

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

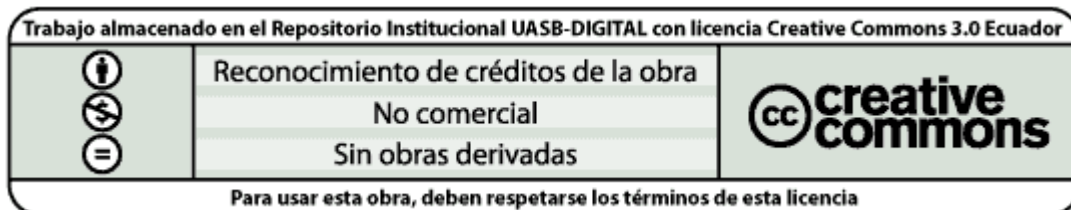
Área de Derecho

Programa de Maestría
en Tributación

**ANÁLISIS DE LA NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN Y SU IMPACTO
TRIBUTARIO EN LA CARRETERA PEDERNALES-COJIMÍES PERIODO 2011**

María Benilda Moreira Intriago

2013



CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, María Benilda Moreira Intriago, autor/a de la tesis intitulada *Análisis de la Nic 11 contratos de construcción y su impacto tributario en la carretera Pedernales-Cojimés período 2011* mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 17 Diciembre 2013

.....

María Benilda Moreira Intriago

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría
en Tributación

**ANÁLISIS DE LA NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN Y SU IMPACTO
TRIBUTARIO EN LA CARRETERA PEDERNALES-COJIMÍES PERIODO 2011**

María Benilda Moreira Intriago

Tutor: Ing. Nilo Narváez

Quito, 2013

RESUMEN

Las NIIF¹, aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de importaciones y exportaciones, los mismos que fueron aplicados hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la práctica internacional de los negocios. Estas normas intervienen dentro del sector social, empresarial, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación o el impacto que a su vez traiga consigo su implementación. Aplicarán a partir de Enero del 2010: Las Compañías y los entes sujetos por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa. El segundo grupo que aplicará a partir del 1 de enero del 2011 son las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a \$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007, Holding, compañías de economía mixta y entidades del Sector Público. El tercer grupo que aplicarán a partir del año 2012 conformado por las compañías no consideradas en los dos grupos anteriores. Las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción a largo plazo enfrentan la problemática de aplicar un tratamiento contable específico a los ingresos, costos, gastos y pérdidas de operación en los proyectos que ejecutan, ya que el reconocimiento de utilidades no se puede realizar a través de un sistema tradicional de operación. Los proyectos de construcción comúnmente pueden generar ingresos anticipados que deberán ser reconocidos como tales en períodos impositivos posteriores, de la misma forma que ocurre con los costos relacionados con estados de ejecución a futuro. El estudio realizado ofrece, entonces, considerar que para los contratos de obra cuya finalización es medible y se cuenta con los elementos para utilizar el Método de Porcentaje de Avance de Obra para reconocer ingresos, costos y gastos.

¹ En Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por permitirme culminar esta carrera.

A mi hija María José, quien con su corta edad de vida, me ha servido de apoyo y motivación para culminar mis estudios de maestrante.

A Esteban que también fue parte del proceso, gracias a su empuje hoy cuento con una formación académica relevante.

A la Gerencia General de la empresa para la cual trabajo I.MHG, gracias por la oportunidad y el estímulo brindado.

A mi Director de tesis Ing. Nilo Narváez que me ha acompañado a lo largo de la carrera de postgrado, brindándome siempre su orientación con ética y profesionalismo.

ÍNDICE

Introducción

Capítulo I: INTRODUCCIÓN A LAS NIIF

1.1.- Antecedentes sobre la normativa internacional.....	10
1.2.- Conceptos y objetivos de las NIIF.....	12
1.3.- Disposiciones normativas del organismo de control en el Ecuador.....	13
1.4.- Revisión de las resoluciones normativas y demás material para la aplicación de las NIIF.	14

Capítulo II: CONTENIDO DE LA NIC 11: CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

2.1.- Marco Conceptual de la Nic 11.....	20
2.2.- Métodos que se utilizan en los contratos de construcción y ejemplos	24
2.3.- Contratos de carácter onerosos.....	32
2.4.- Cambios en las estimaciones.....	32
2.5.- Reconocimiento de ingresos.....	37
2.6.- Reconocimiento de las pérdidas esperadas	47
2.7.- Información a revelar	49

Capítulo III: ESQUEMA DE APLICACIÓN A LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

3.1.- Análisis comparativo de la Nec 15y la Nic 11.....	51
3.2.- Normas de mayor aplicación en Ecuador: Leyes, Reglamentos, Consultas.....	51
3.3.- Tipos de contratos de construcción.....	54
3.4.- Evaluativo de avances de obra.....	55

Capítulo IV: IMPACTO TRIBUTARIO NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN DE LA CARRETERA COJÍMIES-PEDERNALES

4.1.- El hecho imponible y su relación con los métodos para determinar la renta Neta.....58

4.2.- Ejercicio práctico comparativo de impuesto a la renta NEC/NIIF en los períodos de obra contratados.66

Capítulo V.- Conclusiones y Recomendaciones

5.1 Conclusiones.....74

5.1 Recomendaciones.....76

Bibliografía.....78

Anexos.....79

INTRODUCCIÓN

La adopción de las NIIF, genera unos cambios en el desarrollo de la práctica contable, entre los cuales podemos mencionar la utilización de diferentes métodos de valoración, para analizar el tratamiento contable de los ingresos y gastos 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 y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

La dificultad a mi criterio personal radica en la incorporación de una terminología difícil de comprender, tanto a nivel de las NIC²-NIIF, que generarán problemas de adecuación de procedimientos administrativos y de sus soportes informáticos, lo que implican desembolso de recursos muy considerables. La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:

- (1) el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- (2) los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo;
- (3) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

² EN: Normas Internacionales de Contabilidad NIC

El interés de esta investigación se justifica porque la aplicación de las NIIF va a determinar un resultado periódico de gran utilidad, la información será de mayor calidad, las empresas constructoras transformaran sus normas contables, por lo tanto, ocasionará un proceso de adaptación, donde se requerirán cambios de tecnologías, de personal especializado en las NIIF que ayude a guiarlas.

Esta norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas. 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.

Capítulo I :

INTRODUCCIÓN A LAS NIIF

1.1. Antecedentes sobre la normativa internacional

Desde el siglo XV la contabilidad se ha venido apoyando, para fines de uniformidad en el registro y presentación de estados financieros, en principios, convenciones, postulados y normas.

En los años setenta, el criterio básico de valoración era el costo histórico porque además de conservador y objetivo, los conceptos de valores corrientes y de “volatidad”, eran más académicos que reales.

El modelo tradicional de contabilidad financiera basado en normas tradicionales, ha perdido relevancia y requiere nuevas normas de contabilidad para unificar, armonizar y converger a un lenguaje contable común y de imagen fiel para los negocios.

Los antecedentes sobre la evolución de las normas contables se relacionan con los siguientes aspectos:

- Renovación de las normas contables que permitan contar con información más ajustada a la realidad de los negocios y empresas.
- Caída de grandes empresas en el mundo, como consecuencia de informaciones y revelaciones contables irreales, producto de distorsiones contables que dieron origen a errores y fraudes (ENRON, TICO, WOLDCOM, PARMALAT).
- Globalización de los negocios a nivel mundial

- Tecnología, movimientos automatizados de fondos y transacciones electrónicas.
- Reestructuración de los Organismos Contables a nivel mundial.
- Necesidad de revelación de información financiera consolidada que sea clara, transparente, comparable y real que pueda servir para la toma de decisiones de los diferentes agentes involucrados.
- Permitir a los usuarios de la información el conocimiento de su negocio bajo un esquema real y sobre todo objetivo, sin la sobrestimación subestimación de las cifras en los saldos de balances.

La globalización e internacionalización de las economías demanda crear un lenguaje contable común, armonizado, de calidad y comparable que represente la imagen fiel de la situación de las empresas.

En el año 2001 se crea un organismo técnico denominado: Internacional Accounting Standards Board - IASB³ que se ocupa de la emisión de las normas contables internacionales, es una organización privada con sede en Londres, que depende del Internacional Accounting Standards Committee Foundation. Esta última está gobernada por una Junta integrada por diecinueve miembros:

6 directores por los Estados Unidos

6 directores por Europa

4 Directores por Asia-Pacífico

³ IASB.- International Accounting Standards Board

3 Directores por otros países del mundo

Las corrientes o fuentes para la aplicación y elaboración de normas en los distintos países, han sido básicamente las siguientes:

- 1) Las normas elaboradas por el Internacional Accounting Standards Board-IASB que secuencialmente se denominan: IAS (NIC) e IFRS (NIIF)
- 2) Las normas elaboradas por el Financial Accounting Standards Board (FASB)⁴ reconocidas como las “US GAAP”.
- 3) A nivel mundial en la práctica, todos los países han elaborado sus propias normas de contabilidad, de acuerdo a sus propias necesidades.
- 4) A nivel latinoamericano la mayor parte de países tomaron como referencia los Principios Contables de General Aceptación (PCGA)⁵.
- 5) En nuestro país se venían aplicando principios basados en la norma americana US GAAP, y posteriormente las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)⁶, basadas en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

1.2.- Conceptos y objetivos de las NIIF

CONCEPTO

Las NIIF⁷ constituyen un cuerpo único de normas mundiales de contabilidad de elevada calidad y de obligatorio cumplimiento, que llevan a requerir información comparable,

⁴ FAS.- Financial Accounting Standards Board

⁵ GAAP.- Principios Contables de General Aceptación

⁶ NEC.- Normas Ecuatorianas de Contabilidad

⁷ Dr. MBA. Jaime Freire Hidalgo y Verónica Freire Rodríguez, *Guía de aplicación práctica sobre la implementación de las NIIF en el Ecuador*, Quito, 2010, Dimedios, pp. 9-10

transparente y de imagen fiel en los estados financieros para propósitos generales, son normas elaboradas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad - IASB.

A partir del 1 de abril del 2001 el nuevo Consejo encargado de preparar las normas pasa a denominarse Junta de Normas Internacionales y las nuevas normas pasan a denominarse Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.

OBJETIVOS

Las NIIF⁸ desde que han sido publicadas forman un conjunto normativo de aplicación obligatoria en muchos países, con cuya implantación se pretende disponer de un cuerpo único de normas de gran calidad para alcanzar una serie de objetivos:

- Imagen fiel;
- Calidad de la información requerida para que los estados financieros sean útiles a los usuarios;
- Mayor grado de transparencia: las NIIF se han elaborado desde la perspectiva del inversor;
- Favorecer la comparabilidad de la información financiera.

1.3.- Disposiciones normativas del organismo de control en el Ecuador

La Superintendencia de Compañías con Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 del 4 de Septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, y determinó que su aplicación sea obligatoria por

⁸ Dr. MBA. Jaime Freire Hidalgo, Verónica Freire Rodríguez, *Guía de aplicación práctica sobre la implementación de las NIIF en el Ecuador*, Quito, Dimedios, 9-10

parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009.

Mediante resolución No. ADM 08199 de 3 de julio de 2008, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 378 de 10 de julio del 2008, el Superintendente de Compañías ratificó el cumplimiento de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006.

Mediante resolución No. 08.G.DSC-010 de 20 de noviembre de 2008, publicada en el Registro Oficial No- 498 del 31 de diciembre de 2008, entre otros se establece el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

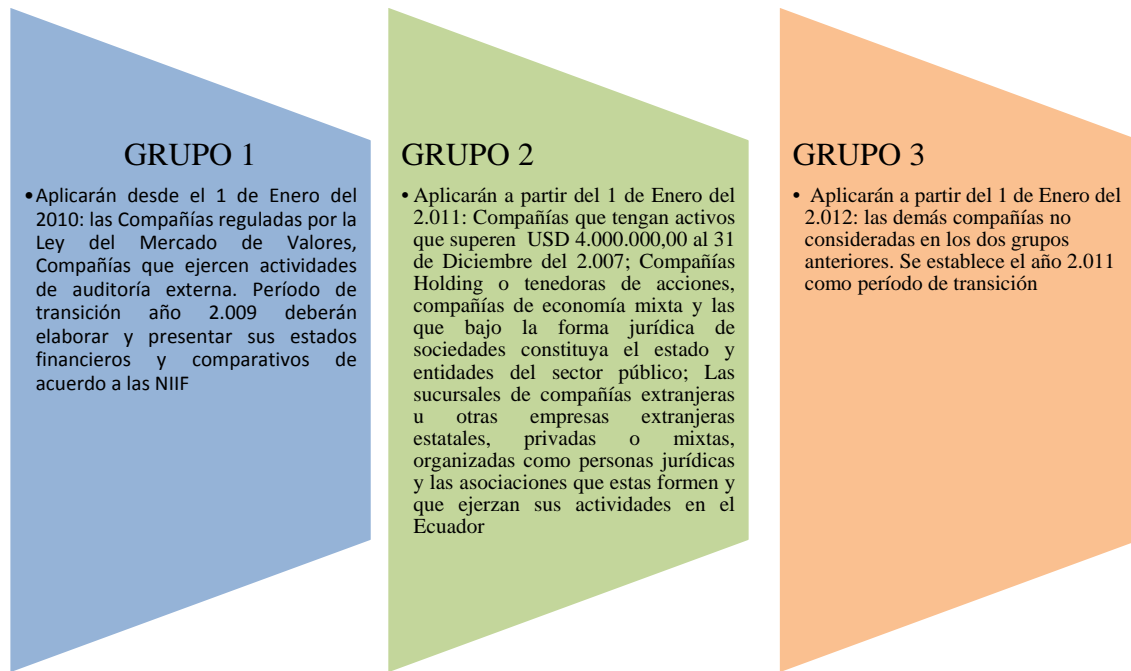
Esta última resolución además establece que la Superintendencia de Compañías ejercerá los controles correspondientes para verificar el cumplimiento de estas obligaciones, sin perjuicio de cualquier control adicional orientado a comprobar el proceso de adopción.

La decisión de acoger las NIIF responde a un cambio global que busca crear transparencia en la información contable de las compañías habiendo el Ecuador decidido adoptar estas normas a partir del 1 de enero del 2009, según Resolución de la Superintendencia de Compañías que reemplazarán a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

1.4.- Revisión de las resoluciones normativas y demás material para la aplicación de las NIIF.

La Superintendencia de Compañía mediante Resolución No. 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008 estableció un cronograma de aplicación obligatorio de las NIIF por parte de las Compañías y Entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías en tres grupos:

CRONOGRAMA DE APLICACIÓN NIIF



Fuente: Resolución No. 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008 Superintendencia de Compañías del Ecuador
 Autor: María Moreira

Año de transición y fechas críticas			
Año de adopción	2010	2011	2012
Año de transición	2009	2010	2011
Fechas críticas:			
Plan de capacitación	Marzo	Marzo	Marzo
	2009	2010	2011
Aprobación balance inicial	Septiembre	Septiembre	Septiembre
	2009	2010	2011
Registro de ajustes	Enero	Enero	Enero
	2010	2011	2012

Fuente: Resolución No. 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008 Superintendencia de Compañías del Ecuador
 Autor: María Moreira

REQUERIMIENTOS ADICIONALES⁹.

Como parte del proceso de transición, las compañías que conforman los tres grupos determinados por la SIC elaborarán obligatoriamente hasta Marzo del 2.009, Marzo del

⁹ Resolución No. 08.G.D.DSC.010, 20 de noviembre del 2008; Superintendencia de Compañías, Ecuador.

2.010 y Marzo del 2.012 en su orden un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual tendrá, al menos, lo siguiente:

- a) Un Plan de Capacitación.
- b) El respectivo Plan de Implementación.
- c) La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa.

Esta información deberá ser aprobada por la Junta General de Socios o Accionistas, o por el Organismo que estatutariamente este facultado para tales efectos; o, por el apoderado en el caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el País. Adicionalmente, estas empresas elaborarán, para sus respectivos períodos de transición, lo siguiente:

- a) Conciliaciones del Patrimonio Neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 1 de Enero y al 31 de Diciembre de los dos períodos de transición.
- b) Conciliaciones del Estado de Resultados del 2.009, 2.010, 2.011, según el caso, bajo NEC al Estado de Resultados bajo NIIF.

Explicar cualquier ajuste material si lo hubiere al Estado de Flujos de efectivo del 2.009, 2.010 y 2.011 según el caso, previamente presentando bajo NEC.

Las conciliaciones se efectuarán con suficiente detalle para permitir a los usuarios (accionistas, instituciones financieras, proveedores, entidades de control, etc.) la comprensión de los ajustes significativos realizados en el estado de situación financiera y en el estado de Resultados. La conciliación del Patrimonio Neto al inicio del cada período de transición, deberá ser aprobada por el Directorio o por el Organismo que estatutariamente este facultado para tales efectos, hasta el 30 de Septiembre del 2009, 2010 ó 2.011 según corresponda, y ratificada por la Junta General de Socios o Accionistas, o por el Apoderado

en caso de Entes Extranjeros que ejerzan actividades en el País, cuando conozcan y aprueben los primeros Estados Financieros bajo NIIF.

Los ajustes efectuados al término del período de transición, al 31 de Diciembre del 2.009, 2.010, 2.011 según el caso deberán contabilizarse el 1 de Enero del 2.010, 2.011 y 2.012 respectivamente.

Aplicación NIIF:

Requieren que obligatoriamente se cumpla con los siguientes mandatos:

- a. Para la preparación de estados financieros deben involucrarse todas las NIIF, siguiendo en forma rigurosa paso a paso para formular el Balance Inicial.
- b. Se deben reconocer todos los activos y pasivos requeridos por las NIIF.
- c. No se deben reconocer activos y pasivos que las NIIF no permitan reconocer.
- d. Reclasificar activos, pasivos y patrimonio clasificados o identificados de acuerdo con otros principios o normas que en la actualidad no concuerdan con NIIF.
- e. Aplicar las NIIF en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.

Procesos para la aplicación de las NIIF¹⁰:

Se considera que necesariamente y por obligación deben existir procesos para su aplicación, entre los cuales se mencionan los siguientes:

¹⁰ Dr. MBA. Jaime Freire Hidalgo y Verónica Freire Rodríguez, *Guía de aplicación práctica sobre la implementación de las NIIF en el Ecuador*, Quito, 2010, Dimedios, pp. 17-21

1. Conocimiento previo de las operaciones del Ente: Es importante conocer en forma previa el objetivo de la Entidad, involucrando sus políticas contables aplicadas en la preparación de estados financieros.
2. Diagnóstico Preliminar: Una vez identificadas las operaciones, se debe diagnosticar la viabilidad de aplicación de las NIIF observando las reglas que rigen para su implementación por primera vez.
3. Capacitación: El personal involucrado en las operaciones contables y financieras de la Entidad, deberá encontrarse perfectamente capacitado en el conocimiento y aplicación de las NIIF.
4. Evaluaciones: Cumplidos los procesos anteriores, se realizará una Evaluación de los componentes de los estados financieros, que deberán ser debidamente clasificados por cuentas o grupos de cuentas, con el fin depurar la información constante en ellos (se recomienda realizar estas actividades al cierre del periodo en diciembre 31 del 2007). En este proceso debe existir la aceptación y aprobación de los respectivos ajustes y/o reclasificaciones de cuentas por parte de la Gerencia General o el Organismo administrativo superior.
5. Conversión Inicial Estados Financieros: Reconocidos razonablemente los activos, pasivos y patrimonio (diciembre 31/2007), la Entidad estará en capacidad técnica de realizar la Conversión de estados financieros en la fecha de transición: Enero 1 del 2008.
6. Requerimientos Mínimos/Básicos: Los administradores de las Organizaciones tendrán que aceptar el cambio de cifras en los balances; así como el cambio de los procesos para generar información financiera; de igual forma el personal debe cambiar

en su pensamiento conceptual para operar y generar información con aplicación de NIIF, y de igual manera deben cambiar los sistemas de información. En conclusión es un cambio radical y general tanto de los agentes como de los medios.

7. Implementación: Mediante los procesos indicados, se obtendrán los primeros estados financieros de forma comparativa: ejercicios económicos 2008 y 2009 bajo NIIF.

Los Estados Financieros con aplicación de NIIF y los posibles Impactos Tributarios:

Para el pago de Impuesto a la Renta en concordancia con las leyes vigentes de la materia, siempre seguirá existiendo la Conciliación Tributaria, proceso que depura tanto los ingresos gravables como los gastos/costos no deducibles; por consiguiente, el interés fiscal no estará ajeno a los cambios contables que experimentará el país en materia de las NIIF.

Capítulo II :

CONTENIDO DE LA NIC 11:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

2.1.- Marco Conceptual de la NIC 11

La NIC 11 se aplicará cuando el acuerdo cumpla la definición de un contrato de construcción, la NIC 11 lo define:

*Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, 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.*¹¹

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes 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 ejercicios contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costes que cada uno de ellos genere, entre los ejercicios contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta norma utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los

¹¹ Nic 11: Contratos de Construcción, <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Spanish2012/IAS11.pdf>

Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen como ingresos ordinarios y costes en la cuenta de resultados los producidos por el contrato de construcción. También es una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.

Definiciones

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

DEFINICION DE CONTRATOS SEGÚN EL CODIGO CIVIL ECUATORIANO

Art. 1453.- Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia.

Art. 1454.- Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.¹²

¹² Código Civil Ecuatoriano, http://www.ceda.org.ec/descargas/Novedades/CODIGO_CIVIL_Actualizado al 9 de Septiembre del 2013

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 costes.

Un contrato de margen sobre el coste 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.

Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel.

Un contrato de construcción puede, así mismo, 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 dichos contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

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, así como
- (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 coste. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el coste con un precio máximo concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones, para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos ordinarios y costes correspondientes al contrato.

Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

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 el fondo económico de la operación, es necesario aplicar la Norma de forma independiente a los componentes identificables de un contrato único o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.

Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- (a) se han recibido 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 ordinarios y costes de cada activo.

Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, 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 genérico para todos ellos; 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.

2.2.- Métodos que se utilizan en los contratos de construcción y ejemplos

Método del grado de avance

Conforme al método del grado de avance, el importe de los ingresos a los que se da reconocimiento, se determina de acuerdo con la etapa de ejecución en que se encuentra el contrato a fin de cada período contable. La ventaja de este método de contabilizar los ingresos del contrato, es que refleje la utilidad en el período contable durante el cual se llevó a cabo la actividad generadora de tal utilidad.

El grado de avance usado para determinar los ingresos a los que se da reconocimiento en los estados financieros, puede determinarse de varias maneras;

EJEMPLO.- calculando la proporción que guardan los costos incurridos hasta la fecha en relación con una estimación actualizada de los costos que se espera incurrir en el contrato, por inspecciones técnicas que miden el grado de avance físico de la obra, o por una combinación de ambos

Si el método del grado de avance se aplica calculando la proporción que los costos incurridos representan del total de costos del contrato, según la más reciente estimación, puede ser necesario hacer ajustes con el fin de incluir aquellos costos que reflejen el trabajo ejecutado. Los siguientes son ejemplos de partidas que pueden necesitar ajustes:

- a) Los costos de materiales comprados para el contrato que no han sido aún instalados o usados en su ejecución;
- b) Pagos subcontratistas, hasta el grado en que reflejen la cantidad de trabajo subcontratado ya ejecutado.

La aplicación del método del grado de avance está sujeta a un riesgo de error al hacer las estimaciones. Por esta razón, no se da reconocimiento en los estados financieros a una utilidad, a menos que el resultado final del contrato pueda estimarse con seguridad razonable. Si el resultado final no puede ser estimado de manera confiable, no se debe usar el método del grado de avance.

CASO PRACTICO METODO AVANCE DE OBRA

METODO : SISTEMA BASADO EN PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA							
DETALLE	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	TOTAL
INGRESOS	90,000.00	90,000.00	150,000.00	120,000.00	90,000.00	60,000.00	600,000.00
COSTOS DIRECTOS	145,000.00	55,000.00	100,000.00	80,000.00	60,000.00	40,000.00	480,000.00
GASTOS DE OPERACIÓN	5,000.00	6,000.00	7,000.00	7,000.00	6,000.00	4,000.00	35,000.00
RENTA NETA	(60,000.00)	29,000.00	43,000.00	33,000.00	24,000.00	16,000.00	85,000.00
DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA							
UTILIDAD CONTABLE	-	29,000.00	43,000.00	33,000.00	24,000.00	16,000.00	85,000.00
IMPUESTO RENTA	-	7,250.00	10,750.00	8,250.00	6,000.00	4,000.00	21,250.00

Fuente: CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012
 Autor: Revista Chilena y María Moreira

El ejercicio práctico logra demostrar que de acuerdo al porcentaje de avance de obra realiza los pagos de impuesto a la renta en cada período que registra el ingreso; si establecemos una suma total de cada año de pago al final del año seis determinamos un total por impuesto a la renta de \$36,250.00. Pero si realizamos un cálculo del 25% sobre la utilidad del período seis en que se termina la obra el resultado es mucho más bajo, la compañía termina pagando al Estado el valor de \$21,250.00.

Es importante resaltar que nuestra legislación ecuatoriana exige los pagos de impuesto a la renta en función del avance de obra; imposición que ha traído como consecuencia la quiebra de algunas empresas constructoras, al no contar con la suficiente liquidez para efectuar los pagos por renta y los anticipos. Puesto que al contratar obras con el Estado no se cuenta con la misma reciprocidad de pago, por cuanto se depende de la fiscalización de la obra y la emisión de la planilla y en muchas ocasiones no se cuenta con pagos a partir del mes octubre, noviembre y diciembre, por cuanto las partidas presupuestarias para el Ministerio de Transporte y Obras Públicas han sido consumidas en su totalidad.

En el caso de contratos a precio fijo, las condiciones que usualmente proporcionan este grado de confiabilidad son:

- a) Que se puedan estimar los ingresos totales por recibir en relación con el contrato;
- b) Que tanto los costos para terminar el contrato como la etapa de ejecución terminada a la fecha de los estados financieros, puedan estimarse con seguridad razonable, y
- c) Que los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados, de tal forma que la experiencia real pueda compararse con estimaciones previas.

En el caso de contratos por administración, a base, de costos más honorarios, las condiciones que usualmente proporcionan este grado de confiabilidad son:

- a) Que los costos específicamente reembolsables puedan ser claramente identificados con el contrato, y
- b) Que puedan estimarse confiablemente los costos distintos a los específicamente reembolsables de acuerdo con el contrato, a fin de comparar los honorarios totales que se espera recibir con los costos no reembolsables que se espera incurrir. Esto permitirá estimar el resultado final que dejará la obra.

Los estados de pago cobrados y los anticipos recibidos de los clientes, no reflejan necesariamente el grado de avance y, por lo tanto, no pueden tratarse como un equivalente de los ingresos devengados.

Método del porcentaje de realización:

El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico.

Según el método del porcentaje de realización, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en la cuenta de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costes del contrato, sobre los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente

La principal desventaja del método de contrato terminado es que las utilidades determinadas periódicamente no reflejan el nivel de actividad en los contratos durante el período.

EJEMPLO.- Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo para la construcción de un puente.¹³

La cantidad inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La duración del contrato es de 3 años. Al final del año 1, el contratista estima que los costos totales del contrato han subido hasta 8.050. En el año 2, el cliente aprueba una modificación, de la que resulta un incremento en los ingresos de 200, y unos costos adicionales de 150. A finales de ese año, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en el año 3 en la terminación del proyecto. El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

CASO PRÁCTICO METODO DEL PORCENTAJE DE REALIZACIÓN

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación	-	200	200
Total ingresos del contrato	9.000	9.200	9.200
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	-
Costos totales estimados	8.050	8.200	8.200
Ganancia total estimada	950	1.000	1.000
Porcentaje de realización	26%	74%	100%

Fuente: CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012
 Autor: Revista Chilena María Moreira

El porcentaje de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

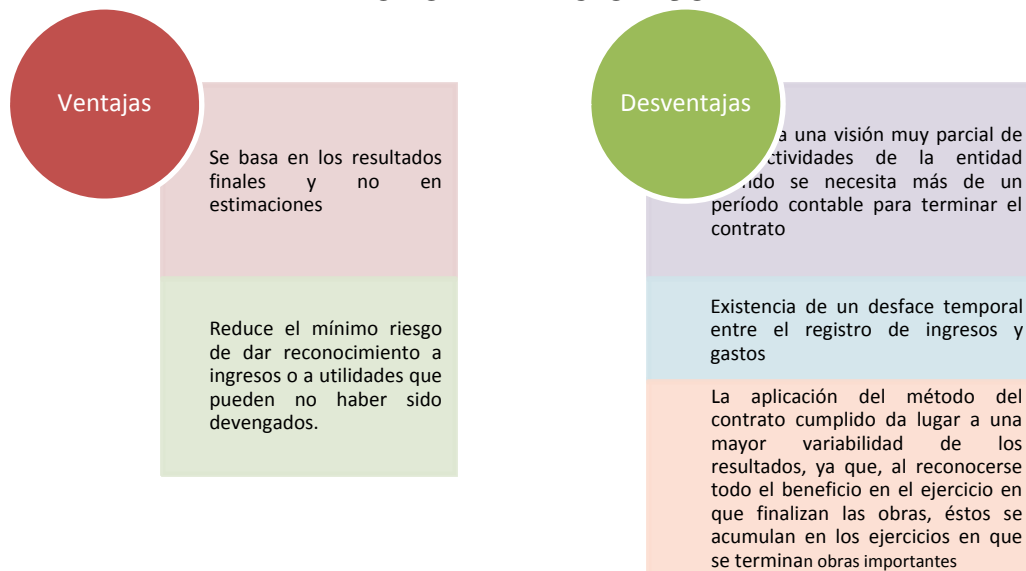
¹³ CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012, p. 2-3.

Las cantidades de ingresos ordinarios, gastos y resultados llevadas al estado de resultados en cada uno de los tres años, son como sigue:

SOLUCION

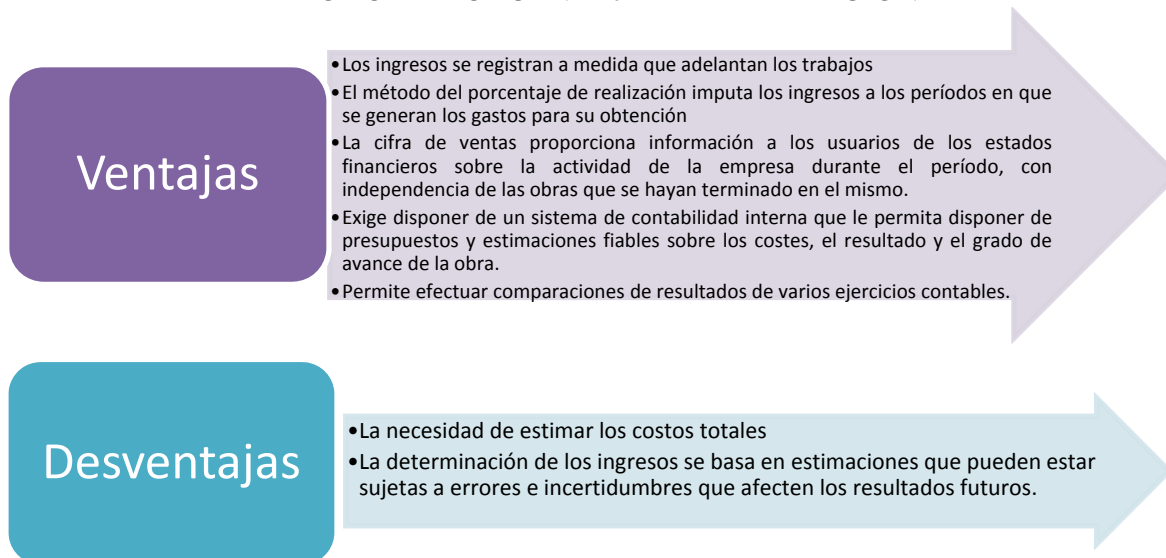
	Acumulado	Reconocido Años Anteriores	Reconocido Año actual
Año 1			
Ingresos (9.000x0,26) Gastos	2340	0	2340
Gastos (8,050* 26%)	2093	0	2093
Ganancia	247	0	247
Año 2			
Ingresos (9.200x0,74)	6808	2340	4468
Gastos (8.200x0,74)	6.068	2093	3.975
Ganancia	740	247	493
Año 3			
Ingresos (9.200x1 ,00)	9.200	6.808	2.392
Gastos (8,200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132
Ganancia	1.000	740	260
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO	250	185	65

MÉTODO DE PRECIO FIJO



Fuente: Tesis Análisis y aplicación de la NIC 11 A. Carrasco; Freile Isidro- p.39-40
Autor: A.Carrasco, Freile Isidro, María Moreira

MÉTODO DE PORCENTAJE DE REALIZACIÓN¹⁴



Fuente: Tesis Análisis y aplicación de la NIC 11 A. Carrasco; Freile Isidro- p.39-40
Autor: A.Carrasco, Freile Isidro, María Moreira

¹⁴ Boletín Técnico N° 39 del Colegio de Contadores, p.4 ; Tesis Análisis y aplicación de la NIC 11 y sus sucesos en la determinación de los resultados de operación; en la constructora AFREISA S.A. ubicada en Guayaquil, durante el período fiscal 2011; A. Carrasco; Freile Isidro- p.39-40

2.3.- Contratos de carácter onerosos

En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato.

Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.

2.4.- Cambios en las estimaciones

ESTIMACIONES DE OBRA

CONCEPTO GENERAL

La valoración de los trabajos ejecutados en determinado periodo, se establece aplicando los precios unitarios pactados de los conceptos de trabajo ejecutados durante dicho período o el

porcentaje del precio alzado pactado correspondiente, al avance de cada unidad de obra generado al momento de la valoración. Esta valoración persigue dos finalidades, por una parte identificar con precisión el avance de los trabajos y por otra establecer su valor económico con fines de pago.¹⁵

Ejemplo: Los costes se estiman para todos los recursos que se aplican a la estimación de costes de la actividad. Esto incluye, entre otros, la mano de obra, los materiales, los equipos, los servicios, las instalaciones, la tecnología de la información, y categorías especiales como una asignación por inflación o una reserva para contingencias de coste. A continuación se bosquejan las principales técnicas utilizadas para la estimación de costes:

El método del porcentaje de obra realizada 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 períodos subsiguientes.

Ejemplo:

Ingresos ordinarios del contrato

Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:

¹⁵ Ih Ingeniería (web) <http://www.opus-planet.com/curso-basico-de-licitaciones/30-estimaciones-de-obra>.

- (a) el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y
- (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - I. en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y
 - II. siempre que sean susceptibles de valoración fiable.

Los ingresos ordinarios del contrato se valoran según el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La valoración de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. 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 ordinarios del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio a otro.

Por ejemplo:

- (a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios del contrato, en un ejercicio posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
- (b) el importe de ingresos ordinarios acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
- (c) la cuantía de los ingresos ordinarios procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista en la realización de la obra; o

(d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos ordinarios del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

Costes del contrato

Los costes del contrato deben comprender:

- (a) los costes que se relacionen directamente con el contrato específico;
- (b) los costes que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico; y
- (c) cualquier otro coste que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.
- (d) Los costes que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:
- (e) costes de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- (f) costes de los materiales usados en la construcción;
- (g) depreciación de inmovilizado material usado en la ejecución del contrato;
- (h) costes de desplazamiento de los elementos que componen el inmovilizado material desde y hasta la localización de la obra;
- (i) costes de alquiler del inmovilizado material;
- (j) costes de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- (k) costes estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costes esperados de las garantías; y
- (l) reclamaciones de terceros.

Los anteriores costes pueden disminuirse en la cuantía de cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos ordinarios del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación del inmovilizado material, una vez acabado el contrato.

Los costes que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

- (a) seguros;
- (b) costes de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
- (c) costes indirectos de construcción.

Los costes que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costes del contrato de construcción. Entre estos costes a excluir se encuentran:

- (a) los costes generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- (b) los costes de venta;
- (c) los costes de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y
- (d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque los componentes del inmovilizado material no han sido utilizados en ningún contrato específico.

Los costes del contrato comprenden todos los costes 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 costes que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costes del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorados con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costes incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del ejercicio en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el coste del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un ejercicio posterior.

2.5.- Reconocimiento de ingresos

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente.

En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

- (a) puedan valorarse razonablemente los ingresos ordinarios totales del contrato;
- (b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;
- (c) tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, a la fecha del balance, pueden ser valorados con suficiente fiabilidad; y

- (d) los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valorados con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

En el caso de un contrato de margen sobre el coste, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y
- (b) los costes atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y valorados de forma fiable.

El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico.

Según el método del porcentaje de realización, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en la cuenta de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo

exceso esperado de los costes del contrato, sobre los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente.

El contratista puede haber incurrido en costes que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costes se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costes representan cantidades debidas por el cliente y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.

El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto al cobro de una partida ya incluida en los ingresos ordinarios procedentes del contrato, e incorporada a la cuenta de resultados, el saldo incobrable o la partida cuya recuperación haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del ejercicio, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos ordinarios del contrato.

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

- (a) los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
- (b) la contrapartida a satisfacer; y
- (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la empresa tenga un sistema de presupuestación financiera y de información interna efectivos. La empresa revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos ordinarios y costes del contrato, a medida que éste se va ejecutando. El hecho de que estas revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:

- (a) la proporción de los costes del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costes totales estimados para el contrato;
- (b) el examen del trabajo ejecutado; o
- (c) la proporción física del contrato total ya ejecutado.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costes incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen los costes del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costes del contrato que se excluyen son los siguientes:

- (a) costes que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costes de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado,

usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato; y

- (b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- (a) los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato; y
- (b) los costes del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se incurren.

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del ejercicio.

A menudo, durante las primeras fases 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 costes incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos ordinarios del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costes incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer beneficio alguno. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costes totales del contrato vayan a exceder a los ingresos ordinarios totales. En tal caso, cualquier exceso de

los costes totales sobre los ingresos ordinarios totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36 de la Nic 11.

Los costes del contrato que no sean de probable recuperación se llevan a resultados del ejercicio inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que sea improbable dicha recuperación, donde los costes del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:

- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
- (b) la realización está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
- (c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
- (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
- (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.

Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos ordinarios y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos en la cuenta de resultados.

Ejemplo:

Los ingresos serán reconocidos de acuerdo con el método del porcentaje de realización, si consideramos que para el contrato de construcción expuesto en nuestro ejemplo se cumplen

las condiciones establecidas que garantizan que un contrato puede ser estimado con suficiente fiabilidad.

Por consiguiente, los asientos a realizar el primer año de ejecución (año 2010), serían los siguientes.

Reconocimiento de gastos del ejercicio, los cuales se presupone que son pagados en efectivo:

EJEMPLO DE RECONOCIMIENTO INGRESOS¹⁶

Cuenta	Debe	Haber
Compra materias primas	4,896,000.00	
Servicios exteriores	1,254,000.00	
Gastos personal	20,000.00	
Amortización del material	50,000.00	
Bancos		6,220,000.00

Fuente: Newsletter "Actualidad Contable. Novedades y práctica sobre el PGC 2007 y las NIIF
Autor: María Moreira

Reconocimiento del cobro de los clientes, en este caso de la administración pública

Cuenta	Debe	Haber
Bancos	7,000,000.00	
Anticipo de clientes		7,000,000.00

Los ingresos por obra son valorados siguiendo el método del porcentaje de realización o grado de avance de la obra. Al final del primer año de ejecución el grado de avance de la obra sería del 43,23%, porcentaje que es calculado atendiendo a la siguiente fórmula:

¹⁶ <http://www.aeca.es/actualidadnic/noticias>: Newsletter "Actualidad Contable. Novedades y práctica sobre el PGC 2007 y las NIIF, pp. 4-8

$$\text{Grado de avance} = \frac{\text{Gastos incurridos en el año de ejecución}}{\text{Total gastos incurridos y previstos hasta la finalización de la obra}}$$

$$44,43\% = 6.220.000/14.000.000$$

Del mismo modo se prevé que si los gastos incurridos siguen coincidiendo con los gastos previstos, los grados de avance para años posteriores serán los que se muestran en la siguiente tabla:

	Año 2009	Año 2010	Año 2011	Totales
Previsión de gastos	6.220.000	4.250.000	3.530.000	14.000.000
Grado de avance	44,43%	30,36%	25,21%	100%

Una vez determinado el grado de avance del ejercicio, los ingresos a reconocer serán determinados proporcionalmente, atendiendo a la siguiente fórmula:

$$\text{Ingresos del ejercicio} = \text{Grado de avance} * \text{Total ingresos previstos con fiabilidad}$$

Por lo tanto, los ingresos a reconocer en el ejercicio 2009 serían de 7.108.571 dólares (44,43% * 16.000.000) y se contabilizarían de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Anticipo de clientes	7,000,000.00	
Cientes	108,571.00	
Ingreso		7,108,571.00

Los asientos a realizar en el año 2011, el segundo año de ejecución serían los siguientes:

La contabilización el segundo año de ejecución del reconocimiento de gastos del ejercicio como del reconocimiento del cobro de los clientes sería exactamente igual que para el primer ejercicio:

Cuenta	Debe	Haber
Compra materias primas	3,240,000.00	
Servicios exteriores	940,000.00	
Gastos personal	20,000.00	
Amortización del materi	50,000.00	
Bancos		4,250,000.00

Cuenta	Debe	Haber
Bancos	500,000.00	
Clientes		108,571.00
Anticipo de clientes		4,891,429.00

Al final del segundo año de ejecución se conoce que los gastos incurridos en el ejercicio son de 4.250.000 dólares, los cuales coinciden con los inicialmente previstos. Así, el grado de avance de este ejercicio es del 30,36%. Por consiguiente, los ingresos a reconocer en el ejercicio 2011 son de 4.857.143 euros ($30,36\% * 16.000.000$) y se contabilizarían de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Anticipo de clientes	4,857,143.00	
Prestación de servicios		4,857,143.00

Los asientos a realizar en el año 2012, el tercer año de ejecución serían los siguientes:

Como en ejercicios anteriores, la contabilización en el tercer año de ejecución del reconocimiento de gastos del ejercicio como del reconocimiento del cobro de los clientes no varía.

Cuenta	Debe	Haber
Compra materias primas	3,038,000.00	
Servicios exteriores	922,000.00	
Gastos personal	20,000.00	
Amortización del materi	50,000.00	
Bancos		4,030,000.00

Cuenta	Debe	Haber
Bancos	4,000,000.00	
Anticipo de clientes		4,000,000.00

Sin embargo en la fecha de finalización de la obra se conoce que los gastos incurridos en el ejercicio son de 4.030.000 dólares, los cuales suponen 500.000 dólares más de los previstos. Dado que los gastos incurridos no coinciden con los gastos previstos, deberemos revisar el grado de avance de la obra. Por consiguiente, el grado de avance de este ejercicio corresponde al grado de avance calculado con los nuevos costes totales menos la diferencia de los años anteriores.

	Año 2009	Año 2010	Año 2011	Totales
Previsión de gastos	6.220.000	4.250.000	3.530.000	14.000.000
Diferencia con los gastos incurridos	0	0	500.000	500.000
Grado de avance reconocido	44,43%	30,36%		
Grado de avance recalculado	42,90%	29,31%	27,79%	100,00%
Diferencia de cálculo	-1,53%	-1,05%		

Debido a un pequeño desajuste en la estimación de la previsión de los gastos este año, los ingresos a reconocer estarán ajustados. Por lo tanto, el grado de avance de la obra en el año 2011 será de 25,21 % (27,79 -1,53 - 1,05).

En base a estos datos, el asiento de reconocimiento de ingresos con su correspondiente asiento de ajuste se contabilizaría de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Anticipo de clientes	4,034,286.00	
Prestación de servicios		4,034,286.00

2.6.- Reconocimiento de las pérdidas esperadas

Cuando sea probable que los costes totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del ejercicio.

La cuantía de tales pérdidas se determina con independencia de:

- (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
- (b) el estado de realización de la actividad del contrato; o
- (c) 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

Ejemplo:

Un contratista ha acabado su primer año de actividad. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

El estado de los cinco contratos en curso, al final de este primer año, es como sigue:

CASO PRÁCTICO SOBRE REVELACIONES¹⁷

	A	B	C	D	E	Total
Ingresos de actividades ordinarias del contrato	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato	110	450	350	250	55	1.215
Pérdidas esperadas	–	–	–	40	30	70
Ganancias reconocidas (-) pérdidas reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el período	110	510	450	250	100	1.420
Costos del contrato reconocidos como gastos del contrato en el período	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>250</u>	<u>55</u>	<u>1.215</u>
Costos relacionados con la actividad futura, reconocidos como activos	<u>–</u>	<u>60</u>	<u>100</u>	<u>–</u>	<u>45</u>	<u>205</u>
Ingresos del contrato	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones	100	520	380	180	55	1.235
Ingresos no certificados	<u>45</u>	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>20</u>	<u>–</u>	<u>65</u>
Anticipos	–	80	20	–	25	125

Solución

	A	B	C	D	E	TOTAL
Costos del contrato incurridos	110	510	450	250	100	1,420
Pérdidas y ganancias reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
Total de costos	145	580	480	160	70	1,435
Cronograma de facturación	(100)	(520)	(380)	(180)	(55)	(1,235)
Montos adeudados por clientes	45	60	100	-	15	220
Montos adeudados a los clientes				(20)		(20)

Los importes y saldos que deben presentarse, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo	1.300
Costos del contrato incurridos y ganancias reconocidas (-) pérdidas reconocidas hasta la fecha	1.435 *)
Anticipos recibidos	125
Monto adeudado por clientes por el trabajo ejecutado – Cuentas por cobrar Activo	220
Monto adeudado a los clientes por el trabajo ejecutado – Cuentas por pagar	(20)

*)Este monto es el mismo para el período actual porque las informaciones se refieren al primer año de funcionamiento.

¹⁷ <http://www.consultasifrs.com/25-Agosto-2013-NIC-11-Contratos-de-construcción---Caso-practico-sobre-Revelaciones>

2.7.- Información a revelar

La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:

- (a) el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- (b) los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo;
- (c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

La empresa debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:

- (a) la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;
- (b) la cuantía de los anticipos recibidos, y
- (c) la cuantía de las retenciones en los pagos.

Las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado, hayan sido o no pagadas por el cliente.

Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

La empresa debe informar, en los estados financieros, sobre:

- (a) los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción;
- (b) los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.

La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas en resultados, y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en resultados y las certificaciones realizadas y facturadas para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.

La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas en resultados, y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en resultados y las certificaciones realizadas para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).

EJEMPLO DE INFORMACIÓN A REVELAR

INFORMACION FINANCIERA DEL CONTRATO DE OBRA A REALIZAR							
DETALLE	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	TOTAL
INGRESOS DE ACUERDO AL CONTRATO	170,000	80,000	100,000	120,000	90,000	40,000	600,000
INGRESOS PERCIBIDOS	150,000	60,000	120,000	140,000	80,000	5,000	555,000
INGRESOS DEVENGADOS	90,000	90,000	150,000	120,000	90,000	60,000	600,000
COSTOS DIRECTOS INCURRIDOS	145,000	55,000	100,000	80,000	60,000	40,000	480,000
GASTOS DE OPERACIÓN	5,000	6,000	7,000	7,000	60,000	4,000	89,000
PORCENTAJE DE AVANCE DE OBRA	15%	15%	25%	20%	15%	10%	100%
PORCENTAJE DE RENTA	25%						

Fuente: CAA ELL Guía NIC 11 Prueba 3 en Procesos: revista chilena, Editora Chilena, 2012
 Autor: María Moreira

Este ejemplo numérico nos muestra que de acuerdo a los avances de obra que se efectúan en cada ejercicio contable, la empresa constructora debe reconocer el ingreso en dicho período con la emisión del respectivo comprobante de venta, así mismo debe pagar al Estado el valor correspondiente por impuesto a la renta.

Capítulo III

ESQUEMA DE APLICACIÓN A LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

3.1.- Análisis comparativo de la NEC 15 y la NIC11 ¹⁸

NORMATIVA		EFECTO FINANCIERO	
11	15	CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN:	
		<p>La Nic 11 fue emitida en 1933, modificada en mayo de 1999; algunas interpretaciones y documentación complementaria tales como la SIC 27 Y 32 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:</p> <p>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. 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.</p> <p>Contablemente, el método de porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada período, a las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (NIC 8).</p> <p>Tributariamente, la Ley de Régimen Tributario Interno permite aplicar tanto el método de avance de obra como el método de obra terminada para contabilizar los ingresos y costos de construcción, por lo que los negocios de empresas constructoras no sufrirían ningún impacto fiscal.</p> <p>Si tal disposición tributaria se mantiene, los contribuyentes que utilicen el método de obra terminada que fiscalmente es el más conveniente, darían origen a una diferencia temporaria, la cual deberá tratarse mediante la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a las ganancias”, que es norma orientada al cálculo del impuesto a la renta corriente y diferido, y del correspondiente pasivo diferido originado por la existencia de una base fiscal diferente a la de los registros contables.</p>	<p>Adecuada valoración de ingresos y costos, y activos.</p> <p>Si una compañía aplica el método fiscal de obra terminada y se mantiene la disposición tributaria, tal procedimiento constituye una diferencia temporaria y deberá aplicar la NIC 12.</p> <p>NINGUNO, pues si no cambia la Ley, el impuesto a la renta corriente y 15% participación a trabajadores continuará igual.</p> <p>Aplicación de NIC 12 (Impuesto a la renta diferido), sin afectación tributaria.</p>

Fuente: Instituto de investigaciones contables del Ecuador

Autor: Instituto de investigaciones contables del Ecuador

3.2.- Normas de mayor aplicación en Ecuador: Leyes, Reglamentos, Consultas

En base a la revisión preliminar de los estados financieros, y el tipo de negocio y operación;

¹⁸ <http://pjimenez.wikispaces.com/file/view/InformeNICvs.NEC.pdf> Instituto de investigaciones contables del Ecuador – IICE. Informe NIC vs NEC

se puede determinar las normas de aplicación para la Compañía. Las principales se muestran a continuación en resumen:

Normas Internacionales de Contabilidad – NIC11 Versión 2012

[\(Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°051-2012-EF/30\)](#)

La NIC 11, sobre Contratos de Construcción, tiene como objetivo prescribir un tratamiento para la contabilización de los ingresos y costes relacionados con los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas. Después de revisar la evolución histórica de la Norma, se analiza la clasificación de los contratos y de los costes de los mismos, así como los métodos para el reconocimiento de ingresos y gastos.

ALCANCE Y OBJETIVO

La NIC 11 tiene como objetivo prescribir un tratamiento para la contabilización de los ingresos y costes relacionados con los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas, siguiendo los criterios establecidos en los párrafos 92 a 98 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad respecto al reconocimiento de ingresos y gastos, lo cual implica determinar:

- Qué ingresos y costes son imputables a los contratos de construcción
- En qué periodo contable deben ser reconocidos los ingresos y costes imputables a los contratos de construcción
- Presentación de los contratos de construcción en los estados financieros

Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC 15

Objetivo

El objetivo de esta Norma es señalar el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados con los contratos de construcción.

A causa de la naturaleza de la actividad desempeñada en los contratos de construcción, la fecha en que se inicia la actividad del contrato y la fecha cuando la actividad es completada generalmente caen en diferentes períodos contables. Por lo tanto el asunto primordial al contabilizar los contratos de construcción es la asignación de los ingresos y los costos del contrato a los períodos contables en los que se realiza el trabajo de Construcción.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada para contabilizar los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas.

Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del 2006, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y determinó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros;

Resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre del 2008, resolvió establecer el Cronograma de

Aplicación Obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías

Resolución No. SC.Q.ICL.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, la Superintendencia de Compañías dispuso que sus controladas adopten las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF", a partir del 1 de enero del 2009

Resolución No. SC.ICL.CPAIFRS.G.11.010 del 11 de octubre del 2011, publicada en el Registro Oficial No. 566 del 28 de los mismos mes y año, entre otros, se dispuso que tipo de empresas pueden aplicar la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES

3.3.- Tipos de contratos de construcción.

Los contratos de construcción se formulan de varias maneras. Sin embargo, se pueden distinguir dos tipos básicos:

a) Contrato a precio fijo (obra vendida o llave en mano), en el cual el contratista conviene un precio fijo para el contrato, en algunos casos sujeto a cláusulas de reajustes de precios por inflación y premios o castigos por cumplimiento o incumplimiento.¹⁹

¹⁹ <http://www.intelecto.com.ec/wp-content/themes/intelecto/descarga-niif/NIC/NIC-11-Contratos-de-Construccion>.

b) Contrato a base de costos más honorarios (por administración), en el cual el contratista recibe el reembolso de los costos permisibles definidos en el contrato, efectuados por cuenta del cliente, más un porcentaje de estos costos o un honorario fijo.

3.4.- Evaluativo de avances de obra.

El correcto control y monitoreo de los recursos en general en obra, es parte importante de cualquier proyecto en construcción, debido a que con este seguimiento de avance y monitoreo de las actividades, se tienen que ir revisando y en su caso, reprogramando cada una de ellas para que se logren alcanzar los objetivos.

El avance de obra según el programa, se tiene que ir cumpliendo según las metas propuestas de entrega y desempeño. Si se cayera en algún atraso, el gerente deberá de tomar acciones como por ejemplo contratar gente más eficiente, más personal, etc.; pero que no afecte el presupuesto establecido inicialmente. Recordemos que cada una de las actividades están programadas así como la obra en general con un determinado costo, calidad y tiempo.

El control y monitoreo es aplicado por el gerente de proyectos quien tomará acciones que influirán en futuros eventos. Usualmente estas acciones estarán basadas en decisiones hechas después del estudio de todas las posibles soluciones del hecho una vez detectado el problema. Un buen sistema de control y monitoreo comunicará cada uno de los aspectos que intervienen en la obra. Por ende, una buena comunicación proveerá de información y un estado exacto de avance en el que se encuentra la obra, para que con esto se tomen acciones y también pueda el gerente prever los posibles resultados.

Es por esto que se tiene que programar cada determinado tiempo, preferiblemente a corto plazo el avance de todas las actividades para ir controlando y comparando lo planeado contra lo real, si no se va a la par del programa recurren en atrasos y por ende en un mayor costo al previsto, sin dejar de mencionar las multas que están estipuladas en el contrato por atraso daños o perjuicios.

Es por esto que el gerente tiene que pensar en todos los eventos, como se comentó anteriormente adelantarse a los posibles hechos que puedan afectar a la obra en proceso. No debe de olvidarse de los posibles problemas a los que se pueda enfrentar la obra, por consiguiente el gerente debe de hacer un plan estratégico y un análisis de riesgos.

Dentro de estos estudios de control y monitoreo de actividades, se tienen varias técnicas de control y monitoreo, dentro de éstas técnicas de control y monitoreo, el gerente debe de elegir la más apropiada según sea el caso para determinado proyecto, además de las técnicas que haya, la experiencia de obras hechas con anterioridad, darán al gerente mayor visión del problema. Hemos mencionado la planeación de recursos humanos y materiales como parte esencial de cualquier proyecto, en este capítulo se hablará de cómo controlar dichos recursos para que estén a la disposición cuando se les necesite así como la cantidad de cada uno de ellos. El almacén es parte fundamental de los recursos materiales y equipo, ya que ahí llegarán, guardarán y saldrán, cada uno de ellos, es por esto que el correcto manejo de los materiales y equipo, traerá beneficios y si no se

manejan y aprovechