastos de Sueldo</i>	71
<i>Tabla 25 Análisis de CIF</i>	72
<i>Tabla 26 Contabilización por obra</i>	74
<i>Tabla 27 Conciliación tributaria por Obra</i>	75
<i>Tabla 28 Contabilización Global</i>	76
<i>Tabla 29 Conciliación tributaria Global</i>	77
<i>Tabla 30 Ingresos y Costos de contrato de construcción Autopista S1</i>	95
<i>Tabla 31 Estados Financieros del Contrato</i>	96
<i>Tabla 32 Relación ingresos y costos-Devengo del Contrato de Construcción</i>	97
<i>Tabla 33 Contabilización de costos Modelo MPCC</i>	98

<i>Tabla 34 Estados Financieros del Contrato.....</i>	<i>99</i>
<i>Tabla 35. Cuadro comparativo de aplicación de la propuesta.....</i>	<i>100</i>

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1. Modelo de los 5 pasos NIIF 15.....</i>	<i>19</i>
<i>Figura 2. Cantidad de contratos en los que ha sido adjudicada la empresa en los últimos 5 años.</i>	<i>50</i>
<i>Figura 3. Requerimiento de subcontratación en cada ejecución de obras.....</i>	<i>50</i>
<i>Figura 4. Tipo de empresa con la que realiza la subcontratación.</i>	<i>51</i>
<i>Figura 5. Empresas que han considerado el costo de la subcontratación dentro de los costos del contrato.</i>	<i>52</i>
<i>Figura 6. Porcentaje promedio de subcontratación por obra.</i>	<i>53</i>
<i>Figura 7. Porcentaje promedio de subcontratación por obra, ejecutado por una MiPyME.</i>	<i>54</i>
<i>Figura 8. Realiza contrataciones de servicios que no han sido estimados y declarados en su oferta</i>	<i>55</i>
<i>Figura 9. Fases de implementación de la propuesta.....</i>	<i>84</i>
<i>Figura 10. Flujograma de proceso de licitación</i>	<i>88</i>
<i>Figura 11. Diagrama de procesos para el control de obras.....</i>	<i>90</i>
<i>Figura 12. Estrategia de Difusión del Modelo MPCC.....</i>	<i>93</i>
<i>Figura 13. Relación Ingresos y Costos-Devengo del Contrato.....</i>	<i>97</i>

INDICE DE ANEXOS

ANEXO 1.....	110
ANEXO 2.....	112
ANEXO 3.....	113

Capítulo 1: Marco General de la Investigación

1.1 Tema

“Tratamiento contable y tributario de los costos de producción aplicados en las empresas constructoras extranjeras”.

1.2 Planteamiento del Problema

La globalización y la elevada conectividad de la sociedad actual han llevado a que los capitales y empresas se movilicen con facilidad, haciendo que en cada país puedan participar compañías cuya casa matriz se encuentre en el extranjero. Esto, ocasiona que se establezcan criterios generales por parte de instituciones multinacionales, que permitan brindar uniformidad a las transacciones y la presentación que se hace de estas y que las legislaciones nacionales deban tener adaptaciones a los criterios que deben cumplir las empresas foráneas para ejercer sus actividades dentro del territorio nacional.

En el caso de la contabilidad las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son esa guía de transparencia para la presentación de los estados financieros de manera uniforme en todos los países del mundo. No obstante, cada nación también diseña sus propios Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y aplica normas particulares en materia fiscal y tributaria, a las que cualquier empresa que ejerza sus actividades debe apegarse.

Uno de los sectores en el que participa gran cantidad de empresas extranjeras en el Ecuador es el de la construcción, no solo en la ejecución de obras privadas sino también con una gran presencia en las obras adjudicadas por el Estado. Sin embargo, las empresas constructoras extranjeras desconocen algunas normativas nacionales y por tanto llevan un control de sus operaciones que no se ajusta a las exigencias formales, por ejemplo, lo establecido en las normativas en cuanto a porcentajes de subcontratación, y esto conlleva a elevar sus costos de construcción de manera innecesaria.

Los contratos de construcción de obras públicas llevan un tratamiento de insumos específicos del sector como son: materiales, mano de obra, maquinaria, etc., y su tratamiento contable es de especial cuidado para cumplir con todas las cláusulas determinadas en el contrato principal del proyecto y posteriormente en los contratos complementarios que lo requieran. Sin embargo, la ejecución parcial de los contratos de construcción de las empresas constructoras extranjeras se está llevando particularmente por empresas subcontratistas, por lo que el registro contable y tributario total no es realizado directamente por la empresa que ha licitado ante el Estado y por consiguiente los costos de operaciones se ven afectados de manera directa.

El Estado, al ser el contratante de las obras, debe tener especial interés en la evaluación de los costos de construcción, en primera instancia porque para este significa una erogación que afectará el gasto público y por lo tanto debe ser manejado con criterio de escasez y transparencia y en segundo lugar porque las ganancias obtenidas declaradas por las empresas contratadas representan la base imponible para la recaudación de impuestos. La normativa contable y tributaria es la guía fundamental para las empresas extranjeras sobre el manejo de los porcentajes permitidos de subcontratación y las formas de reflejar dichos costos dentro de los estados financieros. Entonces, se establece la necesidad de llevar los registros contables de una manera precisa, acertada, eficaz y oportuna, para que así en caso de desviación de acuerdo a un presupuesto establecido se puedan realizar las correcciones o sugerencias necesarias.

Por tal motivo, este trabajo plantea evaluar de manera exhaustiva el cumplimiento de las normas nacionales e internacionales por parte de las empresas constructoras extranjeras que contratan con el Estado ecuatoriano, a fin de verificar los esquemas contables y tributarios que estas aplican en el tratamiento de sus costos de operación.

1.3 Formulación del Problema

¿Existe la necesidad de desarrollar un modelo para el tratamiento contable y tributario de los costos en los contratos ejecutados por empresas extranjeras?

1.4 Sistematización del Problema

- ¿Qué señalan las teorías y normativa existente sobre la subcontratación en las empresas constructoras extranjeras?
- ¿Cómo se aplican los porcentajes de costos en contratos de construcción de obras realizados por empresas extranjeras en concordancia con la normativa vigente?
- ¿Cuál es la incidencia de la NIIF 15 en el tratamiento de los costos en los contratos de construcción ejecutados por empresas extranjeras?
- ¿Cuál debe ser el tratamiento contable y tributario apropiado de los costos en los contratos ejecutados por empresas extranjeras?

1.5 Delimitación del Problema Científico - Delimitación Espacial

Las posibles limitaciones encontradas en esta investigación son que las adjudicaciones hayan sido a personas naturales no obligadas a presentar información a la SUPERCIAS, además de la disponibilidad de información por parte de las empresas estudiadas. A continuación, el esquema de limitaciones:

Proceso: Contable Tributario

Tema: Tratamiento contable y tributario de los costos de producción aplicados en las empresas constructoras extranjeras

Sector: Construcción

Área: Educación comercial y administración

Situación Geográfica: ciudad de Guaya

Aspecto: Licitaciones y Tributos

Delimitación: Empresas adjudicadas por el SECOB

1.6 Línea de Investigación

- **Línea institucional**

Desarrollo estratégico empresarial y emprendimientos sustentables

- **Líneas de facultad de Administración**
Contabilidad, finanzas, auditoría y tributación
- **Sublíneas de Facultad de Administración**
Auditoría y control interno

1.7 Objetivos de la Investigación

1.7.1 Objetivo General.

Evaluar los costos de los contratos de construcción en el tratamiento contable y tributario de las empresas constructoras extranjeras.

1.7.2 Objetivos Específicos.

- Recopilar bajo el marco teórico un conjunto de definiciones, conceptos y teorías que permitan analizar la subcontratación en las empresas constructoras.
- Identificar los porcentajes de costos aplicados en contratos de construcción de obras realizado por empresas extranjeras en concordancia con la normativa vigente.
- Determinar la incidencia de la NIIF15 en los costos de contratos ejecutados por las empresas constructoras extranjeras.
- Diseñar un modelo de control de los costos de contratos por obra, para las empresas constructoras extranjeras que ejecutan obras con el Estado Ecuatoriano.

1.8 Justificación de la Investigación

La contratación pública es una de las áreas más revisadas a nivel práctico por todas las disciplinas científicas, puesto que afecta de manera directa el recurso público y se convierte en el fin último mediante el que el Gobierno ejecuta su gestión, por lo que deben gozar de transparencia y confiabilidad. En ese sentido, un trabajo de

investigación orientado a revisar los costos del Estado y que permita alcanzar mayor transparencia, es de interés general.

Evaluar los costos de construcción de las empresas constructoras que han contratado con el Estado, en especial las empresas extranjeras, tiene una elevada relevancia social, particular y académica, por cuanto permite revisar aspectos que conllevan a la mejora de la gestión pública y privada. El Estado como primer interesado, tendrá en este trabajo, por un lado, un esquema detallado que le permita fiscalizar y evaluar el cumplimiento de las normas dentro de las empresas constructoras a las que se les ha otorgado licitación y, por otra parte, un sistema de revisión que le permita sincerar la captación de tributos desde estas empresas.

En segundo lugar, el interés de las propias empresas privadas participantes justifica este trabajo, pues representa una herramienta mediante la cual puede disminuir sus costos contables mediante el cumplimiento de las normativas nacionales e internacionales, y a un largo plazo, obtener mayores ganancias tras sus operaciones. Además de las ventajas que tiene para la gerencia la tenencia de información pertinente, uniforme y confiable que le permita revisar sus operaciones y tomar decisiones en el futuro, mucho más en el sector de la construcción, en el que cada contratación puede trascender de un ejercicio económico.

Finalmente, desde la perspectiva académica, este trabajo es un punto de partida para la comunidad científica como observadora de los procesos sociales y como generadora de conocimientos pertinentes para la comunidad. En ese sentido, este trabajo es útil para observatorios del tema contable y tributario de las licitaciones públicas, así como para los académicos que posteriormente realicen investigaciones relacionadas con este campo.

1.9 Idea a defender

La subcontratación incide en el tratamiento contable y tributario de los costos de los contratos de construcción ejecutadas por las compañías constructoras extranjeras.

1.10 Variables

Las variables son las siguientes:

- Subcontratación de servicios por parte de las empresas constructoras extranjeras.
- Tratamiento contable y tributario de los costos de operación.

Capítulo 2: Marco Teórico

2.1 Marco teórico referencial

2.1.1 Antecedentes.

Desde puntos de vista diversos existen investigaciones previas que aportan al presente trabajo de tesis, con ideas y planteamientos de investigación, que servirán de referencia durante el desarrollo del presente trabajo:

En el trabajo *Análisis del impacto de NIIF 15 en los resultados económicos - financieros de las empresas constructoras inmobiliarias del Perú que no cotizan* realizado por Seminario (2017), presentado como trabajo de titulación en la Universidad de Piura, analizó la manera en que los profesionales impactan los estados financieros de este tipo de empresas a partir de la aplicación de la NIIF 15. Para ello, emplea una metodología de carácter cuantitativo exploratorio y de alcance no experimental, llega a la conclusión que a pesar de existir diferencias en cuanto a la presentación de los estados financieros y la generación de los ratios financieros, el impacto de la NIIF 15 es bajo, con relación a los cambios esperados, fundamentalmente causado por la poca valoración que dan los profesionales a la aplicación de la norma, por lo que en este estudio se recomendó adaptar los sistemas informáticos y contables para la aplicación de la NIIF 15 a partir del 2019.

A efectos de establecer la importancia que tiene para esta investigación, se considera que en sus conclusiones abordan las premisas del objetivo planteado, en cuanto a la necesidad de establecer un sistema para el tratamiento contable y tributario de los costos, con base en la aplicación de la NIIF 15, que permita la adecuada valoración de los contratos que realizan las empresas constructoras extranjeras en el Ecuador.

Otro antecedente importante es el trabajo realizado por Gómez & Olaya (2018), titulado *Efectos por cambios de NIC 11 a NIIF 15 en la Empresa Adokasa, SA*, presentado como trabajo para optar al título de contador público autorizado en la Universidad de Guayaquil. Esta investigación desde una metodología exploratoria, descriptiva, explicativa y cuantitativa centró su análisis en "los cambios efectuados de NIC 11 a NIIF 15 para presentar un correcto tratamiento contable que permita tomar decisiones en la empresa Adokasa S.A" (Gómez & Olaya, 2018), de esta manera, se explica el alcance que tendrán dichos cambios ya aplicados en una empresa del sector de la construcción en el Ecuador.

Así mismo, es importante considerar lo publicado en la revista científica Dominio de las Ciencias, titulado *Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador, caso Pymes de la construcción en la ciudad de Manta* por Cedeño (Heredia, 2018, págs. 44-66), esta fue una investigación aplicada, cuya metodología se basa en la interacción práctica y la observación activa de los procesos contables en 4 Pymes de la ciudad de Manta, en las cuales, dado el diagnóstico se hizo necesario el diseño de un manual de políticas contables para la presentación de los estados financieros, basados en que algunos gerentes encuestados indicaron que tienen conocimientos técnicos sobre normativa en NIIF, sin embargo, indicaron también tener algunas opiniones, como son la dirección incorrecta del proceso de implementación y su ejecución tardía. Sin embargo, la opinión es que hace falta mayor difusión y capacitación técnica sobre el alcance de las normas para el personal de las entidades afectadas, específicamente en las áreas contables y financieras, pues el trabajo inicial de organización, diseño e implementación se llevó a cabo por consultores externos de la empresa. Sin embargo, no se ha diseñado un manual de políticas y procedimientos contables que sirva de consulta a las personas interesadas. Para finalizar los gerentes saben estimar que la implementación de las NIIF ha traído beneficios puesto que se logran mejoramientos en los reportes y se estiman y calculan indicadores financieros.

En este trabajo se abordan los temas de la presente investigación, desde una perspectiva global, basada en la aplicación de las NIIF aplicables al sector de la construcción y más específicamente en las constructoras que se catalogan entre pequeñas y medianas empresas.

En el trabajo titulado, *Reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción y el impacto tributario en la constructora PLADECO S.A.* realizado por (Heredía, 2018) se detalla un análisis de ingresos y costos por contrato ejecutado para la compañía PLADECO S.A. en el cual se determina el porcentaje de reconocimiento de ingresos por contrato, así como también un análisis exhaustivo del tratamiento tributario con la aplicación de la NIIF 15, y sus impuestos diferidos. Este trabajo sugiere puntos relacionados con el tema planteado y se relacionan en el impacto tributario que ha tenido la NIIF 15 sobre las empresas constructoras.

En general los autores citados anteriormente presentan de manera general una aproximación de la idea a defender de esta investigación, sin embargo, el trabajo realizado por Gómez & Olaya (2018), titulado *Efectos por cambios de NIC 11 a NIIF 15 en la Empresa Adokasa, SA* guarda relación estrecha con la idea general planteada, respecto a la necesidad de implementar un sistema que permita el conocimiento de la NIIF 15 y su correcta aplicación en las empresas constructoras.

De esta manera, sus conclusiones se orientan a las necesidades que surgen en la empresa en virtud del cambio en la norma, indicando que:

“La aplicación de la NIIF 15 implica cambios muy significativos en el reconocimiento de los ingresos como expresa la NIC 11, en los cuales muchas veces se deberá realizar modificaciones en los sistemas, procesos o juicio profesional del contador. Es necesario que se realicen análisis detallados en el proceso contable, antes de su aplicación. Uno de los aspectos significativos en la contabilidad de construcción, es el registro de sus anticipos, por lo cual las

constructoras no la asignan hasta la finalización de la obra o de acuerdo a su avance”. (Gómez & Olaya, 2018, pág. 76).

2.1.2 Fundamentación Filosófica

El sector de la construcción como actividad económica cumple un papel indispensable en cualquier economía, pues tiene un potente efecto multiplicador, derivado en primer lugar de la capacidad de contratación de mano de obra y en segundo lugar por su dependencia de otros subsectores. Su capacidad generadora de riqueza está basada en la cantidad de recursos humanos, físicos, temporales y tecnológicos requeridos para la ejecución de cualquier obra o contrato de la construcción. En tal sentido Echeverría, A. (Echeverría, 2015) señala que el sector de la construcción tiene un peso muy importante en la economía de un país, su aportación a la producción nacional es significativa y está presente en todas las etapas de desarrollo económico el sector de la construcción representa uno de los sectores más solícitos de la economía.

Esta característica del sector de la construcción es una realidad también en el Ecuador, donde es uno de los principales aportes al PIB, tanto de manera directa como indirecta, como lo señalan Yagual, López, Sánchez & Narvárez (2018) señala que en el entorno ecuatoriano, las actividades relacionadas a la construcción han tenido un aporte de peso en su economía, esta acotación implanta diligencia que fomenta el consumo por parte de todos los agentes económicos. Sin embargo, este sector en Ecuador ha forjado una alta demanda de otros sectores dentro de la cadena de provisión. Pues, dispone un pilar para la economía al referirse con diferentes actividades asociadas.

De esta manera, se hace indispensable la revisión sobre el cumplimiento de las normas alrededor de este sector económico, a fin de garantizar que continúe aportando de manera sistemática a la economía nacional.

2.1.2.1 Importancia de Llevar Contabilidad en una Empresa Constructora.

La importancia general de la contabilidad radica en su capacidad de proporcionar información sobre la situación financiera de la empresa, otorgando un marco de referencia para la toma de decisiones gerenciales, tal como lo indican Cevallos, Dávila & Mantilla (2015), la contabilidad se basa en registros que proporciona información que es de gran ayuda para el hombre de negocios, suministra fundamentos financieros que aprovechan para planear el futuro de la empresa, controlar sus operaciones y prepara sus informes financieros.

En ese sentido, la existencia de un sistema contable eficiente en las empresas constructoras radica su importancia en que:

- Es una guía útil para la toma de decisiones
- Presenta mecanismos fiables para la valuación de inventarios, activos, entre otros.
- Controla la eficiencia de las operaciones
- Por medio de los registros históricos, sirve de base para la adecuación y evaluación de nuevos proyectos
- Ayuda a controlar los márgenes de utilidad
- Señala puntos críticos y permite realizar los correctivos durante la ejecución de la obra.

Durante la ejecución de una obra, es fundamental que la empresa conozca y proyecte sus costos e ingresos, llevar un registro que guíe las actividades, pero que lo haga en consonancia con los gastos específicos que tendrá en cada una de ellas. Así reconocerá la posición financiera de cada proyecto en su situación financiera global y se permitirá tomar las acciones pertinentes en cada caso. En tal sentido, Rojas, Molina & Chacón (2016), señalan que la contabilidad de costos ofrece los métodos pertinentes para la determinación de los costos de construcción, los cuales se conforman uniformemente para compensar las necesidades de información sobre los métodos que suceden dentro de las empresas y, a su

vez, colaborar a la administración en la producción, ejecución y control de los planes principales de la industria.

De esta manera, la productividad y eficiencia son evaluadas de manera permanente, a través de los controles que se establecen durante la planeación y ejecución de los proyectos. La adecuada contabilidad de costos permite a la empresa generar balances iniciales, intermedios y finales con los cuales reconoce la situación particular de cada obra y la incidencia que tienen estas para la compañía.

En el caso de las empresas constructoras, como cualquier otra, tienen el objetivo de obtener ganancias, por lo que mantener un margen de utilidad adecuado es fundamental para su permanencia en el mercado. Ahora bien, la utilidad es la diferencia obtenida entre los ingresos y los costos, por lo que un adecuado control de estos favorece la operación eficiente de la compañía.

No obstante, para las empresas contracturas el control de costos e ingresos puede diluirse o verse ponderado entre la cantidad de proyectos que esté llevando a cabo, por lo que es vital que este control sea específico para cada obra o contrato. Por tal motivo, uno de los esquemas empleados en el sector de la construcción es el de presupuesto de obras, en el que se detallan los elementos de cada contrato a ejecutar.

En ese sentido, Maciá (2007) en Hurel, Casalilla & Garcia (2019) indica que se entiende por presupuesto detallado a la presentación ordenada y desglosada mediante una planilla que contiene todos los trabajos que sean necesarios para la ejecución de la obra, los que se calculan evaluando sobre la base del proyecto. Este listado de trabajos de forma ordenada y cronológica de enunciar los trabajos con el propósito importante de indicar los valores económicos para cada una de estas tareas.

Se considera de suma importancia la división o desglose de las tareas o partidas en rubro y luego en ítems, la clasificación de los rubros e ítems debe ser elaborada, para separar en forma conveniente todas las partes que sean susceptibles de costos distintos, en líneas generales es importante considerar lo atípico que resulta la Industria de la Construcción, y cuyas consecuencias negativas tienen que ver directamente con el valor final del precio de una obra o emprendimiento, (Hurel, Casalilla, & García, 2019, pág. 8)

En el sector de la construcción es necesario también tomar en consideración aspectos como la obsolescencia de los activos y medios, la variabilidad de las tecnologías y las capacidades de contratación, a fin de poder generar balances reales sobre los costos de la empresa.

La particularidad del sector construcción hace que el empresario requiera de un análisis financiero más detallado, con el que pueda evaluar la situación de su organización de manera realista y conforme la cual pueda tomar decisiones acertadas. Por lo tanto, la contabilidad y en especial la contabilidad de costos, particular para cada obra es una herramienta vital en este caso.

2.1.2.2 Subcontratos en el Sector de la Construcción.

Según De la Mota, X. (De la Mota, 2018, pág. 1) señala que un componente particular del sector de la construcción es la práctica usual de la subcontratación de los trabajos dada la importante preparación requerida para la realización de las tareas o hasta al elevado índice de contratación que se puede llegar a tener en una empresa, la subcontratación es, hoy por hoy, una técnica cotidiana en el sector de la construcción.

