



*Asesorías y Tutorías para la Investigación Científica en la Educación Puig-Salabarría S.C.  
José María Pino Suárez 400-2 esq a Lerdo de Tejada. Toluca, Estado de México. 7223898475*

RFC: ATI120618V12

**Revista Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores.**

<http://www.dilemascontemporaneoseduccionpoliticayvalores.com/>

**Año: X Número: 1. Artículo no.:69 Período: 1ro de septiembre al 31 de diciembre del 2022.**

**TÍTULO:** Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 11) y sus protocolos para contratos en empresas del Cantón Santo Domingo. Un análisis de factibilidad.

**AUTORES:**

1. Máster. Fanny Maricela Pozo Hernández.
2. Máster. Oscar Rodrigo Aldaz Bombón.
3. Máster. Jorge Hernán Almeida Blacio.

**RESUMEN:** El objetivo de la presente investigación fue analizar si la forma de contabilizar el costo de los contratos de construcción es según la NIC 11 en las empresas constructoras del cantón Santo Domingo. El diseño de la investigación es no experimental transversal, y el método de conocimiento fue de análisis documental y de campo; concluyéndose en términos generales, que la imputación de los ingresos y gastos vinculados con el contrato de construcción debe realizarse entre los ejercicios económicos en los que se ejecuta, reconociendo los gastos y los ingresos vinculados al contrato.

**PALABRAS CLAVES:** contabilizar, análisis, contrato, ingresos y gastos.

**TITLE:** The International Accounting Standards (IAS 11) and its protocols for contracts in companies of the Santo Domingo Canton. A feasibility analysis.

**AUTHORS:**

1. Master. Fanny Maricela Pozo Hernández.
2. Master. Oscar Rodrigo Aldaz Bombón.
3. Master. Jorge Hernán Almeida Blacio.

**ABSTRACT:** The objective of the present investigation was to analyze if the way of accounting for the costs of construction contracts is according to IAS 11 in the construction companies of the Santo Domingo canton. The research design is non-experimental cross-sectional, and the knowledge method was documentary and field analysis; concluding in general terms, that the allocation of income and expenses related to the construction contract must be made between the financial years in which it is executed, recognizing the expenses and income related to the contract.

**KEY WORDS:** accounting, analysis, contract, revenues and expenses.

**INTRODUCCIÓN.**

El sector de la construcción es considerado como uno de los más relevantes en la economía de un país, destacando principalmente su capacidad de generar empleo, y en general, su desempeño a nivel empresarial.

La industria de la construcción es uno de los sectores económicos que tiene las siguientes características: utiliza un alto porcentaje de recursos nacionales, incentiva una mayor movilización de ahorro interno que eventualmente deriva en la creación de recursos financieros que en definitiva han servido para promover el desarrollo económico, como consecuencia de una mayor mano de obra empleada, y el movimiento que genera en otras industrias que están fuertemente integradas a la construcción (Estupiñán et al, 2018).

El sector tiene efectos multiplicadores, que generan encadenamientos auxiliares con gran parte de las ramas industriales y comerciales desde la minería no metálica, carpintería, electricidad,

plomería, transporte, importación de materiales, hasta servicios y componentes electrónicos muy sofisticados. Es necesario mencionar también, que la industria de la construcción responde proporcionalmente a las condiciones económicas en las que se desarrolla: “El sector de la construcción es un indicador de la economía en general, dado que su evolución es procíclica; es decir, se mueve de la misma forma que la producción total. Además, se considera un sector de alta sensibilidad, principalmente porque es intensivo en mano de obra; es decir, emplea a una importante proporción de personas” (Álvarez, 2006).

Las NIIF por sus siglas Normas Internacionales de Información Financiera, son aquellas normas que determinan los lineamientos estándares por el que se maneja la información contable a nivel mundial, para elaborar estados financieros de comprensión y confiabilidad que permitan toma de decisiones oportunas de los profesionales de contabilidad en cualquier nación. Las NIIF incluyen propiamente las NIC, más la incorporación de nuevas interpretaciones necesarias, mismas que son autorizadas y revisadas por el IASB (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) (León, 2011).

Este proceso, donde se establecen normas estándares y un lenguaje universal de tipo contable, se denomina proceso de convergencia, dado a las exigencias del mundo globalizado y que esto contribuya a mejorar incluso las actividades económicas, productivas, y de inversión, para revisar información contable segura y transparente, que esté a la par con la evolución de los mercados de capitales (Diamond, 2005).

Las Normas Internacionales de Información financiera son la nueva tendencia a nivel contable de cómo utilizar un lenguaje estándar a nivel mundial de la información financiera que todo tipo de empresa debe manejar dado los avances del mundo globalizado y los negocios a desarrollarse de cualquier sector de la industria en cualquier país del mundo y de vital importancia para los empresarios e inversionistas.

La NIC “son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee)” (Rodríguez, 2014).

La investigación se ha realizado con la finalidad de analizar la aplicación de la NIC 11 Contratos de Construcción, en empresas obligadas a llevar contabilidad del Cantón Santo Domingo para determinar si el registro contable de los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables según los tipos de contratos a precio fijo y de margen sobre el coste, están de acuerdo a la normativa contable.

