

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS

Carrera: Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD

Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales

¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?

Cra. Yanina del Valle Vallejo

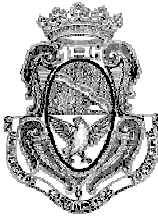
Tutor:

Cr. Quadro Martin

Córdoba 30 de Junio de 2015



Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales ¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor? por Yanina del Valle Vallejo se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

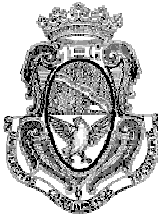


AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Escuela de Posgrado de Ciencias Económicas, por la posibilidad de capacitarme profesionalmente, adquiriendo nuevos conocimientos y experiencia brindado por los docentes de esta institución.

A mi tutor Esp. Martin Eduardo Quadro por su tiempo y predisposición que me permitió desarrollar esta investigación.

Por último agradezco, a la Dra. Eliana Werbin y al Dr. Juan A. Arguello que en todo momento se encontraron dispuestos a brindarme ayuda y me impulsaron a terminar este trabajo.



RESUMEN

Este trabajo propuso analizar el procedimiento de contabilización de las empresas del sector de la construcción. Para ello, se consideró las particulares existentes en la registración contable de la información financiera de dichas entidades. Detallando el impacto que genera utilizar normas contables nacionales o normas contables internacionales. Se profundizó el método de porcentaje de realización, como tema principal. Se analizó dicho método a través de un ejercicio numérico, puntualizando como se deberían contabilizar los ingresos y egresos de la compañía, según si sus estimaciones contaban con suficiente fiabilidad y cuando no cumplían con dicha condición. Por último, se consideró el efecto impositivo, centralizado en el impuesto a las ganancias. Se comparó el método tradicional y el método del diferido para contabilizarlo. Se tuvo en cuenta el efecto que genera en las empresas del sector, como también en la entidad gubernamental responsable del control y recaudación del impuesto más significativo del país.

Palabra claves: Empresa constructora, impuestos a las ganancias, método de porcentaje de realización; NIC Nro. 11, NIC Nro. 12, RT Nro. 17



ABSTRACT

This work proposed to analyze the procedure of accounting for companies in the construction sector. For this, the specific situation in the accounting records of financial reporting of such entities were considered, detailing the impact that use national and international accounting standards produce. The percentage of completion method was tried with major deep, as the main theme. This method was analyzed through a numerical exercise, pointing how should be accounted the income and expenses of the company, according to whether their estimates had sufficient reliability and when they didn't meet that condition. Finally, the tax effect was considered, centralized in the gains tax. The traditional method and the deferred method were compared. The effect it has on the companies of the sector, as well as in the governmental entity responsible for control and collection of the most significant tax of the country was considered.

Key words: Construction company, gains tax, NIC No. 11, NIC No. 12, percentage of completion method; RT No. 17.



ÍNDICE

Introducción.....	1
Metodología.....	3
Resultados y discusión.....	5
Contabilidad de la información financiera de empresas del sector de la construcción	5
Estudio descriptivo sobre procedimientos contabilización de ingresos y gastos en función al método de porcentaje de realización en la empresa Electroingeniería S.A	20
Análisis de efectos impositivos de la contabilización de empresas del sector de la construcción desde normativa impositiva nacional	29
Conclusiones.....	37
Bibliografía.....	42



INTRODUCCIÓN

Las empresas constructoras tienen como desafío el reconocimiento de sus ingresos y costos según la naturaleza de la actividad que desarrollan, ya que en el momento en que se reflejan en la contabilidad, determinan el resultado del ejercicio de dicha compañía.

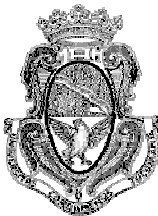
Es de suma importancia la forma de reconocimiento de los resultados de la empresa, ya que la Contabilidad Financiera tiene la potencialidad de alterar la creencia de los usuarios de la información, repercutiendo significativamente en la toma de decisiones (Quadro, Werbin 2003)

En las normas contables argentinas no existen pautas específicas para el tratamiento de ingresos y costos provenientes de contratos de construcción. Sólo ciertos lineamientos generales, aplicables básicamente a la determinación del costo de los bienes en proceso de construcción a través de la Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.).

A nivel mundial, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Board – IASB*) emitió la Norma Contable Internacional Nro. 11. Pero sólo es obligatoria la aplicación de las normas contables internacionales para las empresas que se encuentren bajo la órbita de la Comisión Nacional de Valores, según las Resoluciones Técnicas Nro. 26 y 29 de F.A.C.P.C.E.

En la medida que una empresa va creciendo en el mercado, nace la necesidad de adaptarse a la globalización mundial en el cual hay un claro mensaje de tener una contabilidad homogénea a fin de facilitar el intercambio de la información.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



“La idea de avanzar hacia un modelo contable globalizado centrado en la concepción que la contabilidad debe ofrecer información de validez económica, y no sólo numérica para tomar decisiones” (López Santino, 2008). Es por ello que la empresa si quiere introducirse a un mercado internacional el camino que debe de tomar es el de la aplicación de normas contables internacionales.

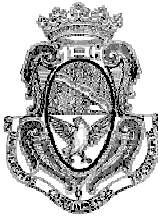
Si en la naturaleza de la actividad de la empresa, poseen contratos de construcción que duren por más de un periodo contable, lo fundamental es encontrar la mejor manera de contabilizar la distribución de los ingresos y costos. Una empresa Constructora debe reflejar en su contabilidad los resultados de tal forma de evitar conflictos entre el principio de prudencia y el principio de correlación de ingresos y gastos.

El presente trabajo pretende determinar las diferencias que existen entre las normas contables nacionales e internacionales en el reconocimiento de ingresos y costos destacando los efectos que puedan producirse en la contabilizar al utilizar el método de grado de avance. A través de un trabajo práctico numérico se pretende demostrar los efectos que pueden recaer sobre la determinación del resultado de la compañía, y su repercusión a nivel fiscal.

También se pretende exponer cuales serian los cambios cuantitativos y cualitativos que debería realizar una empresa del sector constructor que utiliza normas locales a fin de introducir las normas contables internacionales a su contabilidad.