Ahora bien, subcontratar es la externalización del contrato, la delegación de las actividades propias en un tercero, lo que significa que las empresas constructoras

contratistas se transforman en ocasiones en meras administradoras de contratos. A tal efecto, Reyes (Reyes, 2012, pág. 6) indica que la subcontratación en general consiste en la opción de externalizar actividades frente a su realización interna por parte de la propia empresa.

2.1.2.3 Razones para Subcontratar.

Toda acción humana es realizada porque se percibe una ventaja, mucho más en el ámbito empresarial. Por ello, para que subcontratar sea una alternativa válida, esta tiene que cumplir con la premisa de mejorar los procesos operativos de la empresa, reflejando esto en la situación financiera de la misma, sea por la vía de los costos o por la vía de los ingresos. Quiere decir que no significa solamente que se reducen los gastos o costos del proyecto, sino que, por su tecnificación o capacidad de respuesta ante una particularidad del contrato, pueden significar para el contratista un mayor flujo de ingresos.

Con la subcontratación no gana solo el contratista, también el Estado es un interesado en que se de esta metodología de contrato hacia las pequeñas y medianas empresas, con el fin de obtener transferencia tecnológica y motorizar o dinamizar el circuito económico.

Al respecto, Reyes (Reyes, 2012, pág. 20), desglosa las ventajas de la subcontratación en

Para la empresa contratante:

- Permitir reducción de costos de producción, de mano de obra, de almacenamiento en conclusión convertir los costes fijos en costes variables.
- Facilita acceso a especialistas.
- Facilita la producción de bienes o prestación de servicios a corto plazo.
- Posibilidad de dedicar más atención al área comercial.

2.1.2.4 Participantes en la Relación Subcontractual.

Inicialmente, la contratación de obras se realiza de manera directa y se espera que el contratista responda de la manera acordada ante el cliente, sin embargo, dados los aspectos propios del sector, la subcontratación genera un nuevo esquema de relaciones contractuales, en las que se incorporan ahora 3 participantes principales:

1. **El cliente o dueño del proyecto.** Es quien se determina como propietario de la obra o proyecto contratado. Es quien establece las características fundamentales de la obra, no sólo en términos de estructura o formas, sino también de los costos y tiempos de entrega deseados. Puede ser una persona natural, una corporación, una pequeña o mediana empresa o el Estado.

2. **El contratista.** Es quien ha sido adjudicado o está delegado para la realización de la obra, por consiguiente, sobre él recae toda la responsabilidad derivada de la ejecución de la misma y es quien responde ante el cliente por cada uno de los eventos que se presenten.

3. **El subcontratista.** Es un participante de la ejecución de una obra, ya que ejecuta directamente todo o parte de la misma, pero no se relaciona directamente con el cliente. El subcontratista puede ser una persona natural o una empresa en quien el contratista ha delegado su actividad. Por lo general, asume las responsabilidades del contratista, en los términos que realiza actividades contenidas en el contrato principal con el cliente.

Esta clasificación concuerda con la que hace (Modenese, 2015), quien incluye, además de participantes operativos, a un cuarto actor en la relación Subcontractual, indicando lo siguiente:

Cliente. Es la persona natural o una compañía privada o pública. Los clientes contratan a los proyectista, contratistas y fiscalizadores para llevar a cabo el proyecto, entre sus

obligaciones, debe disponer de suficiente liquidez para solventar los pagos acordados con las partes.

Administrador del contrato. Para los contratos con instituciones del estado, la administración del contrato es el terciario entre la entidad pública y el contratista. Para solucionar la totalidad de polémicas de naturaleza administrativa, la administración tendrá la potestad para proceder a nombre de la Entidad.

Contratista. Se debe entregar la obra acorde con lo descrito en los planos y las especificaciones técnicas y convenir reuniones periódicas con el cliente y fiscalizador para solventar los problemas que se susciten.

Subcontratistas. Son las compañías a personas naturales que celebraron algún contrato con la constructora para realizar los trabajos técnicos en instalaciones varias, (Modenese, 2015).

2.2 Marco Conceptual

Adjudicación. Se refiere al acto administrativo mediante el cual la máxima autoridad de una empresa o institución del Estado ordena la ejecución de una obra, adquisición de un bien o realización de un servicio a un tercero.

Contratación. Proceso mediante el cual se consolida una transacción, en la cual una parte se compromete a cancelar una contraprestación a cambio de la realización de una obra, prestación de un servicio o adquisición de un bien.

Contratista. Persona natural o jurídica que logra la adjudicación de un contrato por parte del Estado, u otro contratante, sea para la adquisición de un bien, la prestación de un servicio o la ejecución de una obra.

Contrato. Es un acuerdo entre dos o más partes, que crea derechos y obligaciones exigibles, en el marco del sistema legal en el que es convenido.

Contrato de construcción. Es un contrato de negociación relacionado con la fabricación de un determinado activo o un conjunto de ellos, que están relacionados entre sí por su diseño, tecnología, función o su último destino.

Contrato con precio establecido como fijo. En la construcción se refiere a que se establecen las condiciones de precios cantidades del producto y condiciones en las que se llevarán a cabo a parte de las cláusulas de la revisión en caso de alguna modificación.

Costos del Contrato. Se refiere a los gastos y costos en los que se incurre para la obtención y posterior ejecución de un contrato. Pueden ser desde comisiones hasta registros. Se clasifican y norman según su naturaleza.

Combinación de Contratos. Consiste en la contabilización conjunta de dos o más contratos de la misma índole y que influyen entre sí, sea porque uno es considerado como extensión del otro o por cualquier otra característica que iguale su naturaleza.

Subcontratación. Acto mediante el cual el contratista delega en un tercero la ejecución de la obra que le ha sido contratado, sin que pierda la obligación de cumplimiento del contrato con la entidad contratante.

Transición. Se trata del periodo de tiempo establecido para implementar los cambios de una norma a otra, la transición permite evaluar en la práctica los métodos y consecuencias de aplicación de las nuevas normativas.

2.3 Marco Legal

El marco legal que se empleará para sustentar esta investigación se basará en las 3 variables más relevantes de la misma: La presentación de los estados financieros, la

contratación y el ámbito tributario. En síntesis, se evaluarán las normas nacionales y generales de aplicación a dichas variables.

2.3.1 Constitución de la República del Ecuador.

En cuanto a la contratación pública, la Constitución de la República del Ecuador, delega en la Contraloría General del Estado (Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, 2008) la facultad de ejercer el control sobre todos los procesos que impliquen uso de los recursos públicos, por lo que serán relevantes los documentos y resoluciones que a tal efecto dicte esta institución.

Artículo 211 se indica que la Contraloría General del Estado es una organización encargada del seguimiento y control del uso de los recursos públicos, y el logro de los objetivos en las instituciones estatales y de las compañías de derecho privado que dispongan de recursos públicos.

Así mismo en cuanto al tema tributario, se considera dentro de la Constitución en su artículo 300 y 301 señalan que el régimen tributario interno se preside por principios y se priorizarán los impuestos directos y progresivos y que solamente mediante la iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley que se sanciona mediante la Asamblea Nacional se puede establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. (Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, 2008)

2.3.2 NIIF 15: Ingresos provenientes de contratos con clientes.

Al ser una Norma Internacional aceptada por el Ecuador, se le da tratamiento de convenio internacional, la NIIF 15, Ingresos Provenientes de Contratos con clientes, es una guía técnica para presentar en los estados financieros los ingresos por conceptos de contratos de servicios, en empresas cuya actividad principal sea diferente a la de la prestación de los servicios. Surge como una revisión de las normas anteriores NIC 11 y otras, por parte del IASB, quien en palabras de PWC (2004), considera que las

normas actualmente dicen muy poco acerca de las transacciones de ingresos complejas. Hay pocas guías, por ejemplo, sobre acuerdos de múltiples elementos, compensaciones variables y licencias. Se han desarrollado prácticas y el IASB no necesariamente se dispuso a cambiar esa práctica. Sin embargo, los usuarios ahora tendrán que pensar en algo más que el "efecto comercial", "valor razonable" y "riesgos y beneficios". (NIC 11, 2004, pág. 1)

Se espera que la aplicación de esta norma afecte especialmente a sectores que recurren frecuentemente a la subcontratación, como las aseguradoras, las arrendadoras comerciales, las constructoras, entre otros.

Por tal motivo, las empresas extranjeras en el ramo de la construcción se pueden ver involucradas en la aplicación de esta norma, afectando de forma directa no solo sus ingresos, sino también sus costos y la presentación de sus estados financieros.

El objetivo de la NIIF 15 es inicialmente generar un patrón uniforme que brinde mayor transparencia en la presentación de los estados financieros y de allí el particular interés en las empresas constructoras que licitan con el Estado, y que, a su vez, de acuerdo con el tratamiento contable que apliquen en sus estados financieros terminan definiendo su conducta tributaria y moldeando sus decisiones gerenciales.

Seguido de esto esta norma establece una serie de pasos para el correcto reconocimiento de ingresos dentro de los contratos y es totalmente aplicable a los de construcción: a continuación, se presentan los pasos:

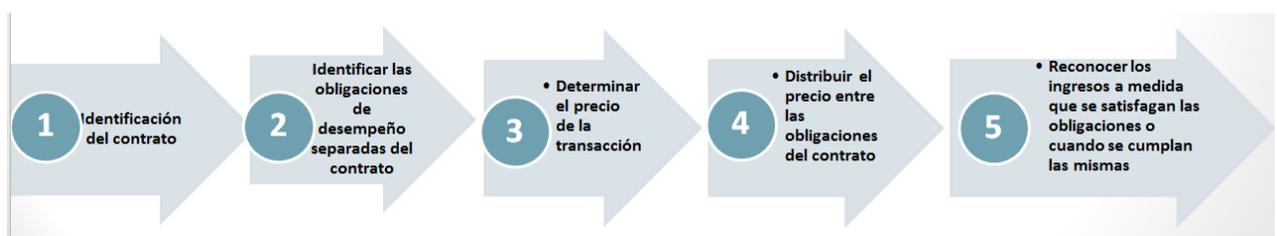


Figura 1 Modelo de los cinco pasos NIIF 15. Tomado de Universidad Diego Portales, NIIF 15 Resumen de la norma

1. **Identificar El Contrato Con El Cliente.** En este paso de fase inicial básicamente es la relación contractual que se establece inicialmente, aplicado en contratos públicos es la adjudicación del mismo.
2. **Identificar las obligaciones para hacer del contrato.** Este paso identifica plenamente todas las cláusulas del objeto del contrato, en contratación pública se establecen las actividades y el cronograma para la ejecución del mismo.
3. **Determinar el precio de la transacción.** En esta fase se determinan los A.P.U. y las posibles subcontrataciones establecidas en los pliegos de licitación.
4. **Asignar el precio de la transacción a las obligaciones del contrato.** En este paso se determinan los costos del contrato, y en base a revisiones técnicas se aplican los correspondientes precios adicionales.
5. **Reconocer el ingreso cuando la compañía satisface una obligación.** Este paso es fundamental al momento de que la obligación se consume se reconoce el ingreso en obras públicas es el reconocimiento en si lo que genera el ingreso de la obra.

Sin embargo, el reconocimiento de ingresos puede acelerarse o bien puede diferirse ya que con este modelo se debe también crear un criterio de reconocimiento por grado de avance por ejemplo en contratos de construcción se mantiene este tipo de contabilización, pues la norma incluye criterios para la determinación del reconocimiento de ingresos en este tipo de caso, hacer esta evaluación es necesaria ya que requerirá una revisión detallada sobre los términos y condiciones de cada contrato.

Existe una guía muy limitada sobre reconocimiento de los costos y por este motivo se requiere formular juicios que aporten a este tema cuando se registren los costos de obtención y cumplimiento dentro de los contratos, ya que la nueva guía reemplaza al estipulado en la NIC 11 sobre reconocimiento de costos para contratos de construcción, esto afecta directamente al reconocimiento de los resultados especialmente cuando se reconocen los ingresos en periodos largos de tiempo.

Impacto de la adopción de la NIIF 15

Con el nuevo estándar se puede ver afectado estrechamente el reconocimiento de ingresos en los contratos; sin embargo, debe considerarse como más una cuestión financiera, la afectación surge en los cambios determinados en los procesos actuales y especialmente en los desarrolladores de bienes inmuebles o compañías constructoras.

Para la capitalización de costos de los contratos existe una guía con criterios específicos en los que se determina si debe capitalizarse el costo o asignarse al resultado, lo que es un problema para las constructoras que incurren con costos significativos siendo directamente atribuibles a la consecución del contrato. La norma establece que los costos capitalizados se amorticen sistemáticamente y de acuerdo al patrón de transferencia de bienes o servicios.

2.3.3 Código Tributario.

Es el marco legal específico para el tema tributario, por cuanto dicta las normas generales de generación, justificación, pago y recaudación de los impuestos. De esta manera, reviste especial importancia la información contenida en los siguientes artículos:

En su artículo 71, 72 y 87 señala lo siguiente, los tributos se recolectarán por las autoridades de la manera que la ley lo determine, la recaudación de los impuestos también se los efectuara a los agentes de retención que la ley establezca, también se establece que la gestión tributaria se encargará de la determinación de los tributos y la recaudación como también la reclamación que se diera por ellos, (Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, 2008, pág. 18)

2.3.4 Ley de contratación pública.

Esta ley establece todo el marco normativo para la contratación de obras con el Estado ecuatoriano, sin embargo, resaltaremos únicamente el punto concerniente a la subcontratación, ya que las empresas constructoras extranjeras por lo general realizan este tipo de procesos una vez lograda la adjudicación de los contratos.

De esta manera, en su artículo 79 establece sobre subcontratación que indica que el contratista podrá subcontratar parcialmente la ejecución del contrato con personas naturales o jurídicas registradas en el Registro Único de Proveedores y en cuanto a las consultorías sólo puede realizarse para las partes que expresamente se establezcan en los pliegos y que conste en la oferta adjudicada, sin embargo las subcontrataciones no podrán realizarse con personas que no estén aptas para contratar de acuerdo con esta Ley, ni podrán superar el treinta 30% del monto del contrato . (Registro Oficial N° 449 del Tribunal Constitucional de la República de Ecuador, Octubre 20, 2008, pág. 19)

2.3.6 Reglamento a la ley orgánica del sistema nacional de contratación pública.

De este reglamento en su artículo 120 se señala que el contratista puede subcontratar con terceros registrados y habilitados en el RUP, parte de sus actividades siempre y cuando la entidad contratante apruebe por escrito previamente la subcontratación, su aprobación podrá ser ejecutada por la mayor autoridad su delegado o por el funcionario que cuente con las facultades suficientes para ello. En el caso de contratistas del exterior aquellos se obligarán a brindar capacitación y transferencia de tecnología a los subcontratistas nacionales. Las subcontrataciones se realizarán preferencialmente con las pequeñas y microempresas. (Reglamento a la Ley Orgánica Sistema Nacional Contratación Publica, 2016, pág. 32)

Como se observa, este reglamento es específico en cuanto a que establece la aprobación de la subcontratación por parte de las empresas que se adjudiquen contratos

con el Estado y al mismo tiempo, indica los mecanismos y el marco global que estas deben cumplir para tal fin.

2.3.7 Norma de Subcontratación de Micro y Pequeñas Empresas y Actores de la Economía Popular y Solidaria para la Ejecución de Rubros de Obra.

Dentro del mismo marco normativo se establece un reglamento para la subcontratación preferencial para los procesos de licitación de obras y en aquellos de régimen especial, incluso el giro específico del negocios donde su presupuesto sea mayor igual al monto correspondiente al de licitación de obras, las compañías contratantes implantarán obligatoriamente el parámetro de calificación subcontratación con MYPES o EPS's, por el que se asignará hasta cinco puntos en la evaluación de la oferta, a los ofertantes que cumplan las siguientes condiciones: a) que instituya en su oferta el compromiso de subcontratar a proveedores de la categoría micro y pequeñas empresas o entes del sector de la economía popular y solidaria, domiciliados en la localidad en la que realizará el proyecto, rubros de ejecución de obra cuyo total no podrá superar el 30% del monto total de su contrato.. (Resolución No RE-INCOP-2013-0000099, 2013, pág. 1)

Siendo así, en este último párrafo se establece que para el caso de los subcontratistas no registrados en el Registro Único de proveedores no serán considerados para el porcentaje de subcontratación del 30% que le corresponde, lo cual en participación al contrato no infiere en la especificación de la subcontratación y posterior liquidación de los contratos.

2.3.8 Resolución No. 06.Q.ICL.004

Emitida por el Superintendente de Compañías se publicó en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del 2006, lo siguiente en sus artículos 1 y 2 sobre la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, y disponer que las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, sean obligatorias para

las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para la elaboración registro y preparación de EEFF a partir del 1 de enero del 2009. (pág. 1)

Mediante el pedido del Gobierno Nacional de establecer más tiempo a la entrada en vigencia de las NIIF, permitirá que las empresas puedan reducir el impacto de la globalización el 20 de noviembre del 2008 mediante Resolución No. 08.G.DSC, la Superintendencia de Compañías estableció instituir un cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF por parte de las empresas y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, dándole de esta forma el valor de convenio internacional a las NIIF.

Capítulo 3. Metodología, Análisis de Resultados y Discusión

3.1 Enfoque de la Investigación

Se realizó un trabajo con un enfoque mixto, por cuanto es un proceso que recolectó, analizó y vinculó datos cuantitativos y cualitativos que permitan caracterizar y descomponer los elementos requeridos para llegar a conclusiones en torno a los objetivos de investigación planteados.

Cuantitativo: Se realizó el Análisis Financiero a los Estados Financieros, y adicionalmente se analizó el modelo de contabilización que utilizaron para registrar sus contratos.

Cualitativo: Así mismo se buscó información directa desde la fuente que la genera, que en este caso eran las empresas constructoras extranjeras inscritas y adjudicadas por el SECOB, y se basó su estudio en la revisión de una realidad, tomando datos reales y la realización de una entrevista, una encuesta y una ficha de observación.

Para esto se pretendió establecer la medida en que las empresas constructoras extranjeras se ajustan a los términos establecidos en la NIIF 15 y en las normas ecuatorianas en cuanto a los porcentajes de subcontratación de servicios necesarios para la ejecución de sus contratos con el Estado.

3.2 Tipo de Investigación

De campo: Se basó en una investigación de campo, pues se pretendió obtener información directamente de las empresas inscritas en el SECOB, que son en este caso el sujeto de estudio, y se basó en informaciones o datos primarios, obtenidos directamente de la realidad, para cerciorarse de las verdaderas condiciones en que se han conseguido sus datos, por lo que en este caso se buscó revisar las causas y las relaciones causa – efecto

en cuanto a los procedimientos contables y tributarios que llevan a cabo las empresas constructoras extranjeras con respecto a los procesos de subcontratación.

Explicativa: En tanto se pretendió revisar durante un espacio de tiempo determinado, señalando no sólo las características del fenómeno de estudio sino sus diferentes manifestaciones.

Una vez que se definió el enfoque y alcance de la investigación como mixto, se estableció el tipo y nivel de la misma con la cual se desglosaron los esquemas requeridos para llevarla a cabo, coordinando el cumplimiento de los objetivos con lo que se conoce del problema. Sobre este aspecto, tras haber ubicado el enfoque de esta investigación y conociendo que se buscó evaluar la necesidad de implementar un esquema de tratamiento contable y tributario de los costos de construcción de las empresas constructoras extranjeras, como objetivo general, se estableció un tipo de investigación de campo explicativo, modalidad de proyecto y nivel transversal, en tanto se pretendió revisar durante un espacio de tiempo determinado, señalando no sólo las características del fenómeno de estudio sino sus diferentes manifestaciones.

3.3 Métodos de la investigación

Inductivo: Este método consistió en la observación de los hechos, para luego clasificarlos y llegar a una conclusión particular, adicionalmente supone tras una etapa de observación del fenómeno, clasificación de los hechos, se llega a postular una hipótesis que brinda una solución al problema planteado. Esta técnica concluye con una propuesta que supone la solución al problema mediante la observación directa de los hechos. Por lo tanto, se aplicó esta técnica, en tanto, se pretendió revisar durante un espacio de tiempo determinado, señalando no sólo las características del fenómeno de estudio sino sus diferentes manifestaciones y así llegar la conclusión que es la propuesta del modelo planteado.

3.4 Técnicas de Investigación

Las técnicas de investigación que se implementaron para la realización del estudio del tratamiento contable y tributario de los costos de construcción de las empresas constructoras extranjeras fueron la entrevista, la encuesta, la observación y el análisis documental. Se seleccionó la encuesta y el análisis documental ya que, al ser un estudio mixto, de campo descriptivo se requería conocer de la fuente primaria o sujeto de la investigación, el comportamiento de las variables estudiadas.

Por la naturaleza de la investigación la misma tuvo un carácter inductivo puesto que tuvo premisas de investigación que facilitaron el análisis y llegar a una conclusión.

3.4.1 Entrevista

Se realizaron preguntas dirigidas a los Contadores de las compañías en estudio que proporcionaron la información sobre sus contratos, de los cuales se pudo obtener un criterio más cualitativo sobre la subcontratación de servicios en los contratos.

3.4.2 Encuesta.

Mediante la encuesta se pudo obtener la información directa desde las compañías de estudio, y se determinó que es la más viable para el tipo de investigación.

3.4.3 Observación

La observación científica tiene la capacidad de describir y explicar el comportamiento, al haber obtenido datos adecuados y fiables correspondientes a conductas eventos y situaciones perfectamente identificadas e insertas en un contexto teórico.

Se utilizó esta técnica validada mediante cuadernos, listas de cotejo y fuentes de información bibliográfica como la ficha.

3.4.4 Análisis documental

Se utilizó esta técnica la cual permitió analizar los criterios de la información obtenida en el proceso y se pudo concluir una opinión más específica mediante la recolección de la información financiera solicitada a cada uno de los contadores de las empresas objeto de estudio.

3.5 Población

Para definir la población de la investigación se determinó que las compañías deben cumplir los parámetros establecidos en las delimitaciones del presente trabajo, siendo así que, dentro de la totalidad de empresas inscritas y adjudicadas ante el SECOB constituyen la población de estudio para la investigación planteada, para la cual se generalizaron los resultados.

Sin embargo, la población en este caso estuvo conformada por las empresas constructoras de capital extranjero que se encuentran inscritas y participan en los procesos de licitación (SECOB). El universo objeto de estudio constituyó una población de tipo finita, en la medida que estuvo constituida por un determinado número de elementos, que en relación a este estudio fue limitada a 15 compañías que eran las empresas constructoras que se seleccionaron para este estudio.

En síntesis, al aplicar la restricción de que deben ser empresas constructoras de capital extranjero o transnacional, adjudicadas para obras dentro de los últimos 5 años la población quedó definida por 7 compañías.

3.6 Muestra

Definido el universo de estudio de manera precisa y homogénea, se aplicó una muestra no probabilística por conveniencia de esta manera las siete empresas inscritas ante SECOB, que participaron como población y a las que se les asignó una numeración para la selección de la muestra en orden de creación, pero una vez revisada

la lista de empresas, se procedió a revisar y validar cada una de las compañías en estudio, cumpliendo con los requisitos establecidos para el estudio, y se concluye que dos de las compañías no son registradas como sucursales extranjeras en la Superintendencia de Compañías por lo que se tuvieron que descartar de la lista correspondiente a la muestra seleccionada.

A continuación, se detalla la muestra:

Tabla 1 Descripción de la población y muestra

Descripción

Sector: Construcción

Área: Contratos de Obras Públicas

Condición: Que hayan sido adjudicadas en los últimos 5 años

Población: 7 empresas constructoras.

Muestra: 5 empresas constructoras (sucursales extranjeras)

Elaborado por: Acevedo, (2021)

3.6 Análisis, Interpretación y Discusión de Resultados

Una vez aplicados los instrumentos en cada una de las empresas seleccionadas para la muestra del estudio, se obtuvieron los siguientes resultados para los 3 instrumentos planteados:

3.6.1 Resultados de la entrevista

Para el presente trabajo se realizaron 2 tipos de entrevistas, para 2 especialistas en el área de la construcción un Ingeniero Civil con amplia experiencia en el área técnica de las compañías que adjudican con el Estado y área Legal un Abogado con amplia experiencia en asesorías a compañías constructoras que adjudican contratos con el Estado. Y el segundo tipo de entrevista fue a los contadores de las compañías en estudio los cuales dieron su opinión con respecto al manejo contable de las compañías constructoras. A continuación, las entrevistas a los especialistas:

Entrevista realizada a Experto 1

Nombre: Ing. Civil Vicente Pincay

Cargo: Ingeniero técnico especialista **Experiencia:** más de 15 años en compañías constructoras como Ingeniero técnico de proyectos.

1. ¿Qué tipo de problemas tienen las compañías constructoras que ejecutan contratos de Obras con el Estado con respecto a la Subcontratación de servicios?

El problema radica que el porcentaje del 30% es muy bajo en relación a las actividades que se contratan, ya que por lo menos la mano de obra bordea hasta el 45% y esto conlleva a que se ejecute varias actividades como contrato de provisiones de servicios donde se incluya todas las actividades que represente la ejecución de los rubros.

2. ¿Según su experiencia cuál cree que sería la incidencia de la subcontratación dentro de un contrato de obra público?

La incidencia radica en el tema operativo de una empresa disminuye las cargas dentro de la ejecución de la obra.

3. ¿Qué tipo de dificultades podrían ocurrir durante la ejecución de un contrato de construcción de obra público?

Problemas en el control del porcentaje permitido por las normativas y que estos no estén debidamente justificados y hayan sobrepasado el 30%, acciones que conllevan a sanciones económicas.

4. ¿Por qué cree usted que se recurre a la subcontratación en la ejecución de obras de construcción públicas?

Para liberar carga logística, operativa y de ejecución, lo cual representa balance económico en la utilidad que genere el contrato, ya que el precio unitario es fijo y el riesgo de imprevisto en la ejecución pasa a la subcontratación.

5. ¿Sabe usted si alguna compañía constructora ha implementado algún tipo de políticas para la subcontratación de servicios?

No, contrato por obra cierta y por provisiones, son las dos modalidades que conozco.

6. ¿Conoce usted cuales son los requisitos y consideraciones que se necesitan para la subcontratación dentro de la ejecución de obras públicas?

Si, están listados las normativas del SERCOP y vienen estipuladas en los contratos de obra, se podrá subcontratar con proveedores registrados en el Registro Único de Proveedores -RUP, categorizados como micro y pequeñas empresas o actores del sector de la economía popular y solidaria, domiciliados en la localidad en la que realizará el proyecto, rubros de obra cuya sumatoria no podrá superar el treinta por ciento (30%) del monto total de su oferta económica. En caso de que las obras se ejecuten en varias localidades, los subcontratistas podrán ser elegidos de las localidades en las que se ejecute el proyecto

7. ¿Conoce usted qué tipo de sanciones existen por el incumplimiento de normativa sobre el porcentaje del 30% de subcontratación dentro de la ejecución de obras públicas?

Según lo que estipule el contrato caso contrario se aplica lo considera en el SERCOP que será causal de terminación unilateral de contrato por incumplimiento del contratista.

8. ¿Cuál cree usted que serían las repercusiones para la compañía el incumplimiento de esta normativa de subcontratación en su ejecución de contratos con el Estado?

Registro de contratista incumplido en el sistema del SERCOP el cual no le permitirá ofertar por el tiempo determinado en la sanción.

Entrevista realizada a experto 2

Nombre: Dr. Manolo Suárez

Cargo: Asesor Legal **Experiencia:** más de 20 años asesorando y representando compañías.

1. ¿Qué tipo de problemas tienen las compañías constructoras que ejecutan contratos de Obras con el Estado con respecto a la Subcontratación de servicios?

Las compañías que contratan con el Estado consideran a la Subcontratación como un aliado importante para el cumplimiento de sus compromisos. Si bien una compañía que califica para la adjudicación de una obra pública, debe estar lo suficientemente capacitada y contar con una estructura que le permita cumplir con sus obligaciones contractuales de manera directa, siempre existirán rubros que necesitan apoyo de un tercero, por ello, nuestra normativa lo admite, hasta un determinado límite y previo la autorización de la entidad contratante. Sin embargo, el problema más complejo que deben asumir las constructoras es el manejo de la relación con los subcontratistas locales y el adecuado respeto al límite de subcontratación.

2. ¿Según su experiencia cuál cree que sería la incidencia de la subcontratación dentro de un contrato de obra pública?

En nuestra experiencia profesional, la subcontratación es una herramienta indispensable para el cumplimiento de áreas muy especializadas de los contratos, es decir, cuando una compañía es beneficiaria de la adjudicación de un contrato, subcontratar rubros especializados, le permite enfocarse en sus fortalezas y delegar puntos que le podrían ser complejos de realizar directamente, por ello, la subcontratación bien ejecutada tendrá una incidencia positiva en el desarrollo de cualquier proyecto.

3. ¿Hasta qué punto es responsable el contratista y el subcontratado?

El 100% de la responsabilidad por la ejecución de la obra le corresponde directamente al contratista, porque es él quien decidió qué rubros subcontratar y con qué subcontratista desarrollar la obra, por lo cual, la responsabilidad frente a la entidad contratante le corresponde directamente al contratista, lo que no significa, que el subcontratista no deberá responder por sus incumplimientos, pero esa responsabilidad se restringe a su relación con el contratista y no a la entidad contratante.

4. ¿Cuáles son los riesgos que tienen las compañías si no cumplen con los parámetros de subcontratación establecidos en la normativa?

La normativa de contratación pública en el Ecuador, establece con suma claridad el límite de subcontratación al que un contratista puede acceder, por lo que, si el contratista excede de ese límite, se entenderá que ha contrariado la norma y por tanto habría podido incumplir con sus obligaciones legales frente a la entidad contratante, generando como efecto dentro del desarrollo del contrato, un potencial incumplimiento y una causal para la terminación de la relación.

5. ¿Existe alguna entidad de control que vigile los contratos de construcción de las compañías en el ámbito público y privado?

Por su puesto, cada contrato tiene una entidad contratante la cual asigna un administrador del contrato, quien debe vigilar que la contratista cumpla con sus obligaciones en todo aspecto, adicionalmente existe la fiscalización de obra que puede también determinar que la obra está siendo ejecutada por otro contratista, ya que, al exceder el porcentaje de subcontratación, ya no hablaríamos de un subcontratista, sino de una compañía paralela que ejecuta una obra, para la que no fue directamente contratada.

6. ¿Cuáles son las sanciones que una compañía puede acarrear en caso de infringir los parámetros de subcontratación?

Como lo referí antes, exceder el límite de subcontratación puede acarrear como sanción la terminación unilateral del contrato, porque, por una parte, se ha contravenido una norma expresa; y, por otra parte, se puede determinar que la ejecución del contrato la está realizando una compañía distinta a la que fue beneficiaria de la adjudicación del contrato.

Si dentro de proceso de ejecución del contrato y posteriormente Contraloría General del Estado en un proceso de análisis posterior determina que existió un exceso en el porcentaje de subcontratación, podría sancionar con glosas de responsabilidad civil sobre los montos determinados de afectación al Estado y lógicamente declarar al contratista como “contratista incumplido”, con todas las consecuencias que ello significa.

7. ¿Existe alguna contingencia que las compañías deban sustentar en el caso de un análisis especial de los contratos ejecutados con el Estado?

Por su puesto, las compañías deben mantener en sus registros toda la información necesaria que permita justificar el debido cumplimiento de la ejecución directa de la obra, así como también, justificar adecuadamente los montos subcontratados, de tal forma que, de existir un análisis posterior, se entregue a la autoridad que realice el control, toda la información necesaria para desvirtuar posibles sanciones.

8. ¿Existe alguna normativa o parámetros que indique sobre la contratación mínima del personal para la ejecución de las obras públicas?

No existe una normativa específica pero evidentemente tiene que ser reflejado ese máximo de 30% si el 30% esta subcontratado el 70% debe estar reflejado en su nómina, no es que ese máximo debe estar reflejado en el ministerio, pero si se debe justificar que no se exceda, aunque es imposible realizar un cálculo ya que se avanza por rubros y el personal rota.

Análisis de resultados de entrevistas a especialistas:

Para las entrevistas realizadas a especialistas se pudo destacar que el incumplimiento de la normativa de contratación pública en la ejecución de los contratos de obras puede acarrear sanciones de responsabilidad civil impuestas por el Ente de control, y hasta la terminación unilateral del contrato lo que repercute a las compañías estarán inhabilitadas para ejecutar contratos durante el tiempo de la sanción impuesta.

También se pudo destacar que el mayor reto de las compañías constructoras que ejecutan contratos con el Estado es la relación que tienen con el Subcontratista, además de la preparación técnica, económica que deben tener para poder adjudicar a los contratos de obras públicas, por otro lado cada contrato tiene una entidad contratante la cual asigna un administrador del contrato, quien debe vigilar que la contratista cumpla con sus obligaciones en todo aspecto, adicionalmente existe la fiscalización de obra que puede también determinar que la obra está siendo ejecutada por otro contratista.

Por último, se concluye que las compañías deberían tener un control en sus registros y toda la información organizada para poder justificar el debido cumplimiento de la ejecución de la obra, así como también los rubros subcontratados. Los dos especialistas manifestaron que no existe un control adecuado de este proceso y que la implementación de un modelo para el control de estos costos beneficiaría notablemente a las entidades que ejecutan contratos con el Estado.

Entrevistas realizadas a los contadores:

A continuación, se presentan las respuestas a las entrevistas realizadas a cada uno de los contadores de las 5 compañías:

1. ¿Tienen implementados manuales de procedimientos para la contabilización de los contratos de obras públicas?

Tabla 2 Entrevista Pregunta 1

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	Se tiene manuales para el área contable, pero se especifican para la contabilización de Contratos Públicos.
Contador Compañía 2	Sí, pero los manuales no especifican la contabilización de contratos.
Contador Compañía 3	Existen para otras áreas pero no para la contabilización de contratos solo para procedimientos administrativos.
Contador Compañía 4	No, la compañía no posee implementados manuales.
Contador Compañía 5	La compañía no tiene manuales de procedimientos.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

2. ¿Cuál cree usted que es la incidencia de la NIIF 15 en las compañías constructoras que ejecutan contratos con el Estado?

Tabla 3 Resultado de Entrevista Pregunta 2

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	La incidencia es relevante ya que ha permitido determinar el reconocimiento de los ingresos para este tipo de contratos, y la aplicación de la norma en conjunto ha ayudado a estandarizar la información financiera.
Contador Compañía 2	En mi opinión incide ya que sirve para el tratamiento contable de los contratos de obras públicas.
Contador Compañía 3	Esta normativa ha ayudado a llevar el concepto de reconocimiento de ingresos a un nivel más detallado, en el que determinan los parámetros mediante un esquema de 5 pasos para su correcta aplicación.
Contador Compañía 4	Incide en que los contratos públicos son supervisados por los entes de control que contratan a las compañías constructoras para la ejecución de sus obras.
Contador Compañía 5	Esta norma incidió desde un principio pues las empresas constructoras tuvieron que realizar un levantamiento de sus procesos para poder evaluarlos y mejorarlos además de adaptarlos a la normativa vigente.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

3. ¿Su compañía considera lo estipulado en la normativa de subcontratación sobre darle prioridad a compañías de la categoría micro y medianas empresas para la subcontratación de servicios adicionales dentro de los contratos ejecutados?

Tabla 4 Resultado de Entrevista Pregunta 3

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	No siempre, pero se trata de conseguir proveedores de esta categoría.
Contador Compañía 2	Siempre se consideran proveedores que estén por el sector de la ejecución de la obra pública sean pequeñas o grandes empresas para mayor accesibilidad.
Contador Compañía 3	El departamento técnico por lo general lo considera pues es en mayoristas que se consiguen los mejores precios, sin embargo, para contratación de servicios ya tenemos una cartera de proveedores frecuentes y confiables.
Contador Compañía 4	La compañía si realiza concursos para la subcontratación de bienes o servicios, pero la decisión final la da el Administrador del Contrato, y se consideran el micro y las pymes.
Contador Compañía 5	No creo, por desconocimiento de la normativa sugeriré que se capacite al respecto el departamento técnico.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

4. ¿Cómo reflejan contablemente los costos de construcción en su compañía?

Tabla 5 Resultado de Entrevista Pregunta 4

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	Se realiza de manera global consolidando las obras mensualmente, ya que los Gerentes lo piden así.

Contador Compañía 2	Siempre es mejor llevarlo por obras ya que así se tiene el control de cada costo en forma detallada.
Contador Compañía 3	Existen asistentes contables que llevan cada obra, cuando se ejecutan en otras ciudades lo que facilita a mi departamento llevarlo de manera individual por obra.
Contador Compañía 4	Es mejor tener un control por obra por lo tanto se lleva así.
Contador Compañía 5	Por obra, pero se consolida mensualmente.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

5. **Conoce usted si durante la ejecución de los contratos, ¿Realiza contrataciones de servicios que no han sido estimadas y declaradas en su oferta y por qué?**

Tabla 6 Resultado de Entrevista Pregunta 5

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	Si, se da rara vez pues somos relativamente nuevos en el sector y no tenemos la cartera de proveedores.
Contador Compañía 2	No, siempre se consideran los que están dentro del pliego de licitación presentados.
Contador Compañía 3	No, para considerar los porcentajes de subcontratación es mejor no desviar las contrataciones.
Contador Compañía 4	No, pues el administrador del contrato no permite desviarse de los subcontratos aprobados en los pliegos de licitación, sin embargo, sólo

	en caso que algún subcontratista incumpliera el contrato se establecen nuevos participantes.
Contador Compañía 5	No, aunque si se ha tenido consideraciones a algunos proveedores, pero se los contrata en el siguiente contrato ya especificado anteriormente.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

6. ¿Cuál cree usted que es el objetivo persigue su empresa con la subcontratación de servicios en cada obra?

Tabla 7 Resultado de Entrevista Pregunta 6

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	Nuestro principal objetivo al momento de subcontratar es la reducción de costos para tener un mayor margen de utilidad.
Contador Compañía 2	Reducción de costos pues se busca economizar en subcontrataciones y no sobrepasar el porcentaje mínimo establecido en la norma, es el objetivo principal.
Contador Compañía 3	Sin duda ambos la reducción de costos y el cumplimiento de la normativa de subcontratación.
Contador Compañía 4	El principal objetivo es el cumplimiento de la normativa para no incurrir en multas innecesarias.
Contador Compañía 5	El objetivo más importante es la reducción de costos, el área técnica escoge los mejores precios al momento de adjudicar.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

7. ¿En qué cree usted que inciden los costos de subcontratación con el tratamiento contable y tributario de las compañías constructoras?

Tabla 8 Resultado de Entrevista Pregunta 7

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	En mi opinión están estrechamente relacionadas ya que de eso depende el éxito de la ejecución de las obras, al cumplir con la normativa legal y tributaria.
Contador Compañía 2	Contablemente, debería existir implementación de políticas contables para el correcto registro de los costos asociados a la subcontratación en una obra pública. Tributariamente incide en que si se cumple con lo establecido en la normativa entonces no se acarrean multas que perjudiquen el flujo de la compañía.
Contador Compañía 3	Inciden en que los costos deben ser controlados mediante un procedimiento contable y tributario para su correcta aplicación.
Contador Compañía 4	No existe el correcto control a este rubro y mediante un manual o esquema de procedimientos contables y tributarios mejorarían notablemente la gestión de estos costos.
Contador Compañía 5	Los costos de subcontratación son sin duda uno de los rubros más importantes que determinan la correcta administración de contrato y mediante un adecuado control contable y tributario podemos llevarlo con más transparencia ante los fiscalizadores.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

8. ¿Siendo su compañía sucursal extranjera cuál cree usted que ha sido el mayor reto al momento de adjudicar contratos con el Estado Ecuatoriano?

Tabla 9 Resultado de Entrevista Pregunta 8

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	La normativa local tiene muchas especificaciones por cumplir para la adjudicación de contratos, el mayor reto que hemos tenido como compañía es el desconocimiento de la ley.
Contador Compañía 2	En Ecuador se ha establecido este sector por convenios internacionales lo cual nos ha facilitado bastante la adjudicación de los contratos.
Contador Compañía 3	Todos los requerimientos técnicos pues se tienen que buscar personal especializado localmente y esto dificulta y demora la oferta.
Contador Compañía 4	Es un gran reto establecerse internacionalmente pero como multinacional tenemos las puertas abiertas en países de todo el mundo.
Contador Compañía 5	Adjudicar los contratos con el estado ecuatoriano ha sido nuestro mayor logro, el mayor reto es la continuidad de nuestro negocio en el País.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

9. ¿Cuál cree usted que sería la dificultad más grande al momento de la ejecución de los contratos de construcción?

Tabla 10 Resultado de Entrevista Pregunta 9

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	En mi opinión uno de los problemas que pasan más frecuentemente es que los subcontratistas incumplan con los contratos parcial o totalmente.

Contador Compañía 2	El clima es un factor importante ya que pueden retrasar considerablemente las obras e incurrir en costos innecesarios de nómina y operación.
Contador Compañía 3	Pienso que al no existir un control de los costos al momento de subcontratar perjudica a la fase final de fiscalización en la determinación de los porcentajes de subcontratación.
Contador Compañía 4	Se debe mejorar el control en todas las áreas que ejecutan la obra, el personal técnico, los fiscalizadores, y los administradores todos en conjunto deberían de discutir las mejoras por cada área.
Contador Compañía 5	Dentro de varios factores de dificultad el más específico es la fase de liquidación del contrato ya que los fiscalizadores se detienen a revisar todos y cada uno de los costos incurridos y el área administrativa no siempre está de acuerdo con los criterios que emitan los mismos.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

10. ¿Conoce usted si existe alguna normativa que pone límites a la subcontratación y que influencia tiene sobre sus registros contables?

Tabla 11 Resultado de Entrevista Pregunta 10

ENTREVISTADO	OPINIÓN
Contador Compañía 1	La normativa se aplica al final de cada contrato y no se tiene una mayor incidencia sobre la contabilidad ni los registros contables que tenemos actualmente.
Contador Compañía 2	No se aplica, pero al liquidar los contratos los fiscalizadores Exigen un detalle de todo lo subcontratado, y solo se clasifican los costos en bienes y servicios determinando que los servicios son el porcentaje de subcontratación.

Contador Compañía 3	La normativa que es la Ley Orgánica de Contratación Pública establece el porcentaje mínimo de subcontratación, y en nuestra compañía los fiscalizadores se encargan de controlar este rubro.
Contador Compañía 4	Si los directivos de la compañía conocen sobre la normativa aplicable, sin embargo, no es aplicada sino hasta el final de la obra.
Contador Compañía 5	Si el departamento contable si tiene conocimiento de la normativa de contratación pública, pero solo influye a los procesos de contabilización en la fase de liquidación de los contratos, cuando fiscalizadores determinan los porcentajes de costos subcontratados.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis General de la Entrevista

Al indagar sobre los manuales de procedimientos que se implementan en las compañías estas no consideraron procedimientos para la contabilización de contratos públicos lo cual reafirmó la necesidad de implementar un modelo para el mejoramiento de este proceso.