El sector de la construcción durante los últimos 5 años ha sido muy importante en el Cantón, porque ha generado con esta actividad fuentes de trabajo, pago de impuestos y tasas municipales, que sirven de apoyo al crecimiento de la economía. Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en London, Europa, y su aceptación es cada día mayor en todos los países del mundo (Gonzalo, 2004).

El éxito de las NIC está dado, porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así, porque las normas del Financial Accounting Standards Board (FASB) respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países subdesarrolladas como el nuestro. En ese sentido, el instituto de contadores de la República Dominicana en fecha 14 del mes septiembre de 1999 emite una resolución donde indica que la Republica Dominicana se incorpora a las normas

internacionales de contabilidad y auditoría a partir del 1 de enero y 30 de junio del 2000 respectivamente; insertando a nuestro país en el ISAAC (Peñafiel et al, 2021).

González & Melgarejo (2017) concluyen que se realiza el reconocimiento de sus ingresos ordinarios según el método de lo percibido, así mismo no cuenta con los contratos de construcción donde indican cláusulas que deben respetar ambas partes. La entidad desconoce del método de porcentaje de determinación para medir el grado de avance en la cual se ejecuta el proyecto, relacionado con el tratamiento contable de ingresos ordinarios provenientes de contratos de construcción de acuerdo a la NIC 11 (pág.52).

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costes se reconocerán en función del estado de realización de la actividad contratada (método contable del porcentaje de realización). Si el resultado no puede estimarse con suficiente fiabilidad, no deberá registrarse ningún beneficio. Los ingresos derivados de contratos sólo se reconocen en la medida en que se prevea la recuperación de los costes que generan. Los costes del contrato deberán reconocerse en el ejercicio en que se incurrirán (Deloitte, 2016).

La NIC 11 fue emitida en 1993, modificada en mayo de 1999; algunas interpretaciones y documentación complementaria tales como la SIC 27 y 32, y CINIIF 12 se refieren a ella. La NEC 14 proviene de la versión de la NIC revisada en 1993. El principal cambio con la nueva NIC es el siguiente: Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato; ambas normas contemplaban como tratamiento referencial el método de avance de obra y como tratamiento alternativo permitido el método de obra terminada (Carrasco & Freile, 2005).

La NIC actual establece que los ingresos ordinarios y costos asociados con los contratos de construcción deben ser reconocidos en resultados con referencia al estado o porcentaje de terminación (avance de obra) en la fecha de cierre del balance, normalmente en diferentes períodos contables. Contablemente, el método de porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente

en cada período, a las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y costos totales hasta la fecha; por lo 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 (NIC 8).

El comité de normas internacionales de contabilidad está consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque aparte de su aceptación en el país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA.

Esta situación provoca, que en muchos países se utilicen tanto las NIC, como los PCGA; por la siguiente razón, por ejemplo, un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses; por lo tanto, deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC; situación que se espera que termine en los próximos años, ya que como son muchos los países que están bajo las NIC (la Unión Europea se incorporó recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA.

Con el paso de los años, la profesión contable del Ecuador mantuvo normas nacionales desactualizadas e incompletas debido a que el Comité Técnico del IICE que estuvo dirigido por miembros de firmas auditoras internacionales, adujo falta de tiempo para lograr actualizar y emitir nuevas normas, considerando que el IASC, organismo que emitía las NIC, se convirtió en el IASB y comenzó a emitir las Normas Internacionales de Información Financiera.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional del Ecuador, 2004) menciona que las empresas constructoras obligadas a llevar contabilidad deben cumplir con el “Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción. -Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación

de las normas contables correspondientes” (pág.37). Se hace referencia al tema de investigación análisis de aplicación de la NIC 11 Contratos de Construcción en las empresas que se dedican a la construcción y que están obligadas a llevar contabilidad en el Cantón Santo Domingo; la razón se refleja por el incremento de programas de vivienda que se han construido, y con la finalidad de conocer el cumplimiento con la normativa contable ante la Superintendencia de Compañías y Valores y el Servicio de Rentas Internas, y aporte a las empresas constructoras con la finalidad de que tengan un registro real de sus ingresos en base a los tipos de contratos.

Urtecho (2019), en su trabajo de titulación de grado de Maestra en Ciencias Económicas, da el reconocimiento de los ingresos según NIC 11 y su incidencia contable tributaria en la empresa ABC S.A.C., Trujillo periodo 2013, investigación realizada en la Universidad Nacional de Trujillo, cuyo objetivo está en la incidencia contable y tributaria en el reconocimiento de los ingresos de acuerdo a la NIC 11. La investigadora concluye que la NIC 11, que para mediar fiablemente los ingresos por contratos de construcción, primero se debe determinar el tipo de contrato que se va a realizar, y el plazo que tomará para la terminación del mismo (pág.54).