El objetivo de este trabajo final es analizar el procedimiento de contabilización de las empresas del sector de construcción, que utilice el método de porcentaje de realización. A fin de evaluar el impacto contable e impositivo que pueda generar en la compañía la utilización normas contables nacionales o normas contables internacionales.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



METODOLOGÍA

1) Contabilidad de la información financiera de empresas del sector de la construcción:

Se realizó un estudio de las normas nacionales aplicables en la República Argentina y de Normas Internacionales. Se verificaron sus similitudes y diferencias. El estudio se llevó a cabo en base a estudios exploratorios de carácter bibliográfico, que tuvo en cuenta los siguientes autores:

- Falcón Perez. & Fuentes Perdomo (2006).
- Garay González (1997).
- Lopez Santino (2008).
- N.I.C. 11 (IASB).
- Resolución Técnica Nro. 17.
- Quadro & Werbin (2003).
- Valerio Aparicio & Moreno Artes (2004).

2) Estudio descriptivo sobre procedimientos contabilización de ingresos y gastos en función al método de porcentaje de realización en la empresa Electroingeniería S.A

Se analizaron distintas metodologías propuestas por las normativas nacionales como internacionales, aplicándolo a un caso práctico real. Para ello se examinó los datos de Electroingeniería S.A., una sociedad constituida en el año 1977, que está dedicada a la ingeniería, construcción, operación y mantenimiento de grandes obras y servicios electromecánicos, civiles, de arquitectura, viales, de saneamiento, de conducción de fluidos y otras especialidades asociadas.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Específicamente se evaluarán la metodología del porcentaje de realización analizando los efectos que producen si el contrato es de precio fijo cuando sus ingresos y costos son medidos con fiabilidad y en el caso que no puedan ser medidos con fiabilidad. Esta es una modalidad con la que la compañía suele contabilizar las distintas obras que realiza. Dicho análisis se realizó evaluando los datos del ejercicio económico iniciado el 01 de enero de 2013 y finalizado el 31 de diciembre de 2013.

3) Análisis de los efectos impositivos de la contabilización de empresas del sector de la construcción desde la normativa impositiva nacional e internacional

- N.I.C.12 (IASB)
- Melo & A. Gutiérrez (Nov. 2005)
- Resolución Técnica Nro. 17.
- Biondi (1993)
- Osler, (2009).
- Resolución 3363 A.F.I.P. (2012)

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



RESULTADOS Y DISCUSIÓN

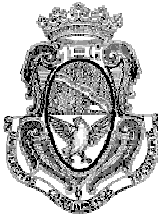
LA CONTABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN

Particularidades de las empresas del sector de la construcción:

“La relevancia del sector de la construcción en el desarrollo económico de cualquier país es comúnmente aceptada, no solo por su repercusión en términos de vivienda, negocios o infraestructuras, si no también por una influencia positiva sobre la generación de empleo, por lo que este sector es un motor primordial para la generación de puestos de trabajo. Es características del sector constructor la heterogeneidad en los productos afectados, desde proyectos de gran complejidad y envergadura- como las obras de infraestructura pública, – hasta trabajos más sencillos, lo que ha fomentado la gran multiplicidad de unidades productoras de empleos, que se dedican a determinadas labores y que lleva a un alto grado de especialización del sector”. (Falcón Pérez & Fuentes Perdomo, 2008).

“Entre las cuestiones que se deben considerar al momento de la elaboración y preparación de la información contable de estas empresas, la más relevante “es el reflejo del resultado de las obras en curso de ejecución al cierre del ejercicio contable, ya que tiene una influencia determinante sobre los resultados periódicos de la empresa y sobre el reflejo de su situación patrimonial” (Garay González, 1997).

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Las empresas de estas características, tienen una problemática contable especial debido a que el periodo de construcción o fabricación de sus productos es superior a la duración del periodo contable. El problema es la distribución temporal de los ingresos y costes generados por dichos producto, de ello resulta que se hayan establecido diferentes métodos de cálculo para la contabilización de los mismos.

Normas contables internacionales o normas nacionales: ¿Cual refleja mejor la contabilidad de las empresas constructoras?

Es de suma importancia la forma de reconocimiento de los resultados de la empresa, ya que la Contabilidad Financiera tiene la potencialidad de alterar la creencia de los usuarios de la información, repercutiendo significativamente en la toma de decisiones (Quadro, Werbin 2003)

En nuestro país a fines de la década de los 90 se decidió revisar las normas contables argentinas para alinearlas con las internacionales vigentes en aquel entonces. Si un tema no encuentra resolución en nuestro plexo normativo, se resuelve según en el marco de las normas internacionales. Es por ello que, las normas internacionales no nos serian totalmente nuevas. Sin embargo son más complejas, ya que regulan extensamente una variedad más amplia de operaciones comerciales que se realizan en todo el mundo y permiten utilizar una única metodología estándar, para medir la riqueza empresaria y rendir cuentas de sus resultados a la comunidad de negocios.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



En la medida que una empresa va creciendo en el mercado, nace la necesidad de adaptarse a la globalización mundial en el cual hay un claro mensaje de tener una contabilidad homogénea a fin de facilitar el intercambio de la información. “La idea de avanzar hacia un modelo contable globalizado centrado en la concepción que la contabilidad debe ofrecer información de validez económica, y no sólo numérica para tomar decisiones” (López Santino 2008). Es por ello que la empresa si quiere introducirse a un mercado internacional el camino que debe de tomar es el de la aplicación de normas contables internacionales.

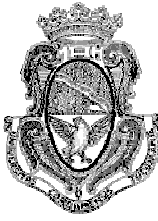
En la actualidad, sólo es obligatoria la aplicación de las normas contables internacionales para las empresas que se encuentren bajo la órbita de la Comisión Nacional de Valores, según las Resoluciones Técnicas Nro. 26 y 29 de F.A.C.P.C.E.

NIC Nro. 11: Contratos de construcción:

La evolución histórica de la NIC Nro. 11, Contabilización de contratos de construcción fue la siguiente: emitida en 1979 por el IASB nos permitía dos métodos de imputación de ingresos y gastos; el porcentaje de realización y el contrato cumplido.

El *Método del porcentaje de obra realizada*: es aquel conforme al cual los ingresos se reconocen como tales a medida que la obra progresa, obteniéndose el resultado correspondiente a la obra realizada deduciendo a aquellos los costes incurridos para la realización de la parte de la obra ejecutada.

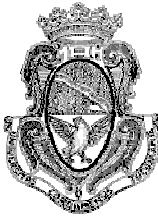
*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Método del contrato cumplido: implica reconocer los ingresos sólo cuando el contrato esté terminado. Los costes y pagos a cuenta relacionados con el contrato se acumulan en el curso del mismo, pero no se reconocen ingresos hasta la finalización de la actividad derivada del contrato.