La incidencia de la NIIF 15 en los contratos de obras públicas es relevante ya que ha permitido determinar el reconocimiento de los ingresos para este tipo de contratos y la aplicación de la norma en conjunto han ayudado a estandarizar la información financiera.

Para la pregunta 3, se observó que la mayoría de los encuestados afirma que conoce los beneficios tributarios que tiene la normativa por la subcontratación de servicios con MiPyMEs y por lo tanto realizaron estas contrataciones con la finalidad de aprovecharlos, mientras que solo dos de las empresas que se evidenció en el estudio no conocían los mecanismos para acceder a dichos beneficios.

En la quinta pregunta, se conoció sobre la manera de contabilizar el costo de la subcontratación una vez que se ha ejecutado la obra, aunque para la adjudicación fueron considerados los costos estrictamente de la obra, un 3 de las 5 empresas encuestadas al momento de contabilizar lo hicieron de manera global y no consideraron la contabilidad por obra. De esta manera, se evidenció la importancia de establecer una propuesta contable que permita unificar los criterios de empleo y aplicación de la NIIF de forma que a su vez se satisfaga la aplicación de las leyes nacionales, en las que es relevante que cada obra o contrato tenga una contabilidad separada, más aún cuando pueden ser ejecutadas en varios ejercicios fiscales.

Sin embargo, fue importante destacar que la contabilidad de las empresas extranjeras se consolida en el exterior y por consiguiente pudiera no serles conveniente separar la contabilidad por obras ya que su consolidación puede impactar en los costos totales y el pago de tributos tanto en el país como para su casa matriz.

Se evidenció que la mayoría de las empresas constructoras extranjeras buscaron el cumplimiento de la norma y la reducción de costos como uno de sus objetivos al incorporar la subcontratación de ítems, por lo que su interés combina la solicitud del Estado y los objetivos propios que tienen como organización. De esta forma se evidenció que un 80% de las empresas encuestadas realizó la subcontratación en búsqueda de una reducción de costos, siendo el cumplimiento de la norma algo secundario. Por lo tanto, se pudo observar, que es vital que se construya un procedimiento que valore el cumplimiento del marco jurídico y permita la reducción de los costos de contratación.

El mayor reto de las compañías que adjudicaron para el estado y que son sucursales extranjeras fueron la normativa y las restricciones nacionales sobre el personal técnico al momento de adjudicar, sin embargo, por los beneficios internacionales se les ha facilitado la adjudicación y la colocación en el mercado.

Con respecto a la pregunta de la incidencia de los costos de subcontratación con el tratamiento contable y tributario de las compañías se pudo destacar que contablemente, debería existir implementación de políticas contables para el correcto registro de los

costos asociados a la subcontratación en una obra pública. Tributariamente incide en que si se cumple con lo establecido en la normativa entonces no se acarrearán multas que perjudiquen el flujo de la compañía, la necesidad de un sistema de control para la correcta aplicación de la misma es una respuesta en común de los entrevistados. Y se concluye que están estrechamente relacionados para la ejecución de los contratos de obras públicas.

Con respecto a la mayor dificultad al momento de ejecutar obras con el estado los contadores presentaron opiniones diversas de las cuales se puede destacar que prevaleció la falta de control como uno de los factores que más dificultan la ejecución de las mismas.

Los contadores manifestaron conocer en su mayoría la normativa de la Contratación Pública, pero indicaron también de manera general que solo es aplicada hasta el final de las obras al momento de liquidación de los contratos determinando los porcentajes de subcontratación por parte de los fiscalizadores de obras públicas, por lo tanto, se concluyó que incide contablemente al momento de separar los costos con los subcontratados que se presentan a contraloría.

3.6.2 Resultados de la encuesta

Tras la aplicación de la encuesta (ver anexo 1) en las 5 empresas seleccionadas, se constató la siguiente información:

Tabla 12 Resumen de resultados de encuesta.

RESUMEN DE RESULTADOS DE LA ENCUESTA							
Número de pregunta	1	2	3	4	5	6	7
EMPRESA	Contratos Adjudicados en los últimos 5 años	Requerimientos de Subcontratación en cada ejecución de obra	Tipo de empresa con la que realiza la subcontratación	Porcentaje de empresas que han considerado el costo de la subcontratación dentro de los costos del contrato al momento de la adjudicación	Porcentaje promedio de subcontratación por obra	Porcentaje promedio de subcontratación por obra, ejecutado por una Mi Pyme	Realiza contrataciones de servicios que no han sido estimadas y declaradas en su oferta
Compañía 1	1	Si	Micro Pyme	Si	Más del 30%	Menos del 30%	Si
Compañía 2	1	Si	Micro Pyme	Si	Menos del 30%	Menos del 30%	No
Compañía 3	3	Si	Micro Pyme	Si	Menos del 30%	Menos del 30%	No
Compañía 4	2	Si	Empresa nacional	Si	Menos del 30%	Menos del 30%	No
Compañía 5	2	Si	Sucursal Extranjera	Si	Más del 30%	Más del 30%	No

Elaborado por: Acevedo, (2021)

1. ¿Cuántos contratos con el Estado ecuatoriano ha tenido su empresa en los últimos 5 años?



Figura 2. Cantidad de contratos en los que ha sido adjudicada la empresa en los últimos 5 años.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Al indagar sobre si la empresa ha sido adjudicada para la ejecución de obras con instituciones del Estado en uno o más de un contrato durante los últimos 5 años, en las respuestas se observó que 3 de estas han tenido más de un contrato, como se observa en la figura 2.

2. ¿Para la ejecución de los contratos en los que ha sido adjudicado, ha requerido la subcontratación de servicios a otras empresas del sector?

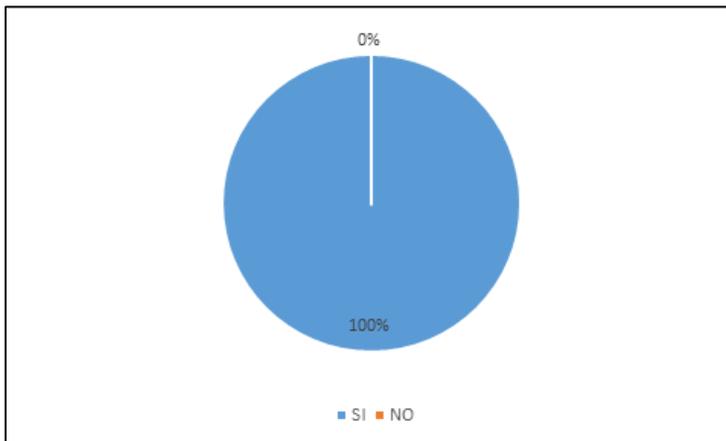


Figura 3. Requerimiento de subcontratación en cada ejecución de obras.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Al realizar esta pregunta, el 100% de los encuestados respondió positivamente, tal como se evidencia en la figura 3, de esta manera se observó que las empresas constructoras o dicho de otro modo, el sector de la construcción ejecutaron sus contratos mediante la incorporación de terceros que realizan las actividades que desde la propia empresa contratista no pueden ser ejecutados, transformándose así en meros administradores de contratos en lugar de verdaderas constructoras, presumiendo en el caso de las constructoras extranjeras que los costos de administración del contrato pueden llegar a ser más bajos que los que incurrirían asumiendo de manera directa las obras, entre otros motivos por el impacto de la mano de obra que estaría participando en más de un período fiscal.

3. ¿Qué tipo de empresa ha subcontratado para la ejecución de ítem en obras?

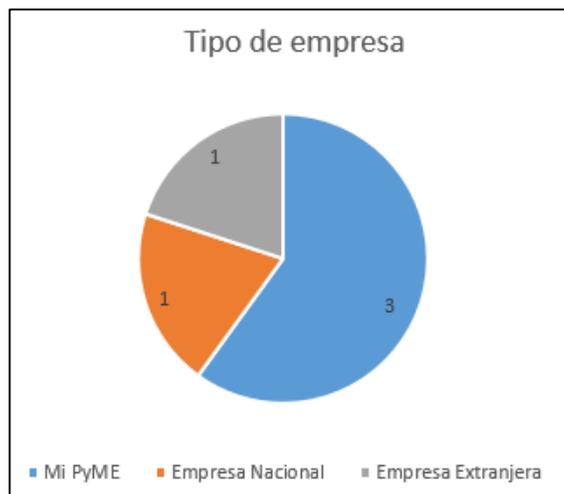


Figura 4. Tipo de empresa con la que realiza la subcontratación.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Esta pregunta estuvo orientada a conocer con qué tipo de empresa se realizó la subcontratación de servicios durante la ejecución de una obra, en la figura 4, se muestra que la mayoría de las compañías recurrió a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMEs) para la subcontratación de servicios, bien sea por conocimiento de la norma que establece dicha preferencia o ya sea porque estas brindan condiciones de contratación más favorables para la empresa y el contrato para las que han sido

adjudicadas, representando así un 71% de la muestra. Esto reveló que la administración del contrato se procura de manera adecuada para mantener un flujo constante de adjudicaciones.

4. ¿Al momento de valorar los costos de contratación ha considerado la subcontratación como uno de ellos?

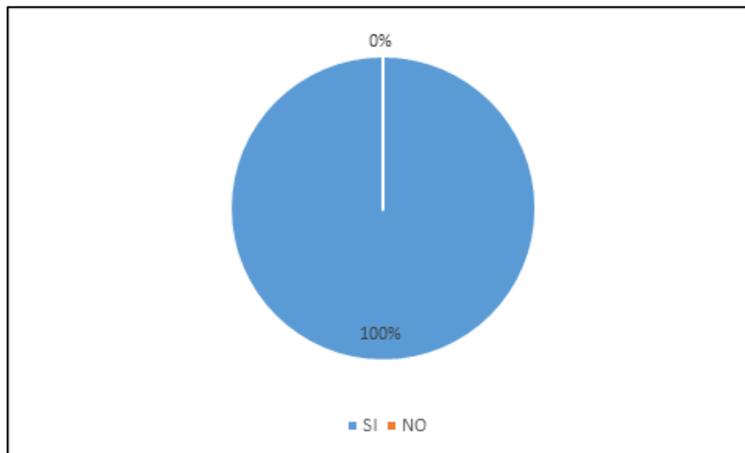


Figura 5. Empresas que han considerado el costo de la subcontratación dentro de los costos del contrato. Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Al preguntar sobre la consideración que realizan de los costos del contrato antes de ser adjudicados, los ejecutivos de las 5 empresas seleccionadas en la muestra indicaron que han considerado los costos de la subcontratación de manera separada para la obra a la que se han presentado. De esta forma se observó que el 100% de las empresas en el momento de la adjudicación tomaron en cuenta los costos que para la obra tendría la subcontratación de servicios. Reforzando los resultados de esta pregunta, se pudo evidenciar que las empresas constructoras extranjeras basaron su operación en la administración del contrato, dando como resultado que todas consideraron los costos de subcontratación dentro del total de los costos que presentaron para obtener la adjudicación, lo que hizo presumir que estas realizaron el proceso de adjudicación asumiendo que la obra será ejecutada contando con subpartidas que serán llevadas a cabo por terceros.

5. ¿Qué porcentaje de las obras realizan por medio de subcontratación?

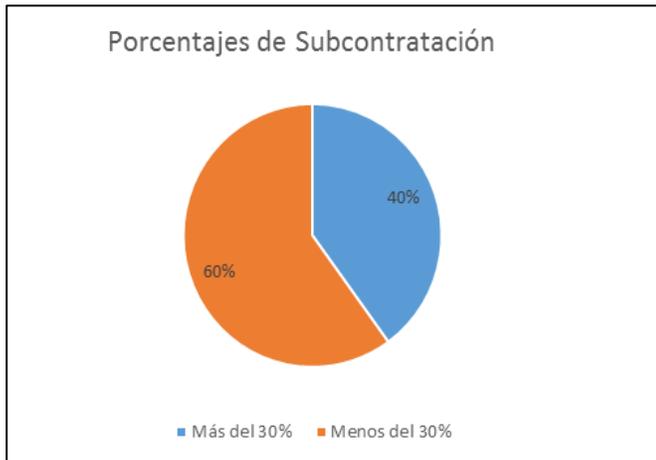


Figura 6. Porcentaje promedio de subcontratación por obra.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Para la sexta pregunta del instrumento se indagó sobre el porcentaje de cada obra que requiere ser subcontratado, a fin de estimar cuánto pudieron impactar contable y tributariamente y al mismo tiempo se verificó si se encuentran dentro de los parámetros establecidos, fue necesario destacar que, en esta pregunta, los encuestados señalaron que el porcentaje es promedio y que cada obra tiene unas particularidades de ejecución que puede llevar a la subcontratación en cantidades diferentes, lo que evidenció, que el peso de la subcontratación respecto al total de la obra es distinto al promedio. A tal efecto, en la figura 6 se observó que el porcentaje promedio de subcontratación por obra fue de menos del 30%, dando como resultado el 60% de los encuestados versus el 40% que tienen un porcentaje mayor al 30%, lo cual se concluyó en que no se está cumpliendo con lo establecido en la norma en el 40% de los casos.

6. ¿Qué porcentaje de obras es ejecutado por subcontratación de MiPyMEs?

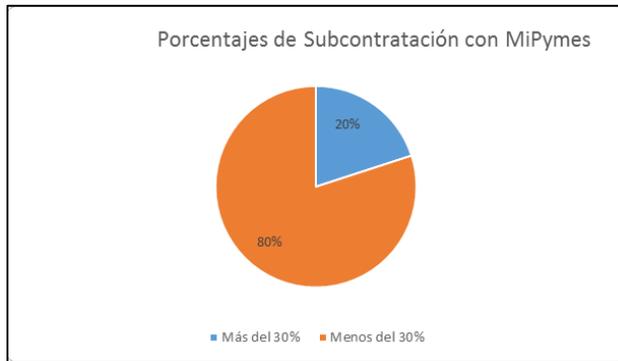


Figura 7. Porcentaje promedio de subcontratación por obra, ejecutado por una Mi Pyme.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Con el fin de contrastar con el cumplimiento de la normativa vigente, se preguntó sobre el porcentaje de subcontratación específico de MiPyMEs, con lo cual se estaría dando un impulso a la economía de baja escala en el país, incluyendo los emprendimientos y las pequeñas iniciativas al incorporarlas por la vía de la tercerización a la ejecución de contratos en los que de otra manera no tendrían participación. Esta pregunta permitió conocer la proporción del contrato que, siendo ejecutado por un tercero, fue a su vez llevado a cabo por una micro, pequeña o mediana unidad productiva. Entonces, la pregunta evidenció que la normativa se cumple por cuanto se buscó la subcontratación de MiPyMEs en un 80%, pero se está sobre contratando servicios con lo que se evade la normativa en un 20%, por lo cual debió existir la verificación por parte del Estado, ya que, de haber habido una subcontratación exagerada, los precios del contrato pudieron ser muy superiores a lo que realmente pudo costar la obra si es ejecutada directamente por una empresa nacional.

7. Durante la ejecución de los contratos, ¿Realiza contrataciones de servicios que no han sido estimadas y declaradas en su oferta?

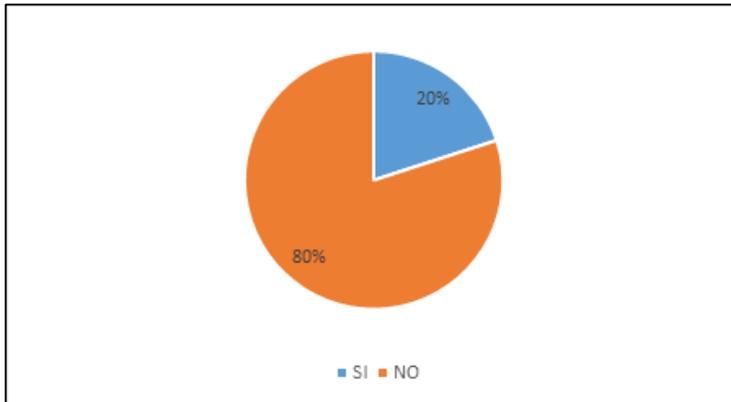


Figura 8. Realiza contrataciones de servicios que no han sido estimadas y declaradas en su oferta.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: En esta pregunta se conoció si todas las subcontrataciones finalmente realizadas durante la ejecución de la obra fueron declaradas y realizadas de acuerdo con la oferta presentada para la adjudicación. La pregunta reveló que el 20% de las empresas efectuaron subcontrataciones que no se encontraban estimadas en su oferta, y estas subcontrataciones a su vez formaron parte igualmente de la contabilidad final tanto de la obra como global de cada compañía, alegando que se acogen a la resolución No. RE-SERCOP-2016-0000072 la cual se indica en su artículo 352 párrafo 3 lo siguiente: “En el caso de que uno o varios de los subcontratistas propuestos por el oferente no se encuentren en el RUP, en la etapa de evaluación no se considerará el porcentaje de subcontratación” Lo cual si bien se estuvo cumpliendo con la normativa en cuanto a subcontrataciones, es un vacío legal que debe controlarse en este sector.

Como conclusión, al ser analizado este ítem, se concluyó que no existió la verificación adecuada por parte de los organismos que adjudican, ya que permitieron la estimación de subcontratos por encima de los porcentajes establecidos por la ley y su reglamento.

Análisis General de la Encuesta:

Entre los datos que más resaltaron se evidenció que las empresas ejecutaron los contratos de obras de una manera diferente a la plasmada en su oferta al momento de participar por la adjudicación, esto pudo deberse a los rezagos de tiempo que ocurren entre el momento del concurso, adjudicación y el de ejecución de las obras. Por lo tanto, se concluyó que, aunque en los sobres y ofertas iniciales presentaron el porcentaje de contratación de acuerdo con lo establecido, cuando se revisaron las ejecuciones de los contratos se pudo haber encontrado diferencias substanciales, tanto de costos como de esquemas de subcontratación.

Otro punto relevante que se obtuvo a partir de los resultados fue la presencia de MiPyMEs en los subcontratos, que, si bien la norma establece que no se superen de un 30%, se hizo presente en casi un 20% de las compañías en la ejecución de las obras por la vía tercerizada, con lo cual los costos provenientes de la subcontratación superaron los porcentajes establecidos por las normas vigentes.

Adicionalmente, se observó que a nivel contable los costos de cada contrato no fueron reflejados de manera separada, con lo cual de forma general fueron diluidos entre todas las obras que ejecutan las empresas en el país, esto hizo que el efecto de beneficios tributarios disminuya, por cuanto los costos pudieron verse reflejados en bajo nivel, respecto a su contabilización por cada contrato. Esto se debió a que muchas veces son subcontratadas las mismas empresas para varias obras simultáneas y de esta forma los pagos y controles se realizan por proveedor y no por ejecución de contratos.

Este mecanismo de contabilidad causó además que los costos de subcontratación en obras con el Estado se vean afectados por la subcontratación en obras que fueron ejecutadas entre compañías privadas, por lo que no se pudo verificar si el cumplimiento del máximo que es del 30% de contratación de servicios en las obras es real o estuvo siendo impactado por la subcontratación que se realizó en los demás sectores.

3.7.2 Aplicación de la Ficha de Observación

Para esta etapa de recolección de datos se utilizó una ficha de observación para las 5 compañías encuestadas, que contiene 9 preguntas cerradas orientadas a indagar más en la presente investigación, y nos permitió conocer un poco más el sector en estudio.

A continuación, un resumen de la recolección de datos (ver Anexo 2):

Tabla 13 Resumen de resultados de observación.

Número de pregunta	Pregunta 1	Pregunta 2	Pregunta 3	Pregunta 4	Pregunta 5	Pregunta 6	Pregunta 7	Pregunta 8	Pregunta 9
EMPRESA	¿La empresa visitada cuenta con oficinas operativas?	¿La empresa visitada cuenta con personal operativo y obrero contratado de manera directa?	¿La empresa visitada tiene un esquema de expedientes de relación contractual con sus contratistas?	¿La empresa visitada tiene declarado en su visión o misión el apego a las normativas del país donde opera?	¿La empresa visitada tiene manuales de normas y procedimientos en el área gerencial, contable y operativa?	¿Posee establecido políticas y procedimientos relacionados con la UAFE?	¿La empresa posee asesores tributarios que validen la información que se remite a los organismos de control?	¿La empresa posee matrices de control de riesgos relacionadas con la subcontratación?	¿La compañía adopta la correcta aplicación de la NIIF 15?
Compañía 1	SI	SI	SI	SI	SI	Si	Si	No	Si
Compañía 2	SI	SI	SI	SI	SI	Si	No	No	Si
Compañía 3	SI	SI	SI	SI	SI	Si	Si	No	Si
Compañía 4	SI	SI	SI	NO	NO	Si	No	No	Si
Compañía 5	NO	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Resultados de la Ficha de Observación

Como resultado de la ficha de observación (ver Anexo 3), se pudo conocer que 4 de 5 de las empresas constructoras extranjeras cuenta con oficinas operativas, lo cual, se evidenció que la mayoría de estas tenían solamente sedes administrativas para llevar a cabo sus contrataciones. También se pudo observar, que las empresas constructoras extranjeras activaron sedes o sitios de operaciones directamente en las obras que ejecutaron, no requiriendo de la contratación permanente de personal de esta índole, dejándolo solamente para el momento de la ejecución, lo cual les ayudó a reducir costos que luego no pudieran ser imputados de forma directa a una contratación específica.

En la siguiente observación se confirmó que el personal de tipo operativo y obrero, aunque existía en la nómina, era mínimo en proporción a los subcontratados, siendo fundamentalmente los ingenieros residentes y calculistas los que pertenecieron directamente a la organización. Tal como se observó en la pregunta 2, en concordancia con la observación anterior, el personal obrero directo de las empresas constructoras extranjeras se encontraba reducido a su mínima expresión, procurando que estos llevaran a cabo procesos medulares que prepararon en la ejecución de actividades específicas dentro de las obras.

Así mismo, se observó que las empresas contaban con expedientes que permitían administrar adecuadamente el contrato, pues todas contaban con sistemas de expedientes, tal como se observó en la pregunta 3, se demostró que las empresas constructoras extranjeras prefirieron tener el control administrativo de cada una de las obras o licitaciones abiertas en cada período fiscal, de manera que el centro de costos se unía a nivel contable, más no a nivel operativo y de revisión de cada obra, sin embargo, sus costos fueron llevados de forma particular a través de expedientes de administración del contrato.

En la pregunta 4 se evidenció que durante la visita a la empresa se observó que el 70% de estas declaraban de forma amplia dentro de su misión y visión, el apego a las normativas de los países donde operan.

En el mismo orden de ideas, se pudo observar en los resultados de la pregunta 5, que el 60% de las empresas constructoras extranjeras contaban con manuales de normas y procedimientos en las áreas operativas, contables y gerenciales.

Para la pregunta 6 se evidenció que las compañías por ser de interés público tienen establecidos manuales y procedimientos con respecto a la UAFE (Unidad de Análisis Financiero y Económico) cumpliendo así con la disposición de presentación de Sus ingresos que pasen el umbral establecido mensualmente.

Se pudo evidenciar en la pregunta 7 que solo 2 de las 5 compañías observadas posee asesores tributarios, lo cual hace necesario establecer procedimiento para el control de los tributos en las compañías constructoras.

Dentro de la pregunta 8 se pudo evidenciar que no existen matrices de riesgos establecidas para los procedimientos de subcontratación, lo cual hace hincapié a la necesidad de establecer un modelo de procedimientos y políticas donde se lleven a cabo estos controles que son necesarios para la correcta aplicación de la normativa.

Las 5 compañías observadas adoptan correctamente la aplicación de la NIIF 15, sin embargo, se concluye que incide en la aplicación de los costos de subcontratación, lo cual hace necesario una vez más establecer un modelo para el control de estos rubros.

3.7.3 Aplicación del Análisis documental

Como último instrumento que se utilizó en el presente proyecto se realizaron análisis documentales a las cinco compañías en estudio, de los Estados Financieros de los últimos cinco periodos fiscales, revisando principalmente los Estados de Resultados donde el objetivo principal fue el de evidenciar la correcta y oportuna aplicación de costos de

construcción por obra. Adicionalmente se analizó en conjunto la aplicación de las normativas tributarias y contables como son la NIIF 15 que nos indica, en cuanto a reconocimiento de ingresos y costos que deben ser realizados oportunamente, y la normativa tributaria, y los reglamentos del Servicio Nacional De Contratación Pública con respecto a los porcentajes de subcontratación. Adicionalmente se realizó un análisis contable y tributario de la contabilización de los contratos por cada compañía en estudio.

Análisis De Estados Financieros

Se procedió a realizar un Análisis Documental consistente en la observación de los Estados Financieros de cada una de las 5 empresas encuestadas, la comparación se realizó desde el año 2015 hasta el 2019, en primer lugar se presentaron los análisis Tributarios realizados a los impuestos en base a las cuentas de Balance, Pasivo por impuestos, y de resultados, Gastos de impuestos, en segundo lugar a los costos, analizando los tres elementos: materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación (CIF), siendo este último el principal elemento que evidenció el comportamiento del sector en cuanto a subcontrataciones. A continuación, se presenta un resumen de los Estados Financieros de las cinco compañías en estudio:

Tabla 14 Balance General Años 2015-216

Estado de Situación Financiera	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Compañía 5	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Compañía 5
	2015	2015	2015	2015	2015	2016	2016	2016	2016	2016
Activos Corrientes	61.893.999	156.136.205	2.000	10.723.957	152.602.166	274.463.356	144.439.401	54.326.543	2.012.475	178.898.928
Activos No Corrientes	2.227.313	67.057.590	0	155.806	27.268.382	2.233.762	43.870.411	2.570.853	1.391	23.854.108
Total Activos	64.121.312	223.193.795	2.000	10.879.763	179.870.548	276.697.117	188.309.812	56.897.397	2.013.866	202.753.036
Pasivos Corrientes	56.728.865	178.130.915	0	6.674.152	105.911.987	61.800.781	87.329.030	46.063.406	28.862	131.235.886
Pasivos No Corrientes	5.493.601	30.494.322	0	0	51.306.963	204.378.667	529.883	0	2.635.620	68.207.434
Total Pasivos	62.222.467	208.625.237	0	6.674.152	157.218.950	266.179.448	87.858.913	46.063.406	2.664.482	199.443.320
Total Patrimonio	1.898.845	14.568.558	2.000	4.205.610	22.651.598	10.517.669	100.450.899	10.833.991	-650.616	3.309.716

Fuente: Superintendencia de Compañías, (2021)

Tabla 15 Balance General Años 2017-2018

Estado de Situación Financiera	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Compañía 5	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Compañía 5
	2017	2017	2017	2017	2017	2018	2018	2018	2018	2018
Activos Corrientes	165.489.239	192.343.152	35.442.193	1.368.718	175.968.185	143.779.190	182.980.522	12.853.234	1.327.094	127.225.882
Activos No Corrientes	1.944.148	18.726.253	268.469	0	20.288.561	9.347.469	12.826.849	99.398	0	17.207.039
Total Activos	167.433.387	211.069.405	35.710.661	1.368.718	196.256.746	153.126.659	195.807.371	12.952.632	1.327.094	144.432.921
Pasivos Corrientes	155.050.630	111.941.271	16.366.775	2.125.288	160.072.760	137.852.291	98.881.439	5.300.706	3.920	115.302.924
Pasivos No Corrientes	196.826	1.620.203	0	0	18.106.507	203.650	220.632	0	2.103.549	10.209.739
Total Pasivos	155.247.456	113.561.474	16.366.775	2.125.288	178.179.267	138.055.941	99.102.071	5.300.706	2.107.469	125.512.663
Total Patrimonio	12.185.931	97.507.931	19.343.886	-756.570	18.077.479	15.070.718	96.705.300	7.651.926	-780.375	18.920.258

Fuente: Superintendencia de Compañías, (2021)

Tabla 16 Balance General 2019

Estado de Situación Financiera	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Compañía 5
	2019	2019	2019	2019	2019
Activos Corrientes	156.694.374	135.228.172	5.738.994	1.252.922	0
Activos No Corrientes	4.990.726	8.604.663	110.215	0	0
Total Activos	161.685.100	143.832.835	5.849.209	1.252.922	0
Pasivos Corrientes	119.259.629	39.683.801	2.270.536	2.920	0
Pasivos No Corrientes	21.349.278	160.278	0	2.103.549	0
Total Pasivos	140.608.906	39.844.079	2.270.536	2.106.469	0
Total Patrimonio	21.076.194	103.988.757	3.578.673	-853.547	0

Fuente: Superintendencia de Compañías, (2021)

Tabla 17 Estados de Resultados 2015-2016

Estado de Resultados	2015	2015	2015	2015	2015	2016	2016	2016	2016	2016
Ventas	133.372.091	203.502.420	0	16.237.414	120.867.877	240.726.115	118.083.883	46.076.617	0	93.348.073
Otros Ingresos	70.365	448.002	0	2.025.930	84.548	425.622	1.913.212	18.137	582.984	193.006
Total Ingresos	133.442.456	203.950.422	0	18.263.344	120.952.425	241.151.737	119.997.095	46.094.753	582.984	93.541.080
Consumo de Inventarios	123.856.781	191.271.617	0	660.727	32.564.938	212.984.634	84.810.902	0	0	22.971.520
Mano de Obra	500.466	0	0	51.117	25.378.518	1.069.955	0	0	15.219	12.177.292
CIF	54.165	637.222	0	5.781.167	43.523.048	7.944.136	0	21.983.939	1.195	36.387.830
Total Costos	124.411.411	191.908.839	0	6.493.011	101.466.504	221.998.725	84.810.902	21.983.939	16.414	71.536.642
Margen Bruto	9.031.045	12.041.583	0	11.770.333	19.485.921	19.153.012	35.186.193	24.110.815	566.570	22.004.437
Sueldos de Adm. y Ventas	2.621.734	0	0	166.808	15.772.192	5.464.781	0	5.501.586	176.067	11.011.531
Gastos Operacionales	4.324.506	8.894.658	0	5.189.000	1.803.659	6.456.817	27.327.087	3.235.547	1.061.874	4.916.458
Gastos Financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	2.912	131.626
Gastos No Operacionales	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total Gastos	6.946.240	8.894.658	0	5.355.809	17.575.851	11.921.598	27.327.087	8.737.133	1.240.854	16.059.615
Ut. antes de Imp. y 15%	2.084.805	3.146.925	0	6.414.524	1.910.070	7.231.414	7.859.106	15.373.682	-674.283	5.944.823
15% Part. Laboral	312.721	779.732	0	962.179	286.510	1.084.712	1.178.866	2.306.052	0	891.723
Impuesto Causado	350.363	1.345.570	0	1.186.390	1.307.462	1.541.524	2.428.898	4.734.637	0	2.990.233
Utilidad Neta	1.421.721	1.021.622	0	4.265.955	316.098	4.605.178	4.251.341	8.332.993	-674.283	2.062.866

Fuente: Superintendencia de Compañías, (2021)

Tabla 18 Estados de Resultados 2017-2018

Estado de Resultados	2017	2017	2017	2017	2017	2018	2018	2018	2018	2018
Ventas	199.404.315	67.421.451	59.799.041	0	86.560.893	88.207.524	46.971.792	4.209.324	0	40.340.629
Otros Ingresos	501.821	3.122.172	11.637.532	82.619	371.539	615.756	5.393.763	771.413	40.782	128.782
Total Ingresos	199.906.135	70.543.623	71.436.573	82.619	86.932.433	88.823.280	52.365.555	4.980.737	40.782	40.469.410
Consumo de Inventarios	152.773.713	36.317.906	0	0	35.040.816	30.634.769	48.314.392	0	0	9.901.833
Mano de Obra	7.802.441	8.182.348	0	0	6.317.734	4.509.785	0	0	0	4.344.864
CIF	20.926.799	0	20.303.226	0	30.708.018	18.121.604	0	795.165	0	17.871.311
Total Costos	181.502.953	44.500.254	20.303.226	0	72.066.568	53.266.158	48.314.392	795.165	0	32.118.008
Margen Bruto	18.403.182	26.043.369	51.133.347	82.619	14.865.865	35.557.121	4.051.163	4.185.572	40.782	8.351.402
Sueldos de Adm. y Ventas	7.075.452	0	6.667.348	3.504	7.874.640	965.070	0	2.373.152	0	5.559.787
Gastos Operacionales	6.797.785	29.243.916	20.159.813	185.068	4.115.276	25.225.154	3.852.832	563.186	64.587	2.659.238
Gastos Financieros	0	0	0	0	13.934	0	0	1.354	0	1.186
Gastos No Operacionales	0	0	0	0	0	0	0	0	0	135.211
Total Gastos	13.873.237	29.243.917	26.827.161	188.572	12.003.850	26.190.224	3.852.832	2.937.692	64.587	8.355.423
Ut. antes de Imp. y 15%	4.529.945	-3.200.548	24.306.186	-105.953	2.862.015	9.366.897	198.331	1.247.879	-23.805	-4.020
15% Part. Laboral	679.492	0	3.645.928	0	429.302	1.405.035	29.750	187.182	0	0
Impuesto Causado	2.386.508	3.393.067	1.866.632	0	763.844	7.317.998	1.166.117	268.577	0	865.039
Utilidad Neta	1.463.945	-6.593.615	18.793.626	-105.953	1.668.869	643.864	-997.535	792.121	-23.805	-869.059

Fuente: Superintendencia de Compañías, (2021)

Tabla 19 Estados de Resultados 2019

Estado de Resultados	2019	2019	2019	2019	2019
Ventas	62.838.842	26.576.900	1.823.784	0	0
Otros Ingresos	8.523.372	2.398.832	554.747	2.758	0
Total Ingresos	71.362.214	28.975.732	2.378.531	2.758	0
Consumo de Inventarios	23.471.824	14.420.485	0	0	0
Mano de Obra	1.134.838	0	0	0	0
CIF	11.593.726	0	1.175.991	0	0
Total Costos	36.200.389	14.420.485	1.175.991	0	0
Margen Bruto	35.161.825	14.555.247	1.202.540	2.758	0
Sueldos de Adm. y Ventas	4.695.057	0	446.564	0	0
Gastos Operacionales	10.975.714	3.800.871	637.069	75.930	0
Gastos Financieros	909.442	0	0	0	0
Gastos No Operacionales	0	0	0	0	0
Total Gastos	16.580.213	3.800.871	1.083.633	75.930	0
Ut. Antes de Imp. y 15%	18.581.612	10.754.375	118.907	-73.171	0
15% Part. Laboral	2.787.242	1.613.156	17.836	0	0
Impuesto Causado	3.808.009	1.217.433	937	3.637	0
Utilidad Neta	11.986.362	7.923.786	100.134	-76.808	0

Fuente: Superintendencia de Compañías, (2021)

Análisis de Impuestos

Para el Análisis de Impuestos se pretendió determinar un porcentaje promedio de impacto sobre los impuestos de las compañías constructoras extranjeras en la ejecución de obras públicas, para ello se aplicaron dos índices que determinaron una posición interesante para el sector en estudio. También fue planteado para determinar la cuantía que repercute en la aplicación de las normas tributarias en el Ecuador, ya que siendo empresas extranjeras deben acogerse a las normativas y leyes locales.

Índice de Tributabilidad: Gastos de Impuestos/ Ventas Netas

Tabla 20 Índice de Tributabilidad

ÍNDICE DE TRIBUTABILIDAD					
	2015	2016	2017	2018	2019
Compañía 1	0,02%	0,05%	0,43%	1,00%	0,59%
Compañía 2	1,19%	16,20%	3,13%	1,70%	4,56%
Compañía 3	0,00%	0,63%	0,28%	1,42%	4,12%
Compañía 4	0,17%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Compañía 5	0,28%	0,35%	1,23%	1,05%	0,00%
PROMEDIO	0,33%	3,45%	1,01%	1,03%	1,85%
MÁXIMO	1,19%	16,20%	3,13%	1,70%	4,56%
MÍNIMO	0,02%	0,05%	1,23%	1,05%	0,59%
DESVIACIÓN STÁNDAR	0,005	0,071	0,013	0,006	0,023

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: En el análisis de impacto de impuestos se elaboró un indicador utilizando la fórmula Gastos de impuestos / Ventas Brutas, que para el presente trabajo lo nombramos Índice de Tributabilidad y se utilizó para tener un índice de generación de impuestos por cada dólar vendido. El resultado fue que el promedio de la Tributabilidad de las compañías estuvo desde 1.01% hasta 1.85%, el máximo fue de 4.56% al 1.19%, su mínimo desde 0.02% a 1.23% y su desviación estándar desde 0.006 a 0.071.

Índice de Impuesto Pagado: Pasivos por Impuestos Corrientes/ Ventas netas

Tabla 21 Índice de Impuesto Pagado

ÍNDICE DE IMPUESTO PAGADO					
	2015	2016	2017	2018	2019
Compañía 1	0,00%	0,00%	1,20%	8,30%	6,06%
Compañía 2	0,00%	3,85%	4,16%	0,23%	0,00%
Compañía 3	0,00%	10,28%	3,12%	6,38%	0,00%
Compañía 4	7,31%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Compañía 5	0,00%	1,33%	0,00%	0,00%	0,00%
PROMEDIO	1,46%	3,09%	1,70%	2,98%	1,21%
MÁXIMO	7,00%	10,00%	5,00%	8,00%	6,00%
MINIMO	1,00%	1,00%	1,00%	3,00%	0,00%
DESVIACIÓN STÁNDAR	0,033	0,043	0,019	0,040	0,027

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Continuando, en este análisis se pretendió determinar el impacto de impuestos pagado por cada dólar de ventas, utilizando la formula Pasivos por Impuestos Corrientes/ Ventas netas, que para el presente trabajo lo nombramos Índice de Impuesto Pagado. El resultado fue que el promedio del impuesto pagado de las compañías fue desde 1.21% hasta 3.09%, el máximo estuvo de 5% al 10%, su mínimo desde 0.0% a 3% y su desviación estándar fue desde el 0.019 a 0.043, por lo tanto, se determinó que de las 5 empresas en estudio tuvieron un mayor incremento de índice de pago de impuestos en el año 2016.

Análisis de costos

Para el análisis de costos en los estados financieros se pretendió, más que nada el cumplimiento de los objetivos 2 y 3 planteados en el presente trabajo de titulación, Se detallan a continuación los índices planteados para los 3 elementos del costo aplicados a las empresas constructoras extranjeras:

Análisis de índice de materiales: Costo de materiales/ Costos Totales:

Tabla 22 Análisis de materiales

INDICE MATERIALES					
	2015	2016	2017	2018	2019
Compañía 1	100%	96%	84%	58%	65%
Compañía 2	100%	100%	82%	100%	100%
Compañía 3	0%	0%	0%	0%	0%
Compañía 4	10%	0%	0%	0%	0%
Compañía 5	32%	32%	49%	31%	0%
PROMEDIO	48%	46%	43%	38%	33%
MAXIMO	100%	100%	84%	100%	100%
MINIMO	10%	32%	49%	31%	65%
DESVIACIÓN STÁNDAR	0,483	0,496	0,416	0,423	0,468

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Para este análisis se utilizó una fórmula para medir la proporción reflejada en el Estado de Resultados de los costos por materiales utilizados, mediante la fórmula Costos de Materiales/ Total de Costos. Lo que dio como resultado un promedio desde 33% al 48%, un mínimo desde 32% a 49%, un máximo desde 84% a 100% y una desviación estándar desde 0.416 hasta 0.496 de proporción de costos asignados. Lo que evidenció que, si bien fue importante la subcontratación de servicios adicionales, la adquisición de materiales e insumos fueron iguales o más importantes al momento de la ejecución de obras públicas, sin embargo, los materiales no son susceptibles de subcontratación.

Análisis de índices de mano de obra: MOD/Costos Totales

Tabla 23 Análisis de mano de obra directa

INDICE MOD					
Razón Social	2015	2016	2017	2018	2019
Compañía 1	0,48%	4,30%	8,47%	3,13%	0,40%
Compañía 2	0,00%	18,39%	0,00%	0,00%	0,00%
Compañía 3	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Compañía 4	92,72%	0,00%	0,00%	0,00%	0,79%
Compañía 5	17,02%	8,77%	13,53%	0,00%	25,01%
PROMEDIO	22,04%	6,29%	4,40%	0,63%	5,24%
MÁXIMO	92,72%	18,39%	13,53%	3,13%	25,01%
MÍNIMO	17,02%	4,30%	8,47%	0,00%	0,79%
DESVIACIÓN STÁNDAR	0,111	0,402	0,077	0,063	0,014

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: Para el siguiente análisis se pretendió medir la proporción de la mano de obra en el costo total de las obras, para ello se utilizó la fórmula Mano de Obra Directa / Total De Costos. El estudio dio como resultados un promedio desde 0.63% al 6.29%, su máximo fue desde 13.53% hasta 25.01%, el mínimo fue desde 4.30% hasta 8.47% y su desviación estándar desde 0.014 hasta 0.402, en síntesis, si bien es cierto que hubo compañías como el caso de la compañía 3 que no asignaron porcentaje de costos en Mano de obra, se pudo deducir que tienen servicios subcontratados y que podrían estar incumpliendo con la normativa, sin embargo en términos generales para el año 2015 la compañía 4 tuvo un porcentaje de costos de mano de obra del 92.72% pero para los siguientes tuvo el 0%. Por lo tanto, se realizó un análisis adicional a los Gastos por Salarios en el estado de Resultados y se presenta a continuación.

Análisis Gatos de Sueldos: Gastos de Sueldos y Salarios/ Gastos Totales

Tabla 24 Análisis de Gastos de Sueldo

INDICE DE GASTOS SUEDOS					
Razón Social	2015	2016	2017	2018	2019
Compañía 1	37,74%	45,84%	51,00%	3,68%	28,32%
Compañía 2	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Compañía 3	0,00%	62,97%	24,85%	80,78%	41,21%
Compañía 4	3,11%	14,19%	1,86%	0,00%	0,00%
Compañía 5	89,74%	68,57%	65,60%	66,54%	0,00%
PROMEDIO	26,12%	38,31%	28,66%	30,20%	13,91%
MAXIMO	89,74%	68,57%	65,60%	80,78%	41,21%
MÍNIMO	3,11%	14,19%	1,86%	3,68%	28,32%
DESVIACIÓN ESTÁNDAR	0.39	0.30	0.29	0.40	0.20

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: El presente análisis fue necesario para conocer un poco más sobre el comportamiento de las compañías con respecto a los beneficios de empleados y la asignación del costo y gastos incurridos por Sueldos su fórmula fue Gastos de Sueldos/ Gastos Totales. Los resultados fueron de un promedio entre 13.91% al 38.31%, el máximo estuvo entre el 41,21% al 89,74%, el mínimo entre 14.19% al 28.32% y la desviación estándar entre el 0,20 al 0,40. Nuevamente se concluyó que, el caso de la compañía 2 debería analizarse más a fondo porque en ese caso se podría deducir que por tener el 0% en costos de MOD y Gastos de Sueldos para poder indagar si la compañía tuvo que haber subcontratado hasta el servicio de construcción.