Para Idrovo (2018), en su trabajo de titulación, el tratamiento de la NIC 11 y su incidencia a los estados financieros de las empresas constructoras período 2017, investigación realizada en la Universidad Nacional de Chimborazo; el investigador concluye que la NIC 11 proporciona las pautas para el registro eficiente de los hechos derivados de la ejecución de las obras de construcción, y establece el uso de cuentas específicas, así como el registro de las transacciones por el método de avance de obra. Todo ello conlleva a la calidad de la información presentada en los estados financieros (pág.67).

La Norma Internacional de Contabilidad 11 Contratos de Construcción, el objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada

a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables; por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen, los ingresos de actividades ordinarias y costos de los contratos como ingresos de actividades ordinarias y gastos en el estado del resultado integral. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios (Carrasco & Freile, 2012).

Munch (2016) define a la empresa como “la unidad económico social, en la cual a través del capital, el trabajo y la coordinación de recursos se producen bienes y servicios para satisfacer las necesidades de la sociedad” (pág.191). Las empresas según los avances científicos, tecnológicos y económicos han propiciado el surgimiento de una gran diversidad de empresas, y para su administración debe considerarse por su tamaño, giro, constitución jurídica, grado de mecanización, recursos, y múltiples factores que intervienen en su funcionamiento, con la finalidad de aplicar el enfoque o escuela de administración más adecuado a los requerimientos de la organización (Dávalos, 1990).

Para Sellan (2016), “producto del análisis a la compañía se corroboró que ésta no capacita en lo absoluto a su personal; por tanto, se recomienda que se contrate a un profesional o empresa para que brinde capacitación a los empleados de la compañía en las áreas involucradas con este tema de implementación de la norma” (p.87); es importante que se capacite al personal de las empresas constructoras en relación a la Norma Internacional Contable NIC11 Contratos de Construcción con la finalidad de registrar correctamente los tipos de contrato por el tipo de ejecución de obra (pág.78).

Durazno & Ordoñez (2015) mencionan, que uno de los impactos que presentaron las compañías al adoptar la NIC 11 fue el manejo adecuado de la cuenta anticipo de clientes, ya que antes de la adopción, los anticipos se cargaban directamente al ingreso o no se registraban; por lo tanto, al adoptar la NIC se debe cargar primero a la cuenta de anticipo de clientes, y posteriormente, reconocer el ingreso según el porcentaje determinado (pág. 118).

Para Salazar (2005), los elementos de la empresa constructora al igual que toda empresa productiva, debe reunir 4 elementos sin los cuales sería imposible su desarrollo: 1) Clientes sin los cuales sería inútil el producto o servicio; 2) Recursos de capital sin los cuales también sería imposible la realización de un producto o servicio; 3) Recursos humanos sin los cuales sería imposible la fabricación, la integración del producto o servicio; y 4) Conocimiento del proceso sin el cual sería antieconómica la realización del servicio. (pág.58). El International Accounting Standards Committee (2010) define que “Un contrato de construcción es un contrato para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización” (pág.4).

En los tipos de contratos de construcción están: a) Contrato a precio fijo, que es un contrato de construcción en que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de productos, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes; y b) Contrato de margen sobre el coste, que es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

Para el International Accounting Standards Committee (2010), la definición de un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede,

asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; ejemplos de tales contratos son los de construcción de refinерías u otras instalaciones complejas especializadas (pág.5).

Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye: (a) los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo; por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, y (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad; por ejemplo, en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24, para determinar cómo y cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias y los gastos correspondientes al contrato.

La agrupación y segmentación de los contratos de construcción y los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción; no obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la Norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable (International Accounting Standards Committee, 2010).

El International Accounting Standards Committee (2010a) menciona, que el contrato cubre varios activos, y la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

(a) se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo; (b) 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; y (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo. Un grupo de contratos, con uno o más clientes, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando: (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete; (b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando: (a) el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o (b) el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

Meza (2018) confirma que los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender: (a) el importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y (b) las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos: (i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y (ii) sean susceptibles de medición fiable. Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros (pág., 98).

Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres; por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del

contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro: por ejemplo: (a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos de actividades ordinarias del contrato en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado; (b) el importe de ingresos de actividades ordinarias acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios; (c) la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras causadas por el contratista en la terminación de la obra; o (d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos de actividades ordinarias del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando: (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la modificación; y (b) la cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.

El International Accounting Standards Committee (2010) menciona que una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de ingresos de actividades ordinarias, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre, y frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones; por tanto, las

reclamaciones se incluirán entre los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando: las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración; de tal manera, que es probable que el cliente acepte la reclamación; y (b) el importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con fiabilidad.

Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato; por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato cuando: (a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y (b) el importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con fiabilidad.

El International Accounting Standards Committee (2010) dice que los “costos del contrato deben comprender: a) los costes que se relacionen directamente con el contrato específico, b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico, y c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato” (pág.105).

La Secretaría Nacional de la Administración Pública (2017) resuelve establecer las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción:

1. Art.4 -De conformidad con lo establecido en los párrafos 40 y siguientes de la Norma Internacional NIC 11 “Contratos de Construcción” y la parte B de la referida norma contable, la Administración Tributaria verificará que el contribuyente haya revelado, en las notas a sus Estados Financieros, los valores que correspondan al Importe Bruto Adeudado por Clientes y las certificaciones o aprobaciones de planillas de avance de obra.