Posteriormente en diciembre de 1993, fue aprobada la NIC Nro. 11 actual, lo cual ya no permite la aplicación del método de contrato cumplido. El propósito fue disminuir el grado de flexibilidad de las normas internacionales existentes, a fin de aumentar el grado de comparabilidad de los estados financieros presentados por las empresas. Por último en 1999 fue mínimamente modificada y es de aplicación, en su versión actual, para los estados financieros que cubran periodos comenzados a partir de primero de enero del 2000. “Esta nueva versión contempla dos posibilidades:

- Cuando el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad: los ingresos y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.
- Cuando el desenlace de un contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad: los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea posible recuperar los costes incurridos por causa del contrato y los costes del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se incurran” (Falcón Pérez & Fuentes Perdomo, 2006).



Consecuentemente la NIC Nro.11 tiene como objetivo prescribir un tratamiento para la contabilidad de ingresos y costes relacionados con los contratos de construcción lo cual implica determinar:

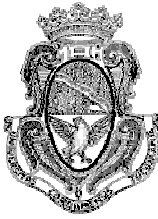
- Que lo ingresos y costes son imputables a los contratos de construcción.
- En que periodo contable deben ser reconocidos los ingresos y costes imputables a los contratos de construcción y
- Presentación de los contratos de construcción en los estados financieros.

Para esta norma un contrato de construcción: “es un contrato específicamente negociado, para la fabricación de un activo o conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en termino de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. Por consiguiente, incluye tanto los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo como los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

Los contratos de construcción se clasifican en contratos de precio Fijo y contrato de Margen sobre el costo:

- Un *contrato de precio fijo* es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



- Un *contrato de margen sobre el costo* es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

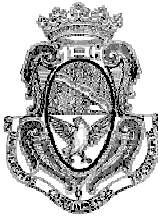
Aunque la norma se aplicara por separado a cada contrato, bajo determinadas circunstancias se habrá de realizar una agrupación o segmentación de contratos.

Cuando un contrato cubre varios activos, cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado siempre que:

- Se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;
- cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos,
- pueden identificarse los ingresos y costos de cada activo.

Por otra parte en el caso de que un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- El grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto y
- Se ejecuten simultáneamente, o en una secuencia continua.



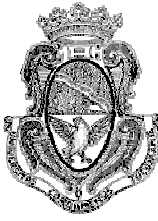
Medición de ingresos y costes del contrato de construcción:

La NIC Nro. 11 establece el valor razonable como método de medición de los *ingresos* de los contratos de construcción, los cuales están compuestos por:

- El importe inicial del ingreso acordado en el contrato
- Cualquier modificación en el trabajo contratado, en el cual el cliente apruebe el plan modificado y la cuantía del ingreso. Esta última debería poder ser medida con suficiente fiabilidad.
- Reclamaciones: son las cantidades que el contratista espera cobrar del cliente. Se incluirá como ingreso en la medida que sea probable que el cliente acepte dicho importe y siempre que sean susceptibles de medición fiable.
- Pagos por incentivos: son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Se incluirá como ingreso si el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen y el importe pueda ser medido fiablemente.

En referencia a los *costos* del contrato, la NIC Nro. 11 los clasifica en tres grandes grupos:

- los costos que se relacionan directamente con el contrato específico: tales como mano de obra, materiales de construcción, depreciaciones, costo de desplazamientos y costos de alquileres de propiedades, plantas y equipos usados en ejecución del trabajo, costos de diseño y asistencias técnicas, estimaciones de costos de rectificación y garantías y reclamaciones de terceros.
- los costos que se relacionan con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico: seguro, costos de administración directamente relacionados con

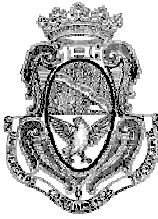


la obra. Estos costes deberían distribuirse usando métodos sistemáticos y racionales que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características.

- cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato: podrían entrar en esta categoría, los gastos generales de administración como costos de desarrollo, siempre que el reembolso esté especificado en el acuerdo de partes.

Por otro lado, no se incluirán como costos del contrato aquellos que no puedan ser distribuidos a los contratos específicos. Entre ellos están los costos generales de administración, los costos de venta, los de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y la depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se han incurrido en el trámite de negociación del contrato, pueden ser incluidos siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos se reconozcan como un gasto del periodo, no podrán ser ya incluidos en el costo del contrato en un periodo posterior.



Reconocimiento de ingresos y gastos:

La norma internacional establece dos métodos de reconocimientos de ingresos y gastos que serán aplicados en función de que el resultado del contrato pueda ser estimado con suficiente fiabilidad.

Si su medición es suficientemente factible: los ingresos y costes se imputaran al resultado del ejercicio, en proporción al porcentaje de realización del contrato a la fecha de cierre del ejercicio.

A esto se denomina método del porcentaje de realización.

La empresa es capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:

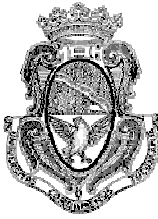
- Los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
- la contrapartida a satisfacer, y
- la forma y plazos de pago.

La entidad puede revisar, si es necesario, corregir las estimaciones de los ingresos y costos del contrato en la medida que éste se va ejecutando.

Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:

- la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- el examen del trabajo ejecutado, o
- la proporción física del contrato total ejecutada.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Más específicamente, la norma establece que en los casos de contratos de margen sobre el costo, su estimación será suficientemente fiable cuando:

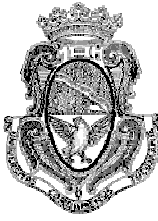
- ✓ sea probable que la empresa obtenga los beneficios derivados del contrato y
- ✓ que los gastos atribuibles al contrato puedan ser identificados y medidos con fiabilidad.

En el caso de los contratos a precio fijo además de las condiciones que se establecen para el contrato de margen sobre el costo, se le agrega que:

- ✓ los ingresos puedan medirse con fiabilidad y
- ✓ que tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, al cierre, puedan ser medidos.

En el método del porcentaje de realización, la norma establece que los ingresos y costos se imputaran a resultados del ejercicio en proporción al porcentaje de ejecución del contrato. Por lo tanto, los ingresos se imputaran a resultado a lo largo de los periodos en los que se lleven a cabo la ejecución de la obra y los costes se reconocerán como gastos en el ejercicio en que se ejecuten el trabajo. Los costes soportados en un ejercicio y que correspondan a obra no ejecutada se activaran, como obra en curso, siempre que sea probable su recuperación y serán cantidades debidas por el cliente. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente. Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

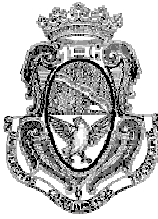


Con respecto al estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa debería utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado.

El método se aplicará acumulativamente, en cada periodo contable, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de gastos e ingresos reconocidos en el estado de resultados, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

Si su medición no es suficientemente factible: Si el resultado del contrato no puede estimarse con suficiente fiabilidad, los ingresos solo se imputaran en la medida que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato y costos se imputaran como gastos en el periodo que se incurren. Cualquier pérdida esperada por causa del contrato debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del período (contrato oneroso).

A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la empresa llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados, sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer ganancia alguna.



No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales.

En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del periodo.

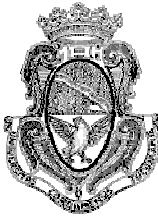
Con respecto a las pérdidas esperadas la NIC Nro.11 informa que se deben reconocer cuando los costos totales sean mayores a los ingresos totales, en la cual se imputaran directamente a resultados en el momento que sean probables con independencia de:

- ✓ Si los trabajos del contrato han comenzado o no
- ✓ El grado de realización de la actividad del contrato o
- ✓ La cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquéllos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables.

Por último, la norma solicita la siguiente información a relevar:

- ✓ los ingresos de las actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo;
- ✓ los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso
- ✓ los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.
- ✓ Para cada uno de los contratos en al final del periodo sobre el que se informa:
 - la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;
 - la cuantía de los anticipos recibidos; y
 - la cuantía de las retenciones en los pagos (fondo de reparo)

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



- ✓ La entidad debe informar, en los estados financieros, sobre:
 - los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y
 - los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos

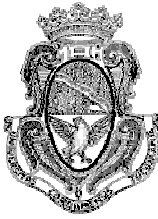
Una última aclaración, esta norma no da tratamiento a obras sin contrato.

Como se puede observar, la norma nos brinda información de forma detallada y precisa a la hora de realizar la contabilización de los Contratos de Construcción, en los estados financieros de los contratistas.

Normativa argentina RT Nro. 17

En nuestro país no existen normas específicas, sino sólo ciertos lineamientos generales, aplicables básicamente a la determinación del costo de los bienes en proceso de construcción. La Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), considera el tratamiento contable de los bienes de cambio en producción o construcción mediante proceso prolongado.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



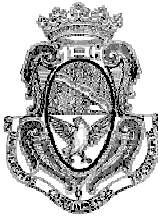
La medición contable de estos activos se efectuará a su valor neto de realización, proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, cuando:

- Se hayan recibido anticipos que fijan precio;
- las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta;
- el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra, y
- exista certidumbre respecto de la concreción de la ganancia.

En los restantes casos, se utilizará el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción tomado de un mercado activo, caso contrario, su costo de reproducción. Si la obtención del costo de reproducción fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

De lo citado anteriormente, las normas contables nacionales no cuentan con el detalle de información que presentan las normas internacionales. Tienen un menor análisis y deja al usuario sin lineamientos ante el problema de la distribución temporal de ingresos y costes generado por sus productos, cuando excedan el ejercicio contable.

“El desafío de la regulación contable reside en establecer un juego de normas que protejan los intereses de los inversores, bajo el supuesto de que la información no es un bien plenamente transable en esta nueva economía, sin incurrir en manipulaciones por parte de la gerencia.”
(Quadro, Werbin 2003).



Lo ideal sería aplicar las normas internacionales por contar con mejores lineamientos. Permite reconocer con más eficiencia las distintas actividades que lleva a cabo una compañía en el rubro de la construcción y lograr una mejor exposición de la información financiera de la misma.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



ESTUDIO SOBRE PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIZACION DE INGRESOS Y GASTOS EN FUNCION AL METODO DE PORCENTAJE DE REALIZACION

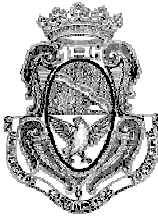
En este punto se analizó el método de porcentaje de realización en la obra Ampliación de la Estación Transformadora Planicie Banderita, que ejecutó la empresa Electroingeniería S.A en el año 2013. Dicho proyecto tiene un contrato a precio fijo donde la contratista acordó un precio fijo, pero se consideraron cláusulas de revisión de ajuste de precio, para el caso de que aumenten los costos relacionado a la ejecución de la misma. A fin de dar una mayor información de esta obra se transcribe lo que sale en la Memoria del Balance de Electroingeniería S.A:

“Ampliación de la Estación Transformadora Planicie Banderita - Playas 500 / 132 kV (\$33,8 millones IVA Incluido)

El proyecto consiste en la ampliación de la Estación Transformadora Planicie Banderita existente en la Provincia de Neuquén. Este nodo forma parte del Complejo Hidroeléctrico Cerros Colorados, operado por Duke Energy Argentina.

Se prevé que la duración de la obra sea de 12 meses aproximadamente. Para la realización de los trabajos serán necesarios más de 925 metros cúbicos de hormigón, más de 23 mil toneladas de estructuras metálicas y un Edificio de Control de una superficie de casi 108 metros cuadrados.

El grado de avance al 31/12/13 es del 96,10%.”



La empresa al tener muchos años en el rubro de la construcción lleva dos contabilidades paralelas. Una que tiene información financiera y la otra que es una contabilidad de costo donde se llevan los ingresos y costos detallados por obra. Esto facilita la obtención de datos tanto para elaborar información financiera contable, como también gerencial.

Esta información de costos permite relevar si ejecutado se está realizando según lo planificado. A su vez cuenta con personal idóneo como ingenieros y arquitectos, donde hacen relevamientos y determinan el grado de avance de los distintos proyectos que lleva la compañía.

Método de porcentaje de realización cuando la estimación de costos es fiable:

Ya terminando con las aclaraciones, se pasa a detallar el método de realización en tres momentos del año, marzo, junio y diciembre 2013 que son los periodos que la empresa realiza sus informes financieros.

Para el primer trimestre del 2013 nos informan desde el área de control de gestión que el grado de avance es de 21.29% y que los totales a términos (TyT) son: Ingresos \$21.794.246, Costos \$18.765.580

En la contabilidad financiera se informa que se las ventas fueron de \$1.207.483 y que los costos atribuibles a dicha obra fueron de \$6.320.896



Haciendo un cuadro comparativo y aplicando el método de porcentaje de realización tenemos que realizar los siguientes asientos:

Certificados a emitir	3.432.512	3.432.512
Ingresos por avance de obra		

Provision de costos por avance de obra	2.325.704	2.325.704,02
Costos por avance de obra		

Estos montos son resultado de la tabla I que sigue a continuación:

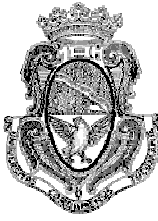
Tabla I

EISA S. A.
Balance al 31.03.2013
Ampliación ET Planicie Banderita

INGRESOS (sin IVA) al 31.03.2013					
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa del al 31/03/13	Contabilizar
Ampl ET Planicie Banderita	21.794.246	21,29%	4.639.995	1.207.483	3.432.512
Total	21.794.246		4.639.995	1.207.483	3.432.512

EGRESOS al 31.03.2013					
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa del al 31/03/13	Contabilizar
Ampl ET Planicie Banderita	18.765.580	21,29%	3.995.192	6.320.896	-2.325.704
Total	18.765.580		3.995.192	6.320.896	-2.325.704

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Resumen				
Concepto	TAT	Contabilidad	Ajuste	Totales
Ingresos	21.794.246,00	1.207.483,00	3.432.511,97	4.639.995
Costos	18.765.580,00	6.320.896,00	-2.325.704,02	3.995.192
Margen %	3.028.666,00 0,14	-5.113.413	5.758.216	644.803

Si vamos al segundo semestre, hubo una modificación en el monto del contrato debido a que hubo un aumento en los costos por tal motivo los totales a términos se modificaron. Para el cierre de balance de junio 2013 tenemos un porcentaje de avance de obra de 56,56%, ingresos por \$27.975.357 y costos por \$ 22.518.696 por otro lado en la contabilidad tenemos ventas facturadas por \$1.207.483 y costos pagados por \$7.566.553. Los asientos a registrar son los siguientes:

Certificados a emitir	14.615.402	
Ingresos por avance de obra		14.615.402
<hr/>		
Costos por avance de obra	5.170.040	
Provision de costos por avance de obra		5.170.040

Que resultan de la tabla II

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Tabla II

EISA S. A.
Balance al 30.06.2013
Ampliación ET Planicie Banderita

INGRESOS (sin IVA) al 30.06.2013					
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa al 30/06/13	Contabilizar
Ampl ET Planicie Banderita	27.975.357	56,56%	15.822.885	1.207.483	14.615.402
Total	27.975.357		15.822.885	1.207.483	14.615.402

EGRESOS al 30.06.2013					
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa al 30/06/13	Contabilizar
Ampl ET Planicie Banderita	22.518.696	56,56%	12.736.593	7.566.553	5.170.040
Total	22.518.696		12.736.593	7.566.553	5.170.040

Resumen				
Concepto	TAT	Contabilidad	Ajuste	Totales
Ingresos	27.975.357	1.207.483	14.615.402	15.822.885
Costos	22.518.696	7.566.553	5.170.040	12.736.593
Margen %	5.456.661 19,51%	-6.359.070	9.445.362	3.086.292

Analizando el último trimestre del año, nos encontramos con los siguientes datos.

Los totales a términos se mantuvieron, el grado de avance fue de 96,13%. En la contabilidad se registraron por ventas \$19.066.730 y por costos \$15.133.106.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Los asientos a realizar serian:

Certificados a emitir	7.826.049	
Ingresos por avance de obra		7.826.049

Provision de costos por avance de obra	-6.514.171	
Costos por avance de obra		-6.514.171

Donde dichos montos resultan de la tabla III:

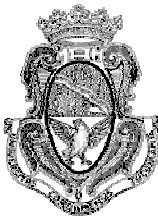
Tabla III

EISA S. A.
Balance al 31.12.2013
Ampliación ET Planicie Banderita

INGRESOS (sin IVA) al 31.12.2013					
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa al 31/12/13	Contabilizar
Ampl ET Planicie Banderita	27.975.357	96,13%	26.892.778	19.066.730	7.826.049
Total	27.975.357		26.892.778	19.066.730	7.826.049

EGRESOS al 31.12.2013					
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa al 31/12/13	Contabilizar
Ampl ET Planicie Banderita	22.518.696	96,13%	21.647.277	15.133.106	6.514.171
Total	22.518.696		21.647.277	15.133.106	6.514.171

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Resumen				
Concepto	TAT	Contabilidad	Ajuste	Totales
Ingresos	27.975.357	19.066.730	7.826.049	26.892.778
Costos	22.518.696	15.133.106	6.514.171	21.647.277
Margen	5.456.661	3.933.624	1.311.878	5.245.501
%	19,51%			

Observado el análisis anterior, de los tres trimestre del 2013, podemos decir que:

- ✓ los ingresos se imputan en el periodo que se generaron los gastos para su obtención.
- ✓ Las ventas informan a los usuarios, las actividades que tiene la empresa durante el periodo, con independencia de que los proyectos se hayan o no terminado.
- ✓ Permite efectuar comparaciones de los resultados de varios ejercicios contables.
- ✓ Y claramente es necesario contar con una contabilidad interna que brinde estimaciones y presupuestos confiables, tantos de los costos como del grado de avance de la obra.

Si analizamos con más detalle nuestro caso, se observa que contabilización de las ventas siempre se registraron en periodos posteriores que los costos .Esto se debe a que el contratista debe primero realizar el proyecto, para luego poder realizar la facturación de los certificados por el avance de obra. En este tipo de obra donde, en la mayoría de los casos, se depende de clientes que son instituciones gubernamentales, la facturación de los certificados de obra suelen tener una demora importante, la mayoría de las veces establecidas por contrato lo cual provoca en la contabilidad de la compañía un desfasaje importante entre los ingresos y gastos. Por tal motivo este método permite equilibrar dichos conceptos de una forma razonable.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Método de porcentaje de realización cuando la estimación de costos no es fiable:

Suponemos que si bien tenemos el contrato a precio fijo donde los ingresos serían de \$21.794.246, la contratista no puede calcular con precisión suficiente el porcentaje de grado de avance, ya que no puede determinar el costo total esperado del contrato. Esto puede pasar por varios motivos ya sea porque se cambió el diseño del proyecto, lo que dificulta el saber el nuevo costo, como también que la obra quedó sujeta a alguna sentencia o acto legislativo que falte de aprobar o el cliente se declare que le es imposible cumplir con sus obligaciones, entre otros motivos. En esta situación, los ingresos deben ser reconocidos solo en la medida que sea probable la recuperación de los costos incurridos y los costos deben reconocerse como gastos en el periodo que se incurrieron.