Análisis de CIF: CIF/ Costos Totales

Tabla 25 Análisis de CIF

INDICE CIF					
Razón Social	2015	2016	2017	2018	2019
Compañía 1	3,58%	11,53%	34,02%	32,03%	0,04%
Compañía 2	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,33%
Compañía 3	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,00%
Compañía 4	7,28%	0,00%	0,00%	0,00%	89,04%
Compañía 5	50,87%	42,61%	55,64%	0,00%	42,89%
PROMEDIO	32,34%	30,83%	37,93%	26,41%	26,46%
MAXIMO	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	89,04%
MINIMO	3,58%	11,53%	34,02%	32,03%	42,89%
Desviación Estándar	0,396	0,431	0,424	0,420	0,434

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: En el análisis de costos indirectos de fabricación se pretendió, al igual que en los casos anteriores, determinar la proporción del costo máximo asignado en las obras públicas, para ello se utilizó una fórmula mediante la cuenta Costos indirectos de Fabricación (CIF) / Total de Costos. Lo que dio como resultado un promedio del 26.41% al 37,93%, un máximo desde 89% al 100%, un mínimo desde el 32% al 43% y una desviación estándar de 0,396 al 0,43 de proporción de costos asignados. Lo que se pudo observar, que, para la ejecución de obras públicas, no se pudo definir un porcentaje fijo de costos indirectos de fabricación, ya que estos costos pudieron incluir desde contratación de servicios adicionales hasta materiales e insumos no asignados a los costos directos, por lo cual se pudo concluir, que hasta un 38% puede ser considerado como porcentaje total de subcontratación para la ejecución de obras públicas.

Conclusión general de índices financieros: Para finalizar se concluyó que la aplicación de los índices de costos propuestos ayudaron a llevar con una idea más clara la aplicación de costos en los contratos de construcción, siendo así que los 3 elementos del costo son aplicables y adaptados a este tipo de contabilidad, para llevar un mejor control de cada rubro incurrido en las ejecución de obras públicas, por otra parte los índices de impuestos planteados ayudaron a determinar el impacto tributario generado en las obras de construcción públicas, teniendo un enfoque más metódico para la aplicación de un modelo que facilite y mejore el proceso de subcontratación para obras públicas.

Análisis documental a la contabilización de obras públicas.

Dentro de este análisis se determinó el tratamiento contable y tributario de 2 de las compañías en estudio los cuales fueron los procesos para la contabilización por obra y de manera global respectivamente, donde se determinó cual opción es la más razonable para la aplicación de un modelo para el control de costos de subcontratación. A continuación, se presenta el detalle:

Compañía 1

Tabla 26 Contabilización por obra.

CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	1		
1.01.001	Bancos	300.000,00	
2.04.001	Anticipo para ejecución de obra A P/R anticipo 50% otorgado para la ejecución de obra.		300.000,00
	2		
5.01.001	Costos de Materiales Directos Obra A	110.000,00	
5.02.001	Costos de Mano de Obra A	80.000,00	
5.03.001	Costos Indirectos Obra A	70.000,00	
1.01.001	Bancos P/r costos de obra A		260.000,00
	3		
1.03.001	Clientes Nacionales	280.000,00	
4.01.001	Ingresos por Avance de Obra A P/r reconocimiento de ingresos Obra A		280.000,00
	4		
2.04.001	Anticipo para ejecución de obra A	140.000,00	
1.03.001	Clientes Nacionales P/r devengo de anticipo otorgado		140.000,00
	5		
1.01.001	Bancos	140.000,00	
1.03.001	Clientes Nacionales P/r pago de factura.		140.000,00
	6		
1.03.002	Clientes Nacionales Provisión	200.000,00	
4.01.002	Ingresos por Avance de Obra A Provisión P/r provisión de Ingreso Planillas no aprobadas		200.000,00
	7		
5.04.001	Costo Provisión Obra A	160.000,00	
2.01.001	Proveedores Locales Provisión Obra A P/r provisión del costo Asociado al avance de obra.		160.000,00

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Dentro de este análisis la compañía proporcionó los datos de un modelo de contabilización por obra de un contrato público, estableciendo el esquema individual y especificando que las cuentas se consolidan al momento de la presentación a la gerencia, para finalmente al final del periodo contable se aplican las provisiones de las planillas que no fueron aprobadas hasta la fecha tanto de ingresos como de los costos. A continuación, se presentan los datos de la conciliación tributaria:

Tabla 27 Conciliación Tributaria por obra

Conciliación Tributaria		
Al 31 de Diciembre de 2019		
Utilidad Bruta del ejercicio		60.000,00
Participación a Trabajadores	15%	9.000,00
Base Imponible IR		51.000,00
Impuesto a la Renta por pagar	25%	12.750,00
Retenciones aplicadas		2.800,00
Total IR por pagar		9.950,00

Elaborado por: Acevedo, (2021)

El impuesto asumido se determinó en cada periodo de forma global, sin embargo, para el análisis de los contratos se realizaron las estimaciones por obra, para así tener una visión más específica del impacto tributario por cada obra.

Las ventajas que tuvo este método es el control que se tiene de los costos por cada obra pudiendo discernir si se están desviando las subcontrataciones y de esta forma cumplir plenamente con la normativa de Subcontratación.

Para la presentación de Impuestos por obra el impacto fue notable; sin embargo, al consolidar todas las obras se determinó que no es tan representativo en comparación a la presentación individual.

Compañía 2

Tabla 28 Contabilización Global

CODIGO	DETALLE	DEBE	HABER
	1		
1.01.001	Bancos	2.000.000,00	
2.04.001	Anticipos Clientes P/R anticipo 50% otorgado para la ejecución de obra.		2.000.000,00
	2		
5.01.001	Costos de Materiales Directos	128.471,00	
5.02.001	Costos de Mano de Obra	20.458,25	
5.03.001	Costos Indirectos Obra	8.741,30	
1.01.001	Bancos P/r costos de obras		157.670,55
	3		
1.02.003	Obras en construcción	157.670,55	
5.01.001	Costos de Materiales Directos		128.471,00
5.02.001	Costos de Mano de Obra		20.458,25
5.03.001	Costos Indirectos Obra P/r Activación de las obras en curso.		8.741,30
	4		
1.03.001	Clientes Nacionales	142.780,00	
4.01.001	Ingresos por Avance de Obras P/r reconocimiento de ingresos Obras		142.780,00
	5		
	Clientes Nacionales Provisión	200.000,00	
	Ingresos por Avance de Obra Provisión P/r provisión de Ingreso Planillas no aprobadas		200.000,00
	6		
5.01.0001	Costo de Construcción en Obras	157.670,55	
1.02.003	Obras en construcción P/r reconocimiento del costo Obras facturadas		157.670,55
	7		
	Costo Provisión Obra	180.000,00	
	Proveedores Locales Provisión P/r provisión del costo Asociado al avance de obra no facturado		180.000,00

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Para la contabilización global se utilizaron las mismas cuentas en todas las obras, la diferencia entre el método por obra y el global es la asignación de costos y reconocimiento de ingresos pues en cuanto a los costos se activaron antes de devengarse al momento del reconocimiento de ingresos y se provisionaron igualmente todas las obras en curso al final del año.

Tabla 29 Conciliación Tributaria Global

Conciliación Tributaria		
Al 31 de Diciembre de 2019		
Utilidad Bruta del ejercicio		5.109,45
Participación a Trabajadores	15%	766,42
Base Imponible IR		4.343,03
Impuesto a la Renta por pagar	25%	1.085,76
Retenciones aplicadas		1.427,80
Total IR por pagar		(342,04)

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Para la conciliación tributaria la presentación global no causa un impacto visual a la compañía sin embargo no se lleva un control detallado de los costos lo que dificultara al momento de la liquidación de los contratos la determinación del porcentaje de subcontratación por parte de la fiscalización.

Conclusión de análisis de contabilización: Como conclusión general de este análisis se determina que para el tratamiento contable y tributario de los costos de construcción el esquema de contabilización más viable es el realizado por obras, por cuanto se busca controlar los costos en cada obra ejecutada y teniendo así una visión más clara del impacto tributario que estas generan a la compañía y estableciendo así planes de contingencia en caso de afectación a la liquidez de la compañía por las repercusiones que puedan tener tributariamente.

Análisis General del Análisis Documental de Estados Financieros

Con respecto a los índices de impuestos, según los resultados obtenidos se determinó que si bien las compañías en estudio no han sabido aprovechar los beneficios tributarios que el Estado les ofrece dentro de los primeros años de operación, estas si han cumplido con la normativa tributaria en cuanto a presentación y pago de impuestos se refiere. Por otro lado, la aplicación de impuestos diferidos solo se vio reflejada en una sola de las compañías por lo que no se tuvo la información necesaria para determinar un ratio de impuestos diferidos.

Se concluye, si bien el sector en estudio es relativamente nuevo, esto no quiere decir que las empresas constructoras extranjeras han estado llevando una planificación de impuestos desordenada, sin embargo, se pudo deducir que existe la necesidad de una asesoría por parte de un experto tributario para la aplicación de los Beneficios Tributarios, y poder aprovecharlos en sus operaciones.

Mediante el análisis de la contabilización de las obras fue un factor importante para determinar qué tipo de modelo se aplicaría mejor en la propuesta de valor, se determinó así que el método por obra es más factible para el reconocimiento de porcentajes de subcontratación al liquidar los contratos

Conclusiones Generales de los instrumentos utilizados

Para las entrevistas realizadas a especialistas se pudo destacar que el incumplimiento de la normativa de contratación pública en la ejecución de los contratos de obras puede acarrear sanciones de responsabilidad civil impuestas por el Ente de control, y hasta la terminación unilateral del contrato.

También se pudo destacar que el mayor reto de las compañías constructoras que ejecutan contratos con el Estado es la relación que tienen con el Subcontratista, además de la preparación técnica, económica que deben tener para poder adjudicar a los contratos de obras públicas, por otro lado cada contrato tiene una entidad contratante la cual asigna un administrador del contrato, quien debe vigilar que la contratista cumpla con sus obligaciones en todo aspecto, adicionalmente existe la fiscalización de obra que puede también determinar que la obra está siendo ejecutada por otro contratista

Dentro de la encuesta realizadas lo que se pudo destacar es la importancia que tiene el control interno en una compañía, las opiniones de los contadores determinaron que mediante un mayor control se puede llevar una presentación de Estados Financieros más uniforme y facilitaría el tratamiento contable y tributario a medida que se van devengando los ingresos y los costos por cada contrato.

Para los tres análisis realizados a los elementos del costo se determinaron los porcentajes proporcionales asignados al costo de obra total para cada una de las compañías en estudio, lo cual evidenció un comportamiento común con respecto a la adquisición de materiales dando un porcentaje de 48% de asignación al costo, por otro lado un resultado inesperado que se evidencio en la asignación de costos de mano de obra siendo este del 22% no siendo relevante para la ejecución de obras públicas, y por último se concluyó que para la asignación de los costos indirectos de fabricación se pudieron derivar muchas hipótesis con respecto a los porcentajes de subcontratación, dando un 38%, nos indica que pudo haber la posibilidad de que no se estuviera llevando a cabo un adecuado control por

parte de las autoridades competentes, y que no se cumplió con el art 354 de la RESERCOP-2016-0000072, el cual ordena la verificación de los porcentajes de subcontratación mediante el fiscalizador de la obra contratada en hasta un máximo del 30%.

En síntesis, con respecto a los costos de CIF, se podría realizar un estudio más a fondo a la compañía en estudio 3 ya que al no tener un porcentaje de costos en mano de obra tiene un 100% de asignación de costos al CIF lo que se podría deducir en que el 100% de servicios son subcontratados, incumpliendo en los porcentajes de subcontratación mínimo.

A nivel tributario, los efectos no fueron diferentes, pues se estuvo afectando los costos generales de las empresas, en lugar de los contratos particulares de obras, lo que pudo haber ocasionado que en muchos casos, el margen de utilidad se vea incrementado por cuanto no se pondera el costo real de cada contrato en función de su importancia para la empresa e incluso se enmarcaron costos en un ejercicio fiscal que pudieron reflejarse en un ejercicio diferente dada la duración del contrato en el cual estuvo siendo causado.

Todas estas limitantes mostraron la importancia de estandarizar y aplicar de manera concurrente las NIIF y las leyes vigentes en materia contable y tributaria para las empresas constructoras extranjeras, ya que puede incidir positivamente en la captación de mayores márgenes de utilidad que no sean entregados al fisco.

La contabilización global y por obra no tuvieron mayores diferencias entre sí, sin embargo se concluye que al momento de la determinación de los porcentajes de subcontratación la contabilización por obra beneficia a los fiscalizadores determinado de manera más detallada la asignación de los costos por obras detallado, por lo tanto, se sugiere la aplicación de un modelo detallado de costos por obras que ayudaría a mejorar la presentación de los estados financieros y la correcta determinación de impuestos.

Capítulo 4. Propuesta

Para el presente trabajo se determinó la necesidad de desarrollar un modelo que facilite el manejo de los costos en los contratos de las empresas constructoras extranjeras, a continuación, se presenta el modelo propuesto.

4.1 Tema de la Propuesta

“Modelo de Procedimientos de Control de los Costos en los contratos por obra para las empresas constructoras extranjeras que ejecutan contratos de obras con el Estado Ecuatoriano”. MPCC

Descripción del Problema

Las empresas constructoras extranjeras al ejecutar contratos de obras con el Estado Ecuatoriano deben cumplir con lo establecido en el Reglamento a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública y la Norma de Subcontratación de Micro y Pequeñas Empresas y Actores de la Economía Popular y Solidaria para la Ejecución de Rubros de Obra, entre otras, que señalan el porcentaje que debe ser contratado para su ejecución por parte de Micros, Pequeñas y Medianas empresas, en los que además de garantizarse la transferencia tecnológica se debe contener el debido control de los costos de construcción, de manera que pueda ser revisado con los criterios de transparencia que son establecidos por el Estado.

El tratamiento contable y tributario de cada uno de los costos de construcción en una obra, sean insumos, materiales o servicios debe ser realizado conforme a lo establecido en el contrato principal del proyecto, no obstante, al establecerse sub contratos una parte importante de este control es llevado de forma particular por cada una de las empresas que han sido subcontratadas, perdiéndose de vista para la empresa que administra el contrato las diferentes particularidades que se pueden presentar durante la ejecución.

De allí que el tratamiento contable y tributario se esté llevando en diversas escalas que a su vez inciden en los esquemas del contrato macro que es el que se ha suscrito entre la empresa constructora extranjera y el Estado, dejando vacíos propios del esquema de control indirecto que refiere esta forma de contratación.

4.2 Objetivos de la Propuesta

Objetivo General

Desarrollar un modelo de procedimientos de control de costos en los contratos de construcción que permita tener un adecuado tratamiento contable y tributario de los mismos en las obras ejecutadas por las empresas constructoras extranjeras en el Ecuador.

Objetivos específicos

- Diseñar políticas y procedimientos para la aplicación de la Norma de Subcontratación de Micro y Pequeñas Empresas y Actores de la Economía Popular y Solidaria para la Ejecución de Rubros de Obra, en empresas constructoras extranjeras que ejecuten contratos con el Estado Ecuatoriano.
- Determinar las fases de aplicación de políticas y procedimientos que sirvan de base para ser aplicadas por los profesionales encargados del control de la ejecución física y financiera de los contratos de obras, sean parte de la empresa o del ente contratante o fiscalizador.
- Evaluar los beneficios de desarrollar el modelo de procedimientos de control en una empresa constructora.

4.3 Justificación de la Propuesta

Las empresas constructoras extranjeras, si bien cuentan con un adecuado control contable de los costos una vez ocurridos y consolidados, muchas veces no tienen los mecanismos adecuados para la subcontratación de servicios dentro de una obra determinada y los debidos esquemas de control de las ejecuciones que les permitan controlar a su vez los costos de construcción de manera precisa, tal como lo muestran los resultados de la investigación. Es por ello que se considera necesario el establecimiento de un esquema de procedimientos para el control de los costos de construcción en las obras licitadas por empresas constructoras extranjeras.

En ese sentido la propuesta se justifica:

Para las empresas constructoras por cuanto les permite controlar los costos particulares de cada servicio o ítem de obra subcontratado, antes de consolidar sus cuentas a nivel central, reconociendo de esta forma los contratos y partes del contrato que le están ofreciendo mayor rentabilidad. Igualmente, al ajustar sus mecanismos de control de costos y de subcontratación acceden a los beneficios tributarios que se encuentran establecidos en la normativa ecuatoriana.

Para el Estado Ecuatoriano, ya que podrá contar con una guía detallada para la fiscalización de los costos al momento de la ejecución de las obras contratadas, optimizando de esta forma los recursos de la Nación y permitiendo que los criterios de transparencia y confiabilidad sean garantizados en todos los contratos. Para las Pymes, dado que les permite un sustento formal para la transferencia tecnología y un escalón de base para el crecimiento y la especialización del trabajo.

Así mismo, desde la perspectiva social y académica, la propuesta se justifica en virtud de su relevancia metodológica al ser un instrumento mediante el cual se facilitarán la contraloría, la transparencia y la eficiencia en el uso de los bienes que pertenecen a la Nación, en tanto que sirve como fuente de consulta para administradores, gerentes y

contables de las empresas que ejecutan contratos no sólo en el Ecuador sino en el resto de los países.

4.4 Descripción de la Propuesta

La propuesta consiste en desarrollar un Modelo de Procedimientos de Control de los Costos de construcción cuyo contenido sirva de guía de aplicación fundamental para los gerentes de proyectos que ejecuten empresas constructoras extranjeras en el Ecuador, pero que pueda ser adaptado para cualquier tipo de empresa que se encuentre dentro del sector servicios y pueda requerir de la subcontratación como estrategia de funcionamiento.

Adicionalmente contribuye a que los profesionales de la contabilidad tengan una alternativa basada en las NIIF específicamente en la NIIF 15 y en las normativas establecidas por el Estado Ecuatoriano en términos de la contratación y subcontratación de servicios durante la ejecución de obras, de manera que puedan optimizar la aplicación técnica de la contabilidad trasnacional y de contratos de construcción.

El modelo debe ser aplicado en fases, como se describe a continuación:

- Fase de Diseño
- Fase de Difusión
- Fase de control y seguimiento

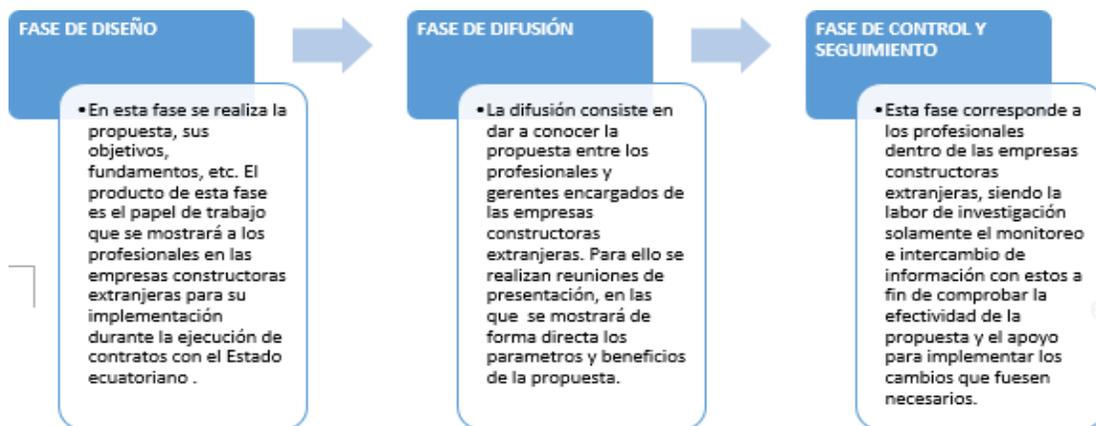


Figura 9. Fases de implementación de la propuesta.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

4.4.1 Fase de Diseño

Dentro de esta primera fase se van a determinar los puntos principales para el planteamiento del Modelo propuesto y se detallan a continuación:

1. Desarrollo de políticas
2. Definición de procedimientos aplicables
3. Esquema de control de costos en obras.
4. Control de ejecución de la obra
5. Presentación de informes y consolidación de cuentas.

Desarrollo de Políticas

Las empresas constructoras extranjeras que tengan contratos con el Estado ecuatoriano, ceñidas a sus principios y valores corporativos, con el fin de optimizar sus procesos siguiendo los esquemas de apego a las normativas legales vigentes en los países donde operan, cumpliendo además con los parámetros propios de las certificaciones internas de cada una, tienen la iniciativa de generar políticas que permitan a sus integrantes y diferentes actores de interés encausar sus labores y fomentar valores como el trabajo en equipo, la confianza mutua y la transparencia en las operaciones, de manera que, mediante el mejoramiento de los procesos internos se incrementen la productividad, eficiencia y eficacia en las operaciones. A continuación, se detallan las políticas establecidas:

Propósito: Establecer las normas que aplican en la contratación de obras y la subcontratación de ítems que inciden directa o indirectamente en los costos de ejecución.

Políticas para el cumplimiento de las formalidades:

- Toda subcontratación debe ser realizada de acuerdo con las normas establecidas por el país contratante de la empresa.
- Se debe observar el marco normativo en cuanto a la presentación de estados financieros ante las autoridades tributarias.

- Se debe conocer con suficiencia los beneficios contables y tributarios que se encuentren establecidos en la legislación vigente.

Políticas para la relación con contratistas:

- La subcontratación debe darse para aquellos ítems altamente especializados o que requieran ser intensivos en mano de obra proveniente en particular del país contratante.
- Es importante aportar al crecimiento del país receptor de la obra, por lo que las subcontrataciones se realizarán a las Pequeñas y Medianas Empresas procurando transferencia tecnológica y de conocimientos.
- Se debe aplicar las buenas prácticas de la contratación y ejecución de obras.

Políticas para la presentación Información Financiera:

- La empresa tendrá un área responsable de la presentación de estados financieros mensuales y anuales.
- Se cumplirá cabalmente con las obligaciones tributarias exigidas por el país receptor de las obras.
- Se informará a cada sucursal de la empresa, así como a cada subcontrata sobre los esquemas de presentación de la información y el cumplimiento de las obligaciones financieras y tributarias.
- La administración llevará un adecuado control de cuentas y la información contable necesaria para el desarrollo del negocio.

2.- Definición de procedimientos aplicables

A continuación, se definen los procedimientos principales que se deben de cumplir para la obtención de contratos para la ejecución de obras públicas:

El personal Gerencias debe:

- Tener participación en procesos de licitación de obras públicas.
- Atender a los llamados a concursos realizados por el Estado a través de sus diferentes entes.
- Realizar evaluaciones detalladas de los pliegos de licitación para verificar las condiciones solicitadas para la ejecución de la obra para la cual se abre la licitación.
- Revisar si la empresa tiene la capacidad técnica y tecnológica para cubrir la envergadura de la obra a licitar.
- Diseñar o instruir y dirigir el diseño de los Análisis de Precios Unitarios por cada ítem que conforme la obra, evaluando en cada caso la subcontratación de no más del 30% de la ejecución financiera por parte de Pymes.
- Evaluar la paridad ejecución financiera – ejecución física, asociada a los trabajos que deben ser tercerizados a fin de diseñar el esquema de subcontratación
- Verificar la disponibilidad de subcontratistas para cada ítem de ejecución de obra, observando la capacidad de cada uno para la ejecución del ítem requerido.
- Solicitar a los potenciales subcontratistas los Análisis de Precios Unitarios (A.P.U) por ítem a contratar, a fin de incorporarlos como costos del contrato macro.

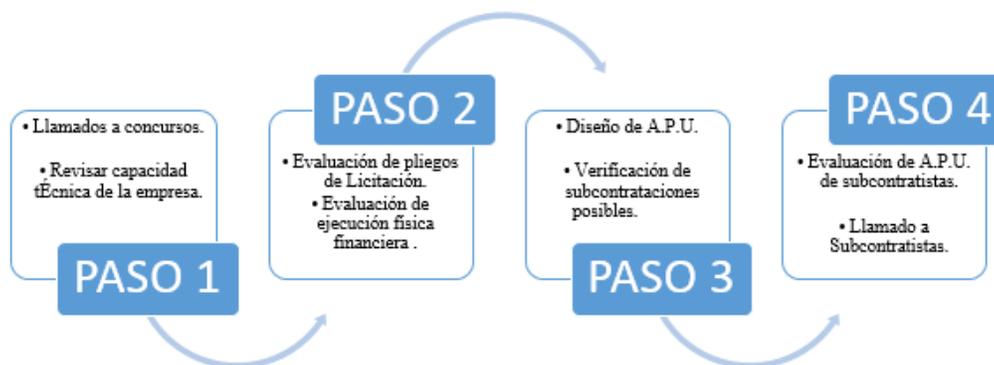


Figura 10. *Flujograma de proceso de licitación.*

Elaborado por: Acevedo, (2021)

3.- Esquema de control de costos en obras.

Ahora bien, en virtud de que la subcontratación se fundamenta principalmente en los aspectos técnicos y tecnológicos que para el contratante directo tienen mayor complejidad, esta actividad se deriva igualmente hacia empresas consolidadas que cuenten con:

- Capital de respaldo
- Amplia experiencia
- Capacidad de respuesta

Colocando de esta manera, barreras a la entrada para participar de contratos subrogados o externalizados, haciendo que continúen las empresas de mayor relevancia las que se contraten entre sí. Por lo tanto, y con la finalidad de incentivar la transferencia tecnológica, la transferencia de conocimientos y el impulso de la economía productiva de pequeña y mediana escala, el Estado Ecuatoriano ha dispuesto de una serie de normativas que obligan a los contratantes a hacer partícipe hasta en un 30% de las contrataciones externalizadas a las Pymes.

Estas normas son de aplicación universal para todos los contratantes con el Estado, pero están dirigidas especialmente a aquellos cuya sede o casa matriz se encuentra fuera del país, de forma que además de garantizar las ya mencionadas transferencias, también se garantice la contratación de personal nacional evitando así la salida en su totalidad de los fondos entregados para la ejecución de las obras y aprovechando de esta manera el efecto multiplicador propio del sector construcción.

Es por ello que, dentro de nuestra investigación se determinaron puntos críticos, debilidades y posibles razones de mejora lo que motiva la aplicación del siguiente modelo para la ejecución de todas las obras de construcción con el Estado Ecuatoriano:

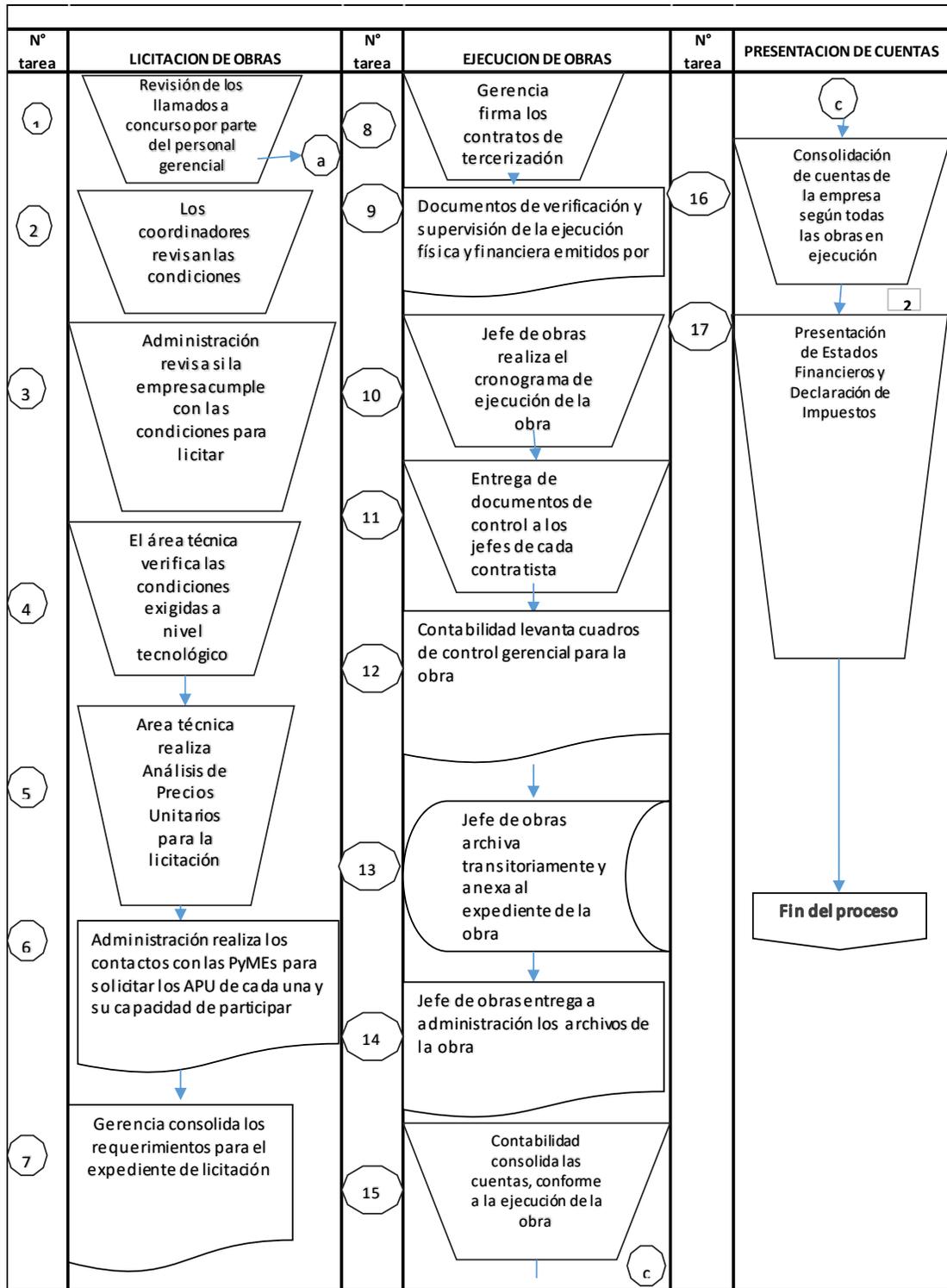


Figura 11. Diagrama de procesos para el control de obras.

Elaborado por: Acevedo, (2021)

El diagrama presentado presenta las 3 fases principales para la ejecución de las obras y un resumen de todos los procedimientos a seguir dentro de proceso, en total 17 procedimientos detallados para mejorar el control de costos de construcción dentro de las subcontrataciones.

4.- Control de ejecución de la obra

Dentro de esta etapa se establecen los principales procedimientos a seguir por parte de cada uno de los responsables de la ejecución de obras, a continuación, se detallan las responsabilidades asignadas:

Son responsabilidades del personal gerencial:

- Firmar los contratos de tercerización, donde se especifique el trabajo a realizar con el precio total y el análisis de costos unitarios realizado por el subcontratista.
- Establecer los mecanismos de supervisión de ejecución física y financiera de los ítems subcontratados.

El jefe de obras es responsable de:

- Verificar los elementos de la oferta en cuanto a cronograma de ejecución, costos y mecanismos de rendición de cuentas
- Dar a conocer y ser portador de los formatos de control de ejecución de la obra, contentivo de los ítems y sus análisis de precios unitarios, siendo exhaustivo en la presentación de gastos de insumos y materiales.

El personal de contabilidad deberá:

- Revisar los análisis de precios unitarios (A.P.U.)
- Levantar cuadro de control donde descargue día tras día y de manera exhaustiva los gastos incurridos por ítem, subcontratista y actividad realizada en la obra.

5.- Presentación de Informes y Consolidación de cuentas

Las cuentas deben ser consolidadas por obra e ítem de ejecución, de manera que los estados financieros puedan reflejar los costos de construcción asociados a la subcontratación y la empresa pueda acceder a los beneficios tributarios. A tal fin:

El personal de contabilidad debe

- Consolidar por código de cuenta los cuadros de gastos llevado por ítem, contratista y actividad realizados.
- Adaptar los pagos por valuación acordados a los criterios establecidos en la NIIF 15, de manera que sea transparente para la autoridad tributaria los ingresos y costos provenientes de cada obra.

El jefe de obras debe:

- Presentar informe de ejecución físico financiera donde especifique las actividades ejecutadas y pagadas por subcontratista, así como por la propia empresa.
- Incorporar en su informe la relación de ejecución por cada subcontratista
- Valorar los rezagos o adelantos existentes en obra para tomar las medidas pertinentes en el ejercicio siguiente.
- De esta manera, se puede resumir el procedimiento a llevar a cabo como se describe en la figura 18.

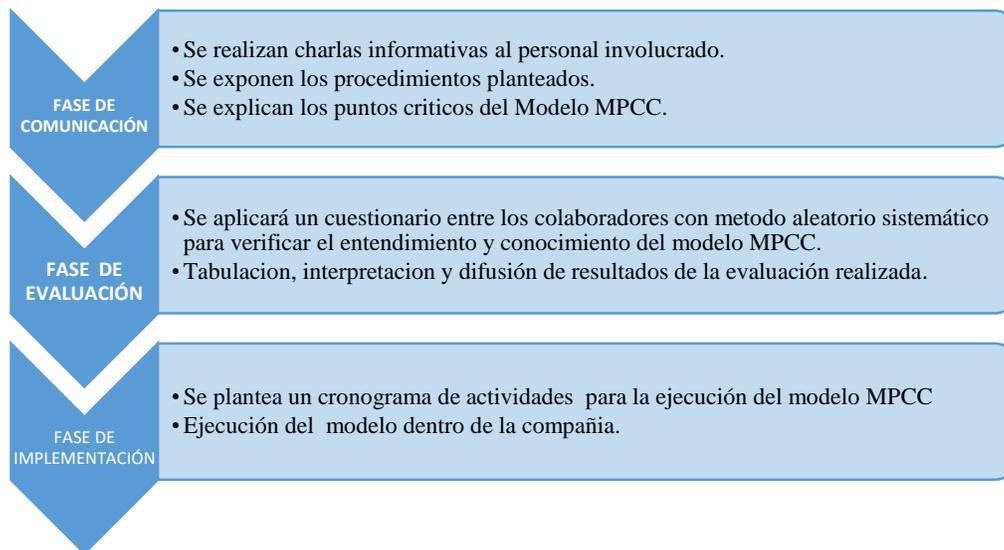
4.4.2 Fase de difusión

El modelo de procedimientos de control de costos, MPCC, en empresas constructoras extranjeras tiene como usuarios objetivos los ingenieros y profesionales de la rama contable, en particular los ligados a las actividades de gerencia de proyectos de obras de construcción. Proporciona una visión detallada de los procesos que son llevados a cabo

durante la ejecución de obras, tomando en consideración la ejecución física y financiera, así como su posterior asiento en los libros contables tanto de las empresas adjudicadas como de las subcontratadas. Por lo tanto, sienta sus bases legales en:

- NIIF 15
- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública
- Reglamento a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública
- Norma de Subcontratación de Micro y Pequeñas Empresas y Actores de la Economía Popular y Solidaria para la Ejecución de Rubros de Obra

Por lo tanto, para esta fase es necesario crear conciencia dentro de los principales usuarios sobre la importación de un correcto procedimiento de control de costos, para así poder difundir el modelo de manera gradual, a continuación, un esquema de estrategias para la difusión del Modelo propuesto:



*Figura 12: Estrategia de Difusión del Modelo MPCC.
Elaborado por: Acevedo, (2021)*

4.4.3 Fase de control y seguimiento

Para la fase 3 del modelo propuesto MPCC se tiene en evidencia los siguientes criterios:

El presente modelo constituirá un instrumento importante, en virtud de la falta de fuentes fiables de control de costos durante la ejecución de contratos de obras, más allá de la existencia de mecanismos de registro contable una vez ocurrido el gasto y las herramientas de registro cotidiano de la gerencia del proyecto llevada a cabo por el gerente del mismo, no se cuenta con un aval con el que se pueda revisar los costos y comparar los proyectados con lo que está ocurriendo durante la ejecución.

También se conforma en una guía de aplicación práctica para orientar a los profesionales en cuanto a los procedimientos contables y tributarios que deben ser cumplidos durante la ejecución de contratos de alta complejidad, generando un proceso de aprendizaje que contribuye a la capacitación y mejora del ejercicio profesional de los responsables de la ejecución de las obras en conjunción con los encargados de llevar los registros contables de forma que se amplía la información pertinente para la toma de decisiones y el aprovechamiento de los beneficios contables y tributarios que son ofrecidos por el debido cumplimiento de las normativas establecidas.

Con el fin de probar la efectividad del modelo propuesto se realizaron pruebas preliminares del modelo realizando un análisis documental a un contrato de obra adjudicado por una de las compañías en estudio que fue liquidado en el año 2019, en el cual, se pudo observar todo el proceso para la ejecución de una obra pública de manera detallada desde su adjudicación hasta su liquidación final y entrega, así como también la determinación de los porcentajes de subcontratación mínimos. Para este estudio se identificaron los siguientes parámetros:

- Periodo en el que se ejecutó el contrato.
- Monto del contrato ejecutado (incluye contratos complementarios)

A continuación, se presentan los datos:

Tabla 30 Ingresos y Costos de contrato de construcción Autopista S1

OBRA	AUTOPISTA S1			Contratado	Ejecutado	
SECTOR	PÚBLICO			Contrato	2.187.894,62	2.452.277,10
				Contrato complementario:		137.817,97
				Total	2.187.894,62	2.590.095,07
Suscripción del contrato:	08/12/2017			Anticipo 50% del Contrato	1.093.947,31	
Entrega de Anticipo:	04/01/2018					
Ampliación del contrato	28/03/2018					
Terminación Real del Traba	14/04/2019					
COSTOS						
MES/AÑO	2017	2018	2019			
ENERO		443.269,29	10.812,00			
FEBRERO		415.114,54	1.532,67			
MARZO		865.555,22	1.711,00			
ABRIL		237.689,47	150,00			
MAYO		119.128,38				
JUNIO		10.107,79				
JULIO		8.140,79				
AGOSTO		3.644,48				
SEPTIEMBRE		-				
OCTUBRE		494,11				
NOVIEMBRE		-				
DICIEMBRE	10.649,06	9.466,71				
TOTAL	10.649,06	2.112.610,78	14.205,67			
INV. INICIAL (CONSTRUC.)	-	10.649,06	-			
TOTAL POR DEVENGAR	10.649,06	2.123.259,84	14.205,67			
DEVENGO	-	2.123.259,84				
INV. FINAL (CONSTRUC.)	10.649,06	-	14.205,67			
INGRESOS						
FECHA	MONTO	DETALLE				
11/03/2018	1.804.518,70	PLAN 01				
13/05/2018	383.375,92	PLAN 02				
02/12/2018	264.382,48	PLAN 03				
TOTAL 2018	2.452.277,10					
15/03/2019	137.817,97	PLAN 04				
TOTAL 2019	137.817,97					
TOTAL FACTURADO	2.590.095,07					

Fuente: Departamento Contable Compañía 3

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Tabla 32 Relación ingresos y costos-Devengo del Contrato de Construcción

AÑO	INGRESOS	COSTO DEVENGADO	% DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS	% DE RECONOCIMIENTO DE COSTOS	VARIACIONES ENTRE INGRESOS Y COSTOS
2017	-	10.649,06		0,498%	-0,4982%
2018	2.452.277,10	2.112.610,78	95%	98,837%	-4,1581%
2019	137.817,97	14.205,67	5%	0,665%	4,6564%
	2.590.095,07	2.137.465,51	100%	100%	

Fuente: Departamento Contable Compañía 3

Elaborado por: Acevedo, (2021)

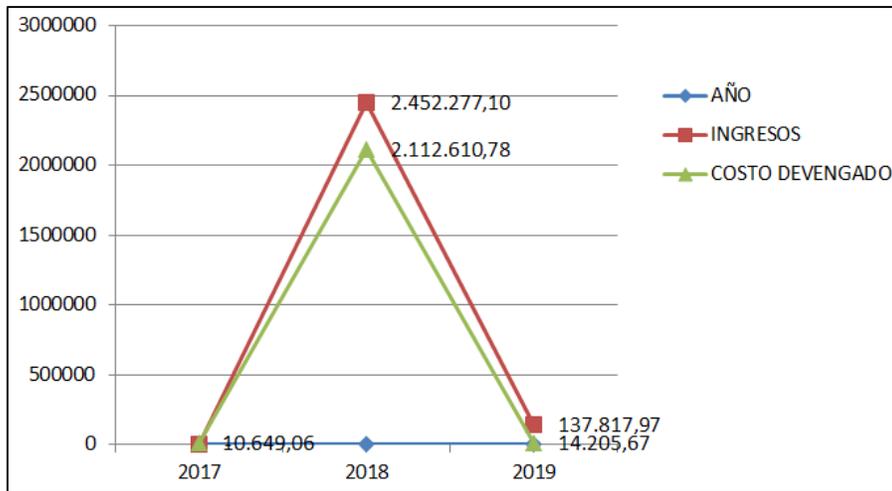


Figura 13 Relación Ingresos y Costos-Devengo del Contrato

Fuente: Departamento Contable Compañía 3

Elaborado por: Acevedo, (2021)

Análisis: El presente contrato tuvo una duración de 3 años, los costos generados durante el primer año desde la firma del contrato se registraron en el Activo utilizando la cuenta Construcción en Curso, hubo un reconocimiento del 0.50%, para el año 2 hubo un reconocimiento del 95% de los ingresos y el 98.83% de los costos mientras que para el tercer año fue el 5% de la ejecución como ingreso. En este análisis se pudo determinar el cumplimiento de la NIIF 15 con respecto a reconocimientos de ingresos y costos, ya que se evidencia un reconocimiento oportuno tanto de ingresos como costos dando una curva uniforme para el Contrato Ejecutado, como se aprecia en el gráfico.

Una vez analizados los datos de presentación de Balance y Costos e Ingresos de un contrato de Construcción de obra pública, como se aprecia en las tablas 31 y 32, se determinó el porcentaje de subcontratación por año, obteniendo como resultado que existe un porcentaje superior al mínimo de subcontratación del 30% que indica la norma de la Ley de Contratación Pública, lo cual se pudo haber incurrido en una sanción por incumplimiento de cláusulas del contrato. Por este motivo, con este ejemplo, se evidencia la necesidad de implementar un modelo para el control de los costos de construcción y evitar incurrir en sanciones que perjudique la compañía.