2. -Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción deberán mantener su contabilidad diferenciada en centros de costos por cada proyecto de construcción u otra metodología que permita diferenciar inequívocamente los ingresos, costos y gastos de cada proyecto, así como los presupuestos, cálculos, estimaciones, estudios, etc., que afectan a los registros contables de cada contrato. En el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, su información contable y financiera deberá revelar igual situación, así como la distinción entre las diferentes fuentes de ingresos obtenidas dentro del respectivo ejercicio fiscal.

3. -Los efectos en el Impuesto a la Renta por la declaración de los ingresos y costos, correspondientes a planillas no aprobadas en un ejercicio fiscal, se deberán reflejar como un pasivo por impuesto diferido; las diferencias temporarias deberán ser registradas en la conciliación tributaria de la declaración de impuesto a la renta según corresponda. Se realiza un diagnóstico para conocer que empresas constructoras obligadas a llevar contabilidad utilizan la norma internacional contable NIC 11, para conocer la realidad del registro de los ingresos y costos que se inviertan durante el proceso constructivo, y se haga de manera confiable y correcta, y para estimar el precio justo para las personas naturales o jurídicas públicas y privadas que contraten los servicios de las empresas constructoras.

La problemática existente contribuye a que exista una falta de conocimiento por parte de los dueños de la constructora y el personal contable el momento de identificar el registro contable correcto, lo que reduce el pago de impuestos que afecta a la recaudación de impuestos por el Servicio de Rentas Internas, y el GAD Municipal en tasas, que no contribuye al desarrollo económico provincial. La contribución de la información en el marco científico es dar a conocer de qué manera afecta el tipo de contratos de construcción el momento de registrar los ingresos, gastos y costos en el aspecto social y económico de una región y del país.

Sobre investigaciones previas se conoce que existen análisis desde enfoques muy generales respecto al uso de la NIC 11 o NEC 15 a nivel nacional; sin embargo, no se detallan estudios específicos de la ciudad de Santo Domingo.

El objetivo de esta investigación es el Análisis y Aplicación de la NIC 11 Contratos de Construcción en Empresas del Cantón Santo Domingo, al no tener conocimiento del registro contable de los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables según los tipos de contratos a precio fijo y de margen sobre el coste.

## **DESARROLLO.**

### **Materiales y métodos.**

El enfoque de la presente investigación es cualitativa, porque se plantean dos variables de las cuales se realizó un estudio causal y se buscó determinar el grado de asociación entre ellas. La metodología utilizada para esta investigación fue de tipo descriptivo porque intenta describir las situaciones que se presentan en las empresas de construcción frente al tipo de contratos que aplican según la norma internacional de contabilidad.

El tipo de diseño es no experimental transeccional o transversal, porque se recogió datos en un solo momento con el propósito de describir variables y analizar su incidencia en un momento dado, así como también permitió generar datos numéricos que permitieron la interpretación de la situación de las empresas constructoras de Santo Domingo.

Se recolectó la información de 14 empresas constructoras de Santo Domingo, utilizando el muestreo por conveniencia de naturaleza no probabilístico mediante la técnica de la encuesta y el instrumento cuestionario para la cual se formularon preguntas con respuestas cerradas y de opción múltiple, y con los resultados se pretende sustentar los problemas que existen en la firma de tipos de contratos.

## Resultados.

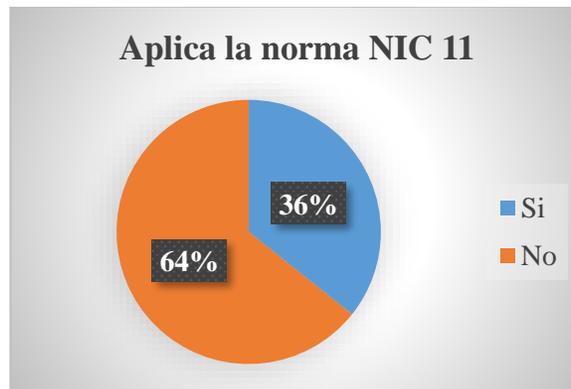
La información obtenida fue de las 14 empresas constructoras activas en la provincia de Santo Domingo, quienes tienen contratos vigentes.

**Tabla 1.** ¿Usted aplica la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11?

Opciones	Cantidad	%
Sí	5	35,71%
No	9	64,29%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100,00%</b>

La mayoría de las empresas constructoras activas registradas en la Superintendencia de Compañías y Valores encuestadas obligadas a llevar contabilidad no aplican la Norma Internacional Contable NIC 11, el 35,71% de las empresas sí la aplican (figura 1).