Replicamos los datos al 31/03/2013 con las salvedades mencionadas en la tabla IV

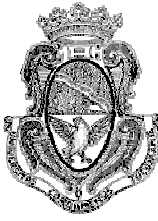
Tabla IV

EISA S. A.
Balance al 31.03.2013
Ampliación ET Planicie Banderita

INGRESOS (sin IVA) al 31.03.2013				
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa al 31/03/13
Ampl ET Planicie Banderita	21.794.246	??	???	1.207.483
Total	21.794.246		???	1.207.483

EGRESOS al 31.03.2013				
Obra	TAT	Grado de avance	TAT x Grado de avance	Contabilizado Eisa al 31/03/13
Ampl ET Planicie Banderita	???	??	??	6.320.896
Total	???		??	6.320.896

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



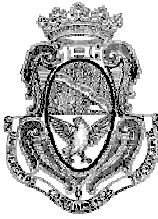
Los asientos a registrar serian:

Certificados a emitir	5.113.413	
Ingresos por avance de obra		5.113.413

Como dice la norma, los ingresos se reconocerán en la medida que sea probable recuperar los costos. La empresa ya gasta \$6.320.896, solo ha facturado \$1.207.483 por tal motivo suponiendo que va a poder recuperar los costos, reconoce \$5.113.413 de ingresos en el cual así no tendría ganancia.

Haciendo un breve resumen de lo expuesto, este método, permite a las empresas constructoras distribuir los ingresos y costos entre los períodos contables a lo largo se ejecuta el proyecto. Esto permite ajustarse mejor a los principios contables de correlación de ingresos y egresos. Lo que hay que tener muy en cuenta es que para poder aplicarlo se deben dar las siguientes condiciones:

- ✓ Que la empresa cuente con los medios necesarios para la realización de estimaciones razonablemente confiables de presupuestos, ingresos, costos y grado de avance en un momento determinado y;
- ✓ Que no existan riesgos excepcionales para la consecución final del proyecto no dudas sobre la aceptabilidad de la obra por parte del cliente.

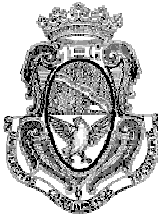


ANALISIS DE LOS EFECTOS IMPOSITIVOS DE LA CONTABILIZACION DE EMPRESAS DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCION DESDE LA NORMATIVA IMPOSITIVA NACIONAL E INTERNACIONAL

A nivel nacional e internacional, el impuesto de mayor relevancia en la información financiera-contable de las empresas constructoras, en función al diferimiento de ingresos, es el llamado impuesto a las ganancias. Dicho impuesto grava los rendimientos, rentas o enriquecimientos que cumplan con las distintas condiciones que se establecen en la Ley Nro. 20.628, cuyo análisis excede el presente trabajo.

En este punto se abordará el tratamiento contable que recibe este impuesto, tanto a nivel nacional como internacional. La apropiación corriente o diferida del impuesto a las ganancias constituye uno de los temas controvertidos que la profesión contable viene tratando desde hace varios períodos atrás. Este es un tema muy interesante, el cual no está estudiado en profundidad por distintos profesionales. Las normas contables que lo tratan lo hacen en forma general, lo que hace que el tratamiento que se le dé sea a elección de cada uno, así como el método para contabilizar el mismo. La implementación de la NIC Nro.12 nos permitiría tener una metodología homogénea y lineamientos claros para la contabilización del impuesto a las ganancias.

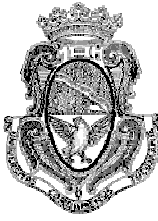
*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Método de impuesto diferido a nivel nacional

“Existen dos métodos para la contabilización del impuesto a las ganancias en los estados contables: el "método tradicional", que refleja el cargo a resultado por el impuesto determinado según las normas impositivas, coincidente con el monto a tributar; y el "método de impuesto diferido", que reconoce sólo el cargo devengado en el período. Este último se integra a las normas contables de nuestro país a partir de la resolución técnica 17/2000 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas” (Osler, 2009).

“El resultado contable se determina por aplicación de las normas contables profesionales, mientras que el impositivo es el producto de la aplicación de los criterios de valuación previstos en la ley del impuesto a las ganancias. Las diferencias que se generan entre ambos pueden o no neutralizarse a lo largo del tiempo; por ende, nos enfrentamos a diferencias temporarias y definitivas. Las diferencias definitivas deberán eliminarse al momento de determinar la base imponible para la determinación del impuesto a las ganancias devengado contablemente de acuerdo con el método del impuesto diferido. La imputación contable por el "impuesto a las ganancias", determinado según el método del impuesto diferido, surge de aplicar la alícuota sobre dicha base imponible. Las diferencias temporarias quedarán en el estado patrimonial como activo o pasivo, según corresponda” (Osler, 2009).

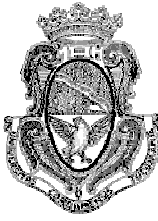


Las diferencias temporarias “reflejan aquellas diferencias en el reconocimiento de resultados que se neutralizan con el transcurso del tiempo, entre las que podemos enumerar:

- Ingresos reconocidos impositivamente en un ejercicio distinto del cual se deben reconocer contablemente: Por ejemplo, imputación fiscal “devengado exigible”, valuación de bienes de cambio.
- Gastos reconocidos impositivamente en un período diferente al que son computados contablemente: Por ejemplo, créditos incobrables, gastos de organización, honorarios al directorio, amortizaciones de bienes de uso.
- Los quebrantos impositivos compensables en ejercicios futuros.

Se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de los activos y pasivos y sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos se reflejarían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto a las ganancias” (Osler, 2009).

Dado que la diferencia entre el resultado contable y el impositivo es lo que da origen al Impuesto Diferido, en la actualidad no hay una norma contable que se compatible con la norma impositiva.



A continuación se enuncian algunos puntos que se encuentran en las Resoluciones Técnicas (RT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas referidos a este tema:

RT Nro. 8: dispone con respecto al estado de resultados, en el capítulo IV punto A.3.a:

“Los resultados ordinarios deben discriminarse de modo que sea posible distinguir:

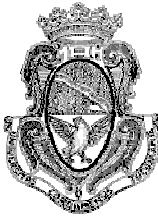
- El impuesto a las ganancias atribuible a los resultados ordinarios, cuando se haya optado por aplicar el método del impuesto diferido”.

RT Nro.9: dispone con respecto al estado de resultados en el capítulo IV punto A.1.j:

“Se expone la porción del impuesto a las ganancias correspondiente a los resultados ordinarios, cuando el ente ha optado por aplicar el método del impuesto diferido”.

Y en el punto A.2. párrafo 2º:“En su caso, deben distinguirse la participación minorista y el impuesto a las ganancias que afectan a los resultados extraordinarios. Este ultimo siempre que el ente haya optado por aplicar el método del impuesto diferido”.

RT Nro.17 hace referencia al Impuesto diferido en su punto 5.19.6.3.1 :“cuando existan diferencias temporarias entre, las mediciones contables de activos y pasivos, y sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos, excepto en la medida que tales diferencias tengan que ver con: un valor llave (que no es deducible impositivamente) o el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y a la fecha de la transacción, no afecta ni el resultado contable ni el impositivo.



Las diferencias temporarias darán lugar al computo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y de activos cuando lo disminuya, sin perjuicio de las compensaciones de importes que sean pertinentes”.

La aplicación del método diferido requiere un análisis muy detallado de las diferencias temporarias entre las normas contables e impositivas, a través de un seguimiento de la forma en que se van produciendo estas diferencias en los diversos períodos. Dados los continuos cambios existentes en las normas impositivas este método nos obliga a analizar si estos cambios implican diferencias temporarias o permanentes con respecto a las normas contables, por lo que podríamos estar realizando continuos ajustes a las registraciones realizadas.

Las actuales normas impositivas tienen como principal, recaudar a favor del Fisco, lo que hace que difieran notablemente de las normas contables.

Si bien existen muchas opiniones a favor del método del impuesto diferido aún no se ha emitido una norma que contemple los lineamientos del tema en cuestión.



Norma Internacional de Contabilidad Nro. 12: Impuesto sobre las ganancias

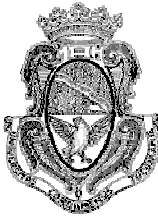
A nivel internacional se emitió la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 12, que tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del ejercicio se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán

Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?



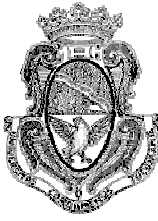
directamente al patrimonio neto. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía del fondo de comercio derivado de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación. La norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Si bien las normas contables argentinas como las internacionales, determinan que el método del impuesto diferido reflejan de forma más razonable la presentación del resultado del ejercicio, son muy pocas las empresas que lo aplican. Esto se debe quizás, a la falta de conocimiento y la creencia que su aplicación genera cambios sustanciales en la contabilidad.

A esto se le agrega que la entidad que se dedica a recaudar y controlar este impuesto, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), no suele acompañar a las nuevas disposiciones contables, lo que lleva en alguna medida, a desincentivar a las empresas a utilizar el método del diferido.

En septiembre del 2012, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) publicó la Resolución 3363: la “Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación de los estados financieros”.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*

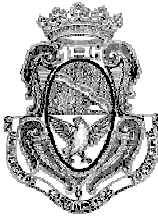


En dicha resolución se le solicita a los entes que emiten sus estados financieros según las normas contables internacionales información adicional que son las siguientes:

- a) Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados, confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las disposiciones de la citada resolución técnica.
- b) Informe Profesional en el cual se detallarán las diferencias que surjan de la aplicación de métodos de medición, valuación y/o exposición distintos a aquellos a los que deben ajustarse los sujetos no alcanzados por las normas referidas en el inciso precedente, describiendo los motivos que originan tales diferencia. Estos últimos deberán estar suscriptos por el representante legal, por el órgano de fiscalización de la entidad, en su caso, y por contador público independiente, con firma autenticada por el Consejo Profesional o entidad en la que se encuentre matriculado.

La AFIP a través de esta resolución, en mi opinión, seguiría incentivando a que las empresas utilicen el “método tradicional” .En las empresas que utilizan las normas contables internacionales les genera un incremento en las tareas contables, ya que deben llevar una contabilidad paralela con la aplicación de las normas contables nacionales a fin de poder cumplimentar con la normativa anteriormente mencionada.

Las empresas necesitan que los organismos gubernamentales la acompañen al cambio, para poder brindar información financiera homogénea y que refleje en mejor medida la realidad de la compañía.



CONCLUSIONES

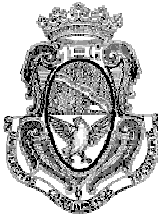
En base al análisis efectuado a lo largo del presente trabajo se exponen las conclusiones correspondientes a cada uno de temas planteados a lo largo del mismo:

1) Contabilidad de la información financiera de empresas del sector de la construcción:

Las empresas constructoras tienen una problemática contable especial debido a que el periodo de construcción o fabricación de sus productos es superior a la duración del periodo contable. Al dilatarse el proceso productivo en más de un ejercicio económico se debe considerar en qué momento registrar los ingresos y costos y por qué monto. El problema de la distribución temporal de los ingresos y costes generados por dichos productos, determino que se hayan establecido diferentes métodos de cálculo para la contabilización de los mismos.

A nivel internacional se encuentra vigente la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 11 que prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. La misma contempla distintas posibilidades, siendo una de ellas, el método de porcentaje de terminación que se puede utilizar en el caso en que el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad. Los ingresos y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*

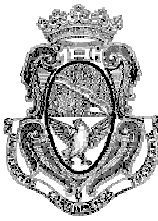


Este método permite asignar los ingresos al período contable en el que se produce la actividad necesaria para obtenerlos, y, como inconveniente, que su aplicación está sometida a un riesgo de error al hacer las estimaciones, por lo que está condicionada a que el estado de realización del contrato se pueda estimar con cierta seguridad.

Dentro de la normativa contable de nuestro país no existen normas específicas, sino sólo ciertos lineamientos generales, aplicables básicamente a la determinación del costo de los bienes en proceso de construcción. La Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), que trata las cuestiones de aplicación general, considera el tratamiento contable de los bienes de cambio en producción o construcción mediante proceso prolongado. Las normas contables nacionales no cuentan con el detalle de información que presentan las normas internacionales. Tienen un menor análisis y nos deja sin lineamientos ante el problema de la distribución temporal de ingresos y costes generado por sus productos, cuando excedan el ejercicio contable.