Ahora bien, una vez determinados los puntos críticos del contrato se procedió a ejecutar el modelo MPCC a todos los procesos establecidos por la administración del contrato, teniendo como principal objetivo bajar el porcentaje de subcontratación del 30%, de acuerdo a la Ley de Contratación Pública se sugiere la presentación contable de los costos de la siguiente manera:

Tabla 33 Contabilización de costos Modelo MPCC

CODIGO	DETALLE	DEB	HABE
O		E	R
	1		
5.01.001	Costos de Materiales Directos Obra A	XXX	
5.02.001	Costos de Mano de Obra A	XXX	
5.03.001	Costos Indirectos Obra A	XXX	
5.04.001	Costos por Subcontratación Obra A	XXX	
1.01.001	Proveedores Locales P/r asignación de los costos por obra y determinación de subcontratación.		XXX

Elaborado por: Acevedo, (2021)

El Estado Financiero se presenta con la consolidación de las obras y separando la cuenta de costos por subcontratación, por ejemplo:

Resultado: En la tabla 19 se evidencia un cambio en los porcentajes de subcontratación de la obra en estudio, dando un promedio del 25% lo cual beneficia positivamente a la compañía por tanto que no se incurrirá en multas ni sanciones por incumplimientos de contrato. La diferencia de presentación reafirmo el objetivo de la propuesta al diferenciar los costos de subcontratación y teniendo un mayor control por obras. Adicional a este análisis se realizó un reporte de comparación aplicando el modelo MPCC y sin la aplicación del mismo:

Tabla 35. Cuadro comparativo de aplicación de la propuesta

Sin Aplicación de la Propuesta	Al aplicar la propuesta
Rezagos de tiempo en presentación de los A.P.U. en los llamados a licitación.	Participación más expedita en los procesos de licitación.
Catálogo de cuentas por obra, que dificulta la presentación de estados financieros.	Consolidación de costos para la empresa en lugar de por obra.
Desconocimiento de los costos ocasionados por cada contratista.	Reconocimiento de los costos por tipo de contratista, lo cual permite un mejor control.
Presentación de Estados Financieros sin un formato adecuado para el tipo de contabilidad.	Presentación de estados financieros de manera más específica.
Declaración y pago de impuestos sobre obras inconclusas que pueden no haber representado ingresos durante el ejercicio.	Declaración y pago de impuestos diferidos, al concluir cada obra.

Elaborado por: Acevedo (2021)

4.5 Factibilidad de Aplicación de la propuesta

4.5.1 Factibilidad Económica:

Las empresas constructoras extranjeras cuentan con oficinas propias para la administración de contratos en el país, donde profesionales en distintas áreas confluyen para garantizar que los procesos, normas y procedimientos propios de la empresa, así como las normas de aplicación general a nivel legal, contable y tributario sean cumplidas a cabalidad. Esto quiere decir que este tipo de compañías mantiene en su staff una serie de personas con la capacidad técnica para incorporar métodos y definir de la mejor forma los esquemas para el desempeño de las competencias que le son propias.

En ese sentido, esta propuesta viene a optimizar los costos, tanto aquellos que pertenecen a la producción como los administrativos que devienen de la gerencia de las obras, entonces, al no acarrear la inclusión de nuevos profesionales no significar un incremento en los gastos de administración y al contrario estar orientada al adecuado control de los costos imputables como de ejecución en los contratos, cuenta con la factibilidad económica necesaria para su implementación.

Quiere decir que, dado que los costos de implementación de la propuesta son estáticos, es decir ocurren en una única oportunidad y que será útil en todos los procesos de licitación que posteriormente sean ganados, la rentabilidad neta por la aplicación de la propuesta se verá ampliada a medida que se logren más contratos de licitación. Adicionalmente, puede permitir una disminución de costos hasta de un 50% en ítems de obra, siendo que las obras licitadas ocurren desde los 10.000\$, entonces el beneficio de aplicación de la propuesta es superior al costo de implantación aún con una sola obra adjudicada, ratificando de esta forma su factibilidad financiera.

4.5.2 Factibilidad Humana

Para las empresas constructoras extranjeras que operan en el Ecuador y particularmente aquellas que ejecutan contratos con el Estado, es importante contar con profesionales altamente capacitados, que tengan competencias en las áreas de contabilidad, auditoría y finanzas al tiempo que conozcan los marcos formales existentes en el país. De esta manera, la formación profesional de contadores, administradores, ingenieros, entre otros en nuestro país brinda de forma confiable, por lo que la propuesta cuenta con factibilidad humana para su ejecución.

4.5.3 Factibilidad Legal

Esta propuesta tiene sus fundamentos principalmente en las normas establecidas en:

Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública (2018), en su artículo 79, donde define el porcentaje mínimo y máximo de subcontratación por el que podrán optar las empresas.

4.6 Beneficiarios directos e indirectos

4.6.1 Beneficiarios directos

Esta propuesta es una herramienta que beneficia directamente a los administradores de contratos y gerentes de las empresas constructoras extranjeras, así como a los fiscalizadores que realizan actividades de control sobre la ejecución de obras contratadas por estas empresas, en virtud que describe de manera sencilla la serie de pasos y procesos que deben cumplirse dentro de las políticas de control de los costos de construcción con el fin de dar un adecuado tratamiento contable y tributario a estos.

4.6.2 Beneficiarios Indirectos

Así mismo, beneficia a las Pymes, ya que al formar parte del ciclo de contratación dentro de la ejecución de las obras se verán obligadas a ajustar sus esquemas de presentación de la información contable, financiera, tributaria y de análisis de costos a los estándares exigidos por las empresas contratantes, permitiendo de esta forma el crecimiento de este sector y la transferencia del conocimiento técnico, además de incitar a los profesionales y propietarios de estas empresas a la formación y capacitación, que en el mediano y largo plazo significaría un aporte importante dentro del sector.

El contar con un sistema procedimental, todos los involucrados en la ejecución de contratos de obras pueden establecer de mejor forma un funcionamiento en red que les permite el reconocimiento de cada uno como actor fundamental en cada obra y el intercambio oportuno de las informaciones de manera precisa y ordenada, coadyuvando a una ejecución más eficiente desde el punto de vista económico, financiero y físico.

En el mismo orden de ideas, con el alcance de mayor eficiencia en la ejecución de las obras y en el control de los costos de construcción, siguiendo la adecuada paridad entre la parte física y financiera, se obtienen beneficios monetarios derivados por una parte de los ahorros en la ejecución y por la otra en un mayor nivel de ganancias que se derivarán de la ya mencionada eficiencia. Quiere decir que, con la propuesta realizada, las empresas obtienen beneficios monetarios que se verán reflejados en sus cuentas financieras de forma permanente durante la ejecución de los contratos.

4.7 Conclusiones de la propuesta.

Se ha desarrollado un modelo que se aplicaría en las empresas constructoras que licitan obras de contratación pública para determinar los porcentajes de subcontratación y los límites establecidos y de esta forma evitar contingencias por el incumplimiento de la norma que podrían acarrear sanciones económicas y hasta la terminación del contrato.

Además, en primera fase se estableció un conjunto de políticas y procedimientos que permitan controlar adecuadamente la subcontratación en las empresas constructoras, por la importancia que tienen dentro del tratamiento contable y tributario ayudara a manejarlo de manera más eficaz.

Para el desarrollo del modelo MPCC se tomaron en cuenta las conclusiones y criterios obtenidos durante el desarrollo metodológico, destacando la importancia de un adecuado sistema de control para los costos de subcontratación evitando así posibles contingencias e imprevistos.

Por último, se ha establecido una comparación de los posibles resultados de la incorporación del Modelo MPCC a las actividades de las empresas constructoras mediante una simulación contable que determino la factibilidad de la propuesta, y mediante la correcta aplicación del mismo mejorara notablemente la contabilización de los costos de subcontratación.

Conclusiones

En el desarrollo del marco teórico se han incorporado información relevante de autores tanto nacionales como extranjeros, así como también normativa contable y tributaria que permiten analizar los costos de empresas del sector de la construcción y la aplicación de la normativa contable y tributaria.

Se han identificado los porcentajes de subcontratación en los contratos de construcción de obra pública ejecutados por las empresas constructoras extranjeras, se determinó que poseen un ajuste aceptable con respecto a las normas ecuatorianas de subcontratación de pequeñas y medianas empresas en el Ecuador, aunque de esta manera, los porcentajes máximo de subcontratación no son respetados, en tanto subrogan más de lo establecido.

Se determinó que la aplicación de la NIIF 15 incide en los costos en los contratos de construcción, mediante el reconocimiento de ingresos, de acuerdo a las cláusulas del contrato, sin embargo, el efecto del reconocimiento de ingresos, debido a las cláusulas contractuales, puede tener efectos en el pago de impuestos, la distribución de dividendos, el cálculo de índices financieros, entre otros.

Mediante el desarrollo del modelo propuesto MPCC para el control de costos de construcción las empresas constructoras extranjeras podrían alcanzarán beneficios monetarios asociados a la disminución de mermas y desviaciones propias de su proceso productivo, así como también mejoras en la presentación de los resultados contables lo que influye en la parte tributaria.

Recomendaciones

Aplicar un instrumento de control para la correcta gestión de puntos críticos en la determinación de los costos de los contratos de construcción ejecutados por la empresa constructora extranjeras.

Se recomienda establecer políticas contables internas para la correcta determinación de porcentajes de subcontratación al momento de la entrega de pliegos de licitación, como también durante el proceso de ejecución de las obras, en concordancia con la normativa ecuatoriana.

Realizar la correcta aplicación de la NIIF 15 para cada uno de los contratos ejecutados por las empresas constructoras extranjeras, con el fin de alcanzar información real de su contabilidad desde el principio de las obras.

Con la elaboración y aplicación de un modelo de procedimientos también se definirá una estructura orgánica apropiada para el giro del negocio, con la cual mejorarán de manera eficiente las líneas de comunicación, promoviendo así que las líneas de responsabilidad sean claras y evitará duplicidad en las cadenas de mando.

Referencias Bibliográficas

- Amador, G. (2014). Validez y confiabilidad del instrumento de recolección de datos. En B. K, *Investigación y educación* (págs. 35-39). Barcelona: Paidós.
- Ander-Egg, E. (1983). *El trabajo en equipo*. Instituto de Ciencias Aplicadas. No.1 Colección Ideas en Acción. Bs.As.
- Cedeño, P. (2016). Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador, caso PyMEs de la construcción en la ciudad de Manta. *Dominio de las Ciencias*, 44-62.
- Cevallos, M., Dávila, P., & Mantilla, D. (2015). *Contabilidad general para docentes y estudiantes de nivel superior*. Quito, Ecuador:: Editorial Raya Creativa.
- Código Tributario del Ecuador*. (2009). Ediciones Legales.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Obtenido de Registro Oficial N° 449 del Tribunal Constitucional de la República de Ecuador, Octubre 20: https://www.oas.org/juridico/mla/sp/ecu/sp_ecu-int-text-const.pdf
- De la Mota, X. (2018). *Subcontratación en el sector de la construcción, artículo técnico PRL*. Obtenido de Gobierno de España: <https://www.adegi.es/adegi/subcontratacion-sector-construccion-articulo-tecnico-prl-201806/#>
- Echeverría, A. (2015). *El sector de la construcción y la economía ecuatoriana, período 2007 - 2013*. Obtenido de Tesis pregrado, Universidad de Guayaquil: <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/9167/1/EL%20SECTOR%20DE%20LA%20CONSTRUCCION%20Y%20LA%20ECONOMIA%20ECUATORIAN%20A%20PERIODO%202007-2013.pdf>

Gómez, C., & Olaya, J. (2018). *Efectos por cambios de NIC 11 a NIIF 15 en la Empresa Adokasa, SA*. Obtenido de Tesis Universidad de Guayaquil: <http://repositorio.ug.edu.ec/handle/redug/37659>

Hurel, G., Casalilla, X., & García, J. (2019). Acumulación y asignación de los costos de construcción y su efecto en los resultados de la empresa VADRY S.A. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Obtenido de <https://www.eumed.net/rev/oel/2019/06/costos-produccion-vadrysa.html>

Hurtado, J. (2001). *El proyecto de investigación, metodología de la investigación holística*. Venezuela: FEDUPEL – SYPAL.

Leal, J. (2005). *La Autonomía del Sujeto Investigador en la Metodología de la Investigación*. Caracas: Centro Editorial LITORAMA.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1997).

Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. (2018). Registro Oficial 395.

NIC 11. (2004). *Contratos de Construcción*. IASB.

NIIF 15. (2014). *Ingresos de actividades ordinarias provenientes de Contratos con clientes*. IFRS Foundation.

Palella, S. (2004). *Metodología de la investigación cualitativa*. Venezuela: FEDUPEL.

Pérez, A. (2004). *Guía metodológica para anteproyectos de investigación*. Venezuela: FEDUPEL.

Reglamento a la Ley Orgánica Sistema Nacional Contratación Publica. (2016). *Decreto ejecutivo 1700*. Registro Oficial Suplementario 588.

Republica del Ecuador. Superintendencia de compañías. (2006). *Resolución No. 06. Q. ICI*. Obtenido de

https://www.supercias.gob.ec/bd_supercias/descargas/ss/20110809095529.06.pdf

Resolución No RE-INCOP-2013-0000099. (2013). *Instituto Nacional de Contratación Pública*.

Reyes, F. (2012). *Aspectos clave para lograr una mayor eficacia y eficiencia en la subcontratación del sector de la edificación (proyecto final de carrera, EPSEB)*. Obtenido de https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2099.1/18234/PFC_final_03-09-12.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Rojas, E., Molina, O., & Chacón, G. (2016). Un sistema de acumulación de costos para las empresas del sector agroindustrial frigorífico. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 24(2), 111-132.

Sabino, C. (1992). *El proceso de investigación*. Venezuela: Panapo.

Seminario, R., & Hernández, J. (2017). *Análisis del impacto de NIIF 15 en los resultados económicos -financieros de las empresas constructoras inmobiliarias del Perú que no cotizan*. Universidad de Piura. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/328175895_ANALISIS_DEL_IMPACTO_DE_LA_NIIF_15_EN_LOS_RESULTADOS_ECONOMICOS_-_FINANCIEROS_DE_LAS_EMPRESAS_CONSTRUCTORAS_E_INMOBILIARIAS_DEL_PERU_QUE_NO_COTIZAN

Yagual, A., Lopez, M., Sánchez, L., & Narváez, J. (2018). La contribución del sector de la construcción sobre el producto interno bruto PIB en Ecuador. *Revista Lasallista de Investigación*, 15(2), 286-299.

ANEXOS

Anexo I

UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE

INSTRUMENTO

Estimado Gerente, el presente cuestionario tiene el propósito de recolectar información sobre los procesos llevados a cabo en su empresa respecto a la contratación de obras y subcontratación de ítem para la ejecución de las mismas. Este instrumento forma parte del trabajo de titulación *Tratamiento Contable y Tributario de los costos de producción aplicados en las empresas constructoras extranjeras*, cuyo objetivo es Evaluar la necesidad de implementar un modelo de procesos de control de los costos de producción de las empresas constructoras extranjeras. Sírvase responder las preguntas de forma específica. Muchas gracias.

1 ¿Cuántos contratos con el Estado ecuatoriano ha tenido su empresa en los últimos 5 años?

- a) Ninguno
- b) 1
- c) 2
- d) 3
- e) 4
- f) Más de 4

2 ¿Para la ejecución de los contratos en los que ha sido adjudicado, ha requerido la subcontratación de servicios a otras empresas del sector?

- a) SI
- b) NO

- 3 ¿Qué tipo de empresa ha subcontratado para la ejecución de ítem en obras?**
- a) Pyme
 - b) Empresa Nacional
 - c) Empresa Internacional
- 4 ¿Al momento de valorar los costos de contratación ha considerado la subcontratación como uno de ellos?**
- a) SI
 - b) NO
- 5 ¿Qué porcentaje de las obras realizan por medio de subcontratación?**
- a) Menos del 30%
 - b) Entre el 30% y el 50%
 - c) Entre el 50% y el 75%
 - d) Más del 75%
- 6 ¿Qué porcentaje de obras es ejecutado por subcontratación de MiPyMEs?**
- a) Menos del 30%
 - b) Entre el 30% y el 50%
 - c) Entre el 50% y el 75%
 - d) Más del 75%
- 7 Durante la ejecución de los contratos, ¿Realiza contrataciones de servicios que no han sido estimadas y declaradas en su oferta?**
- a) SI
 - b) NO

Anexo 2

FICHA DE OBSERVACIÓN

Nombre de la Empresa:

Fecha de realización:

Nota: responda a la siguiente ficha de manera objetiva según corresponda.

1 ¿La empresa visitada cuenta con oficinas operativas?

SI
NO

2 ¿La empresa visitada cuenta con personal operativo y obrero contratado de manera directa?

SI
NO

3 ¿La empresa visitada tiene un esquema de expedientes de relación contractual con sus subcontratistas?

SI
NO

4 ¿La empresa visitada tiene declarado en su visión o misión el apego a las normativas del país donde opera?

SI
NO

5 ¿La empresa visitada tiene manuales de normas y procedimientos en el área gerencial, contable y operativa?

SI
NO

6 Posee establecido políticas y procedimientos relacionados con la UAFE?

SI
NO

7 ¿La empresa posee asesores tributarios que validen la información que se remite a los organismos de control?

SI
NO

8 ¿La empresa posee matrices de control de riesgos relacionados con la subcontratación?

SI
NO

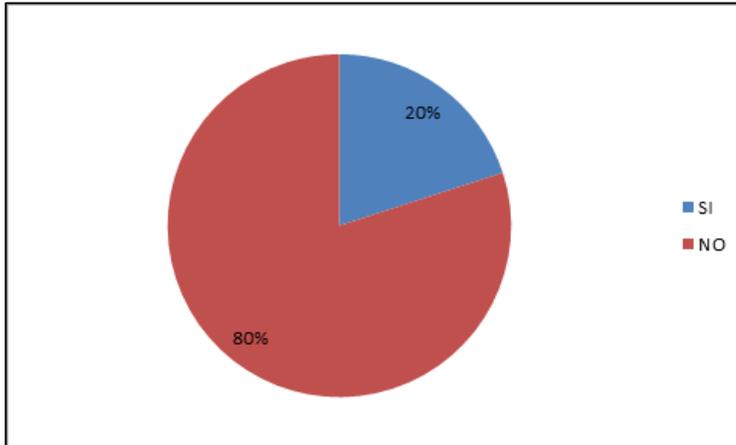
9 ¿La compañía adopta la correcta aplicación de la NIIF 15?

SI
NO

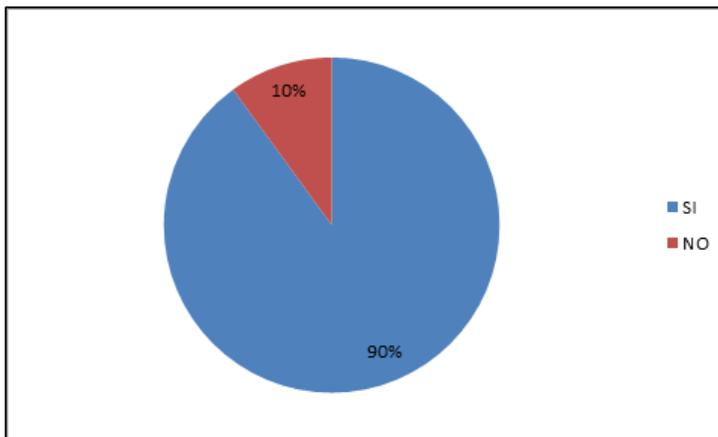
Anexo 3

Gráficos de los resultados de la observación

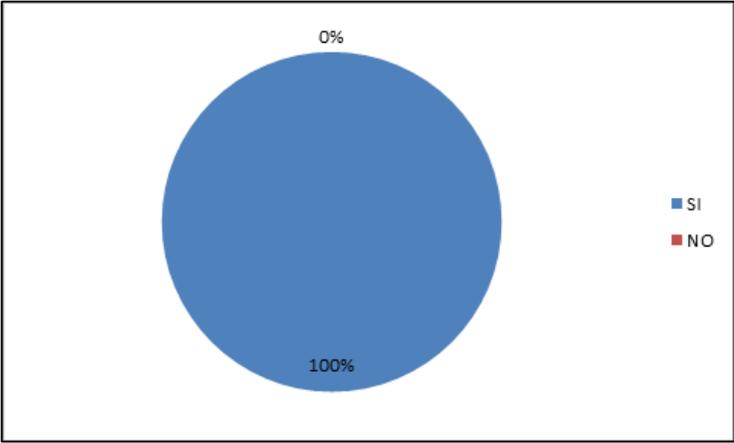
Pregunta 1. ¿La empresa visitada cuenta con oficinas operativas?



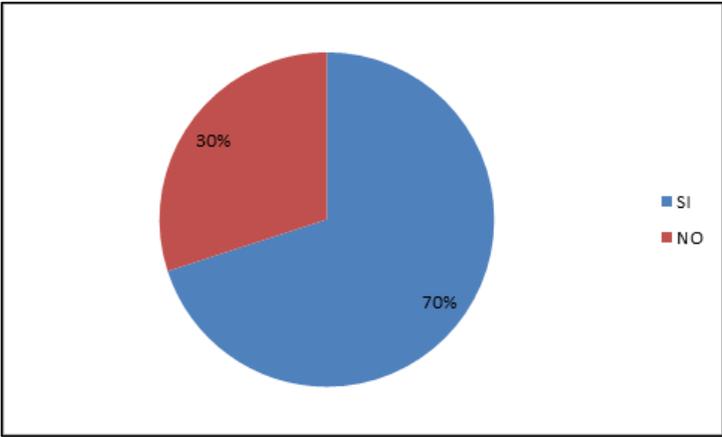
Pregunta 2. ¿La empresa visitada cuenta con personal operativo y obrero contratado de manera directa?



Pregunta 3. ¿La empresa visitada tiene un esquema de expedientes de relación contractual con sus subcontratistas?



Pregunta 4. ¿La empresa visitada tiene declarado en su visión o misión el apego a las normativas del país donde opera?



Pregunta 5. ¿La empresa visitada tiene manuales de normas y procedimientos en el área gerencial, contable y operativa?