**Figura 1.**

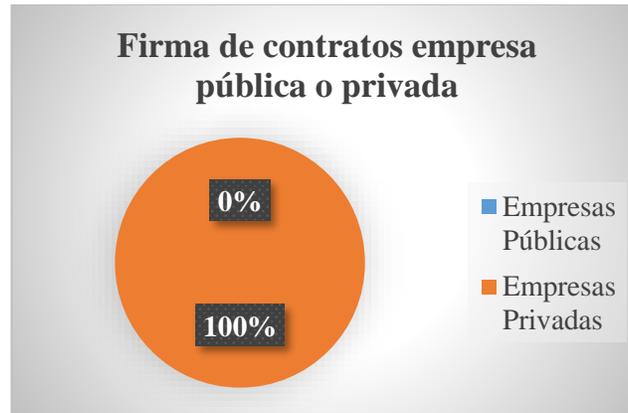


**Tabla 2.** ¿La empresa ha firmado contratos de construcción?

Opciones	Cantidad	%
Empresas Públicas	0	0%
Empresas Privadas	14	100%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

La totalidad de empresas encuestadas de las empresas constructoras han firmado contratos de obras con empresas privadas, mientras que el sector público no ha generado proyectos de construcción en la provincia (figura 2).

**Figura 2.**



**Tabla 3.** ¿En caso de haber firmado un contrato como contratista: qué tipo de contrato firmó?

Opciones	Cantidad	%
Contrato Precio Fijo	13	93%
Contrato Margen sobre el costo	1	7%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

La mayoría de Las empresas constructoras han firmado contratos a Precio Fijo, mientras que el 7% firman contratos de Margen sobre el costo (figura 3).

**Figura 3.**



**Tabla 4.** ¿Se ha presentado algún inconveniente al contabilizar los ingresos, costos y gastos de los contratos?

Opciones	Cantidad	%
SÍ	8	57%
NO	6	43%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

El 57% de las empresas encuestadas han tenido inconvenientes al contabilizar los ingresos, costos y gastos de los contratos, mientras que el 43% de las empresas no ha tenido inconvenientes al contabilizar (figura 4).

**Figura 4.**

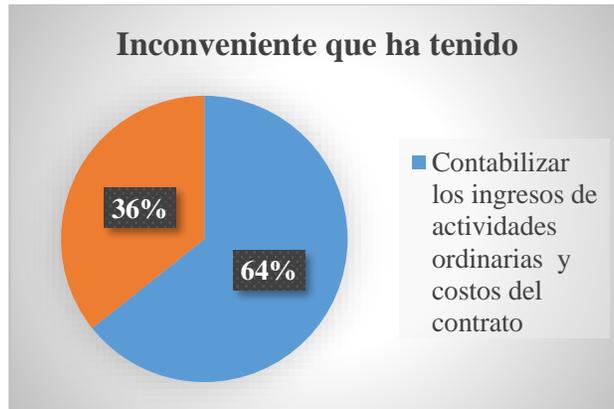


**Tabla 5.** ¿En caso de ser su respuesta positiva; ¿Cuál de estos inconvenientes ha tenido?

Opciones	Cantidad	%
Contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato	9	64%
Determinar el grado de avance de obra	5	36%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Una gran parte de las empresas constructoras han tenido inconvenientes al querer contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato, mientras que para el 36% de las empresas el inconveniente fue determinar el porcentaje de avance de obra (figura 5).

**Figura 5.**



**Tabla 6.** ¿Se han realizado capacitaciones a los empleados del área contable sobre la aplicación NIC 11?

Opciones	Cantidad	%
Sí	0	
No	14	100%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

La totalidad de los encuestados manifiestan que no se han realizado capacitaciones sobre las NIC 11 a los empleados relacionados con el área contable (figura 6).

**Figura 6.**



**Discusión.**

En el presente estudio se realizó un análisis de la aplicación de tipo de contratos en las empresas constructoras activas obligadas a llevar contabilidad de la Provincia de Santo Domingo según la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 con el objetivo de esta Norma prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables; por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF permiten únicamente el uso del método de contrato por avance de obra, lo cual consiste en reconocer los ingresos por obra ejecutada a lo largo de los periodos contables en los que tiene lugar la realización de los trabajos, tomando en consideración el estado de ejecución del contrato al final de cada ejercicio fiscal. Para la correcta aplicación de esta norma es recomendable que las estimaciones de los costos sean adecuadas y deberían ser realizadas por los profesionales capacitados y competentes. La mayoría de las empresas constructoras han firmado contratos a Precio Fijo, mientras que el 7% firman contratos de Margen sobre el costo, lo que le impide conocer los ingresos reales.

La mayoría de las empresas constructoras no aplican la Norma Internacional Contable NIC 11, únicamente el 35,71% de las empresas si la aplican. La no correcta aplicación de esta normativa puede ocasionar que se presenten resultados erróneos en sus estados financieros, lo cual sería una información no confiable para la toma de decisiones de la gerencia. Monge (2005) manifiesta que la información, además de recoger la rendición de cuentas por parte de la gerencia, sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Entre tales usuarios se encuentran:

inversores presentes y potenciales, empleados, prestamistas, acreedores, clientes, organismos públicos, etc. Las características cualitativas de la información financiera son la comprensibilidad, la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad. Un determinado elemento informativo es relevante cuando ejerce influencia sobre las decisiones de los usuarios, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones pasadas.

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. 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 (Monge, 2005).

El 57% de las empresas encuestadas ha tenido inconvenientes al contabilizar los ingresos, costos y gastos de los contratos, mientras que el 43% de las empresas no ha tenido inconvenientes al contabilizar. Una gran parte de las empresas constructoras han tenido inconvenientes al querer contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato, mientras que para el 36% de las empresas el inconveniente fue determinar el porcentaje de avance de obra. De la Hoz et al, 2020) expresa en su artículo “Normas Internacionales de Información Financiera: aplicación del estándar a las operaciones empresariales en Colombia”, que el manejo de la información generada por sistemas de información empresariales, específicamente los relacionados con lo financiero, hace que se aspire comprender muy bien la lectura numérica de los aspectos monetarios revelados en los estados financieros de las empresas, y a su vez los aportes de carácter cualitativo que dan los mismos al cimiento de los negocios, que no sólo deben interesar a quienes están relacionados con los mismos sino a otro tipo de usuarios externos de la localidad, el país o de latitudes que trascienden geográficamente los límites nacionales. En este sentido, se presentó la necesidad de dar respuesta a

requerimientos de información empresarial internacional; a saber, la de pretender unificar mediante la estandarización los informes cuantitativos y cualitativos empresariales.

Ramírez & Suarez (2010), en su investigación “Los Contratos de Construcción en Colombia e impacto al adoptar estándares internacionales de información financiera - NIC 11” expresa que el cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto, y en el periodo correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del periodo. El 57% de las empresas encuestadas han tenido inconvenientes al contabilizar los ingresos, costos y gastos de los contratos, mientras que el 43% de las empresas no ha tenido inconvenientes al contabilizar.

Uno de los inconvenientes más usuales que tienen las empresas constructoras encuestadas es al contabilizar los ingresos, costos y gastos de los contratos que los realizan al precio inicial, sin tomar en cuenta que el importe de ingresos de actividades ordinarias acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios; existe una variación de precios y estos no son considerados para su registro en el momento de recibir la obra, ésta sea preliminar o definitiva.

Contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato es otro de los inconvenientes que las empresas constructoras han tenido y ha ocasionado que existan errores en los estados financieros de las empresas y en las declaraciones del impuesto a la renta. Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros.

Todos los desenlaces que se dan en el proceso constructivo no son considerados para realizar el registro contable respectivo. La totalidad de los encuestados manifiestan que no se han realizado capacitaciones sobre las NIC 11 a los empleados relacionados con el área contable, impidiendo el registro real de utilidades, costos o gastos, y la emisión de estados financieros y declaraciones al Servicio de Rentas Internas con datos poco fidedignos.

El método de grado de avance también conocido como método de avance de trabajo, es la forma por la cual se puede evaluar el grado de avance de un contrato de construcción, cuya medición se realiza por cada periodo fiscal o al finalizar la obra, con el objetivo de contabilizar el reconocimiento de ingresos y gastos. Por este método, los ingresos corresponden a los costos y gastos incurridos durante la etapa de terminación, dando de esta forma a un reporte final como utilidades que puedan atribuirse a la proporción del trabajo terminado.

Este método es importante debido a que se obtiene información muy relevante sobre el porcentaje de avance de los contratos.

#### **Caso práctico método avance de obra.**

<b>MÉTODO: SISTEMA BASADO EN PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA</b>							
DETALLE	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	TOTAL
INGRESOS	80.000,00	80.000,00	170.000,00	130.000,00	80.000,00	50.000,00	590.000,00
COSTOS DIRECTOS	130.000,00	60.100,00	155.000,00	110.200,00	70.000,00	42.100,00	437.400,00
GASTOS DE OPERACIÓN	2.800,00	5.100,00	4.500,00	5.900,00	4.800,00	3.100,00	26.200,00
RENTA NETA	-52.800,00	14.800,00	10.500,00	13.900,00	5.200,00	4.800,00	126.400,00
<b>DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA</b>							
UTILIDAD CONTABLE		14.800,00	10.500,00	13.900,00	5.200,00	4.800,00	126.400,00
IMPUESTO A LA RENTA	0	3256,00	2310,00	3058,00	1144,00	1056,00	27808,00

Por medio de este ejercicio práctico se puede logra demostrar que a medida que la obra de construcción avanza en cada periodo fiscal se deben efectuar los pagos de impuesto a la renta a medida que registra el ingreso en cada ejercicio contable; si establecemos la sumatoria de su totalidad de los seis periodos fiscales, determinamos un total de impuesto a la renta \$ 27808,00. Si realizamos el cálculo, el 22% sobre la utilidad del periodo seis en el año en la cual se finaliza la obra el resultado será menor, las compañías terminarán pagando al estado el valor de \$ 10.824,00. Es importante resaltar, que nuestra legislación, Ley de Régimen Tributario Interno en el Artículo 28, los ingresos de las empresas de construcción, los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes. Nuestra legislación exige los pagos del Impuesto a la Renta en función de avance de obra, lo cual permite que los estados financieros proporcionados por las empresas sean fiables, transparentes y útiles para la toma de decisiones.

## **CONCLUSIONES.**

La NIC 11 y la Ley de Régimen Tributario Interno establecen que solo es permitida la aplicación del método de contrato de avance de obra, pero en la mayoría de las constructoras se aplica el costo fijo. La no correcta aplicación de esta normativa puede ocasionar que se presenten resultados erróneos en sus estados financieros, lo cual sería una información no confiable para la toma de decisiones de la gerencia. Es importante contar con una estimación fiable y verídica de los ingresos y costes de cada contrato, con el fin de informar los resultados reales pertenecientes a cada ejercicio fiscal, proveniente de las actividades de contratos de construcción.

De acuerdo a las normativas contables y con el fin de manejar una información fiable en los estados financieros es importante tener en consideración los cambios en las estimaciones en el transcurso de los contratos de construcción, lo cual deberá tomar en cuenta lo establecido en la

NIC 8 que es la norma que nos guía sobre Políticas Contable, Estimaciones y Errores, lo cual nos indica que no es recomendable corregir los resultados hacia periodos anteriores, más bien corregir los ejercicios fiscales presentes y los subsecuentes, con el fin de informar resultados de los periodos contables que reflejen la imagen fiel y confiable de las operaciones proveniente de las actividades de contratos.

Es importante elaborar los ajustes contables respectivos en base al detalle real de los ingresos, costos y gastos incurridos en cada uno de los proyectos de construcción teniendo en cuenta la fecha de inicio y fin de la obra, y preparar los nuevos estados financieros y realizar las correcciones para notificar a las entidades de control y al Servicio de Rentas Internas para evitar las sanciones respectivas. Es importante que el personal contable de las empresas constructoras tenga una actualización permanente sobre el uso de las Normas Contables vigentes, así como de que no han cumplido con la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11.

Las únicas empresas con quienes se han firmado contratos son las empresas privadas, y los tipos de contrato que se han firmado son a plazo fijo, que han tenido inconveniente al contabilizar los ingresos, costos y gastos, así como los ingresos de actividades ordinarias, costos del contrato, y determinar el grado de avance de obra. Estas fueron las principales novedades encontradas.

#### **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

1. Álvarez, M. (2006). Procesamiento y gestión digital de la información. Biblioteca Universitaria, 9(2), 144-151. <https://www.redalyc.org/pdf/285/28590206.pdf>
2. Carrasco, A., & Freile, I. (2012). Análisis y aplicación de la NIC11 y sus sucesos en la determinación de resultados de operación; en la constructora AFREISA SA, ubicada en Guayaquil durante el periodo fiscal 2011 (Bachelor's thesis).

3. Congreso Nacional del Ecuador. (2004). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento N. 463.  
<https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/download/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>
4. Dávalos, N. (1990). Enciclopedia básica de administración, contabilidad y auditoría. Quito: CEIP.
5. De la Hoz, A., Díaz, R., & Escorcía, J. (2020). Normas Internacionales de Información Financiera: aplicación del estándar a las operaciones empresariales en Colombia. Revista Venezolana de Gerencia (RVG), 25(89), 1-19.  
<https://repositorio.cuc.edu.co/bitstream/handle/11323/7057/Normas%20Internacionales%20de%20Informaci%c3%b3n%20Financiera.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
6. Deloitte. (2016.) Guía rápida de las NIIF. Obtenido de:  
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/audit/Deloitte-ES-Auditoria-guia-rapida-NIIF-2016.pdf>
7. Diamond, A. (2005). Normas Internacionales de Información Financiera: Su aplicación en la República de Panamá. Panamá: KPMG en Panamá, 7.
8. Durazno, P., & Ordoñez, K. (2015). Impacto de implementación de la NIC 11 (contratos de construcción) en el sector de la construcción de la ciudad de Cuenca. (tesis de grado de la Universidad de Cuenca).  
<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21322/1/TESIS.pdf>
9. Estupiñán, J., Medina, R., Real, G., & Orozco, I. (2018). La Pedagogía como Instrumento de Gestión Social: Nuevos Caminos para la Aplicación de la Neutrosfia a la Pedagogía. Infinite Study.