Por lo expuesto anteriormente, para lograr una mayor transparencia y confiabilidad en la exposición de la información financiera, se debería comenzar a utilizar la aplicación plena de las normas internacionales.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



2) Estudio descriptivo sobre procedimientos contabilización de ingresos y gastos en función al método de porcentaje de realización en la empresa Electroingeniería S.A

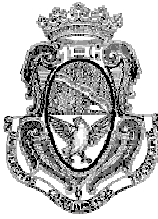
Se analizó el método de porcentaje de realización en la obra Ampliación de la Estación Transformadora Planicie Banderita, que ejecutó la empresa Electroingeniería S.A en el año 2013. Dicho proyecto tiene un contrato a precio fijo, pero en el mismo se consideraron cláusulas de revisión de ajuste de precio, para el caso de que aumenten los costos relacionado a la ejecución de la misma. Se consideraron dos situaciones, cuando el contrato tiene sus ingresos y egresos con medición fiable y cuando la condición anterior no se cumple.

En el primer caso, cuando las estimaciones son fiables, se permitió demostrar que con el método de porcentaje de realización los ingresos y costos se distribuyeron a lo largo de la ejecución del proyecto según el grado de avance de la misma. Hay que tener en cuenta que la empresa tiene un sistema contable que permite obtener estimaciones confiables de presupuestos, ingresos, costos y grado de avance de cada proyecto que realiza.

En el segundo caso, se simuló que no se podían obtener información confiable en el cual, se reconocieron los ingresos en la cuantía de los gastos a recuperar del proyecto.

Las normas internacionales, fueron las que nos dieron los lineamientos para la contabilización de los ingresos y costos, permitiendo reflejar de una forma más razonable los resultados del proyecto. Caso contrario fueron las normas nacionales, que solo contamos con lineamientos generales y que no nos permitieron aplicarlas en nuestro caso particular.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



3) Análisis de efectos impositivos de la contabilización de empresas del sector de la construcción desde normativa impositiva nacional

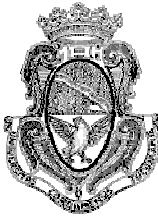
Existen dos métodos para la contabilización del impuesto a las ganancias en los estados contables: el "método tradicional", que refleja el cargo a resultado por el impuesto determinado según las normas impositivas, coincidente con el monto a tributar; y el "método de impuesto diferido", que reconoce sólo el cargo devengado en el período

La aplicación del método diferido requiere un análisis muy detallado de las diferencias temporarias entre las normas contables e impositivas, a través de un seguimiento de la forma en que se van produciendo estas diferencias en los diversos períodos. Dados los continuos cambios existentes en las normas impositivas este método nos obliga a analizar si estos cambios implican diferencias temporarias o permanentes con respecto a las normas contables, por lo que podríamos estar realizando continuos ajustes a las registraciones realizadas. Las actuales normas impositivas tienen como principal, recaudar a favor del Fisco, lo que hace que difieran notablemente de las normas contables.

Si bien en varias resoluciones técnicas se describe que el método a utilizar es el método diferido, aún no se ha emitido una norma nacional que contemple los lineamientos impositivos y contables del tema en cuestión.

En el caso de las normas internacionales contamos con la NIC 12 que desarrolla el método diferido en detalle. Por ahora, solo las empresas que están en la Comisión Nacional de Valores son las que están obligadas a utilizar las normas internacionales y las que llevarían la contabilidad del impuesto a las ganancias con dicho método.

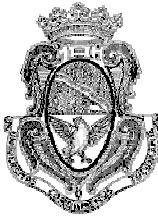
*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*



Las empresas que no cumplen con ese requisito se guían mas por lineamientos impositivos que contables, principalmente por dos motivos:1) por desconocimiento de cómo se debe contabilizar según el método diferido y de los beneficios de su utilización y 2) el ente recaudador del impuesto a las ganancias , la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P) saco la resolución 3363/2012 para empresas que llevan información financiera a través de normas internacionales donde les solicita adicionalmente, que presenten un balance según las normas nacionales

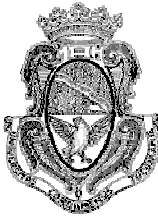
En las empresas que utilizan las normas contables internacionales les genera un incremento en las tareas contables, ya que deben llevar una contabilidad paralela con la aplicación de las normas contables nacionales a fin de poder cumplimentar con la normativa anteriormente mencionada. Esto provoca que las empresas sigan utilizando en mayor medida, el método tradicional para la contabilización del impuesto a las ganancias para evitar duplicación de trabajo y cumplir con la normativa que emite el organismo recaudador.

Las empresas necesitan que los organismos gubernamentales acompañen al cambio de la utilización de normas internacionales, para poder brindar información financiera homogénea y que refleje en mejor medida la realidad de la compañía.



BIBLIOGRAFÍA

- Biondi Mario (2004): Estados Contables, Presentación, Interpretación y Análisis.
- Biondi Mario (1992): Tratado de Contabilidad Media y Superior. Edición Macchi.
- Errepar (2012). Diferencias entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las normas contables argentinas. NIC 11: Contratos de construcción. www.errepar.com.ar. [02/11/2012].
- Falcón Perez, C. E, Fuentes Perdomo, J. (2006). Efectos de la normalización contable internacional en España y Portugal para un sector económico estratégico. Revista Contabilidad & Finanzas – USP. Volumen 17. Pág.100/109
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2000) Resolución Técnica Nro. 08: Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2000) Resolución Técnica Nro. 09: Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2000) Resolución Técnica Nro. 17: Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2009) Resolución Técnica Nro. 26: Adopción de los Estándares Internacionales de Información Financiera del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB).
- Garay González, J. L. (1997). Problemática contable del reconocimiento del resultado de la empresa constructora.



- Internacional Accounting Standard Board – IASB. (1993). Norma Internacional de Contabilidad Nro. 11: Contratos de construcción.
- Internacional Accounting Standard Board – IASB. (2000). Norma Internacional de Contabilidad Nro. 12: Impuesto sobre las Ganancias.
- Melo & Peña Gutiérrez (2005): Análisis de la NIC 12 a partir de un caso práctico de aplicación-Nº 171 (P.P) 26 - 37.
- Osler, C. (2009). Impuesto diferido: un tema contable que preocupa a los analistas tributarios. Consultor Tributario. Pág. 29/50.
- Resolución 3363 A.F.I.P. (2012) Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación de los estados financieros.
- Valerio Aparicio & Moreno Artes (2004) La N.I.C 11 , Nº151 (P.P) 82-92.

*Comparación de normas de contabilidad Nacionales e Internacionales
¿Qué norma revela mejor la esencia económica del sector constructor?*