10. Gonzales, B., & Melgarejo, C. (2017). Reconocimiento de ingresos y costos provenientes de contratos de construcción y el impacto en la utilidad de la empresa Edificasa Perú SAC del año 2016 (tesis de grado de la Universidad Tecnológica de Perú) [https://repositorio.utp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12867/671/Betty%20Gonzales\\_Con suelo%20Melgarejo\\_Trabajo%20de%20Investigaci%c3%b3n\\_Bachiller\\_2017.pdf?sequence=6&isAllowed=y](https://repositorio.utp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12867/671/Betty%20Gonzales_Con suelo%20Melgarejo_Trabajo%20de%20Investigaci%c3%b3n_Bachiller_2017.pdf?sequence=6&isAllowed=y)
11. Gonzalo, J. (2004). Normas IASB: la primera vez. *Universia Business Review*, 1(1), 106-115. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/810217.pdf>
12. Idrovo, M. (2018). El tratamiento de la NIC 11 y su incidencia a los estados financieros de las empresas constructoras período 2017 (Bachelor's thesis, Universidad Nacional de Chimborazo, 2018).
13. International Accounting Standards Committee. (2010). Normas Internacionales de Contabilidad 11. Obtenido de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publico/vigentes/nic/11\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/vigentes/nic/11_NIC.pdf)
14. International Accounting Standards Committee. (2010a). Normas Internacionales de Contabilidad 11. Obtenido de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publico/vigentes/nic/18\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/vigentes/nic/18_NIC.pdf)
15. León, A. (2011). los criterios de valoración en las normas internacionales de información financiera,(NIIF) con énfasis en el uso del valor razonable (Doctoral dissertation, Tesis previa a la obtención del grado de magíster en contabilidad y auditoría, Cueca-Ecuador).
16. Meza, R., Carranza, C., & Espinoza, T. (2018). NIIF 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes y los estados financieros de la empresa total Weight & Systems SAC periodo 2016-2017. (tesis de grado de la Universidad Nacional de Callao). <http://repositorio.unac.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12952/4827/NIIF%2015%20Y%20>

[LOS%20ESTADOS%20FINANCIEROS%20DE%20TOTAL%20WEIGHT%20%26%20SYSTEMS%20SAC.pdf?sequence=1&isAllowed=y](#)

17. Monge, P. (2005). Las Normas Internacionales de Contabilidad Actualidad Contable Faces, enero-junio, año/vol. 8, número 010 Universidad de los Andes Mérida, Venezuela. Actualidad Contable FACES, 8(10), 1-19. [https://www.researchgate.net/profile/Pedro-Monge/publication/31608315\\_Las\\_Normas\\_Internacionales\\_de\\_Contabilidad/links/53fc5d350cf2364ccc04904a/Las-Normas-Internacionales-de-Contabilidad.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Pedro-Monge/publication/31608315_Las_Normas_Internacionales_de_Contabilidad/links/53fc5d350cf2364ccc04904a/Las-Normas-Internacionales-de-Contabilidad.pdf)
18. Munch, L. (2016). Administración Gestión organizacional, enfoques y proceso administrativo. México: Pearson Educación. <http://190.57.147.202:90/xmlui/bitstream/handle/123456789/3008/administracion%20Ges tion%20organizacional%20lourdes-munch-2a-ed.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
19. Peñafiel, A., Estupiñán, J., Cruz, I., & España, M. (2021). Phenomenological hermeneutical method and neutrosophic cognitive maps in the causal analysis of transgressions against the homeless. Neutrosophic sets and systems, 44(1), 1-11. [https://digitalrepository.unm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1866&context=nss\\_journal](https://digitalrepository.unm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1866&context=nss_journal)
20. Ramírez, H., & Suárez, L. (2010). Los contratos de construcción en Colombia e impacto al adoptar estándares internacionales de información financiera-NIC 11. Criterio Libre, 8(12), 185-207. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/view/1266/985>
21. Rodríguez, D. (2014). Cómo afectará la aplicación de las normas internacionales de contabilidad a las pymes en Colombia. Apuntes Contables, 1(17), 1-52. <https://core.ac.uk/download/pdf/230105106.pdf>
22. Salazar, C. (2005). Administración de empresas constructoras. México: Editorial Limusa.

23. Secretaría Nacional de la Administración Pública. (2017). Resolución N° NAC-DGERCGC16-00000138. Registro Oficial. N. 953.  
[https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/download/7842\\_99703d886ca5b1309e9b6785c9b9f098](https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/download/7842_99703d886ca5b1309e9b6785c9b9f098)
24. Sellán, Y. (2016). NIC 11 contratos de construcción y su impacto financiero en la compañía consorcio equitesa equitransa (Bachelor's thesis, Guayaquil: ULVR, 2016).
25. Urtecho, G. (2019). Reconocimiento de los ingresos según NIC 11 y su incidencia contable tributaria en la empresa ABC SAC, Trujillo 2013.(tesis de grado de la Universidad Nacional de Trujillo).  
<https://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/15093/Urtecho%20Sanchez%20Gracia%20Katherine.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

#### **DATOS DE LOS AUTORES.**

1. **Fanny Maricela Pozo Hernández.** Magíster en Contabilidad y Finanzas. Docente de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, Ecuador. E-mail: [us.fannypoza@uniandes.edu.ec](mailto:us.fannypoza@uniandes.edu.ec)
2. **Oscar Rodrigo Aldaz Bombón.** Magíster en Auditoría Gubernamental. Docente de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, Ecuador. E-mail: [us.oscaraldaz@uniandes.edu.ec](mailto:us.oscaraldaz@uniandes.edu.ec)
3. **Jorge Hernán Almeida Blacio.** Magíster en Auditoría Integral. Docente de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, Ecuador. E-mail: [us.jorgealmeida@uniandes.edu.ec](mailto:us.jorgealmeida@uniandes.edu.ec)

**RECIBIDO:** 7 de mayo del 2022.

**APROBADO:** 10 de junio del 2022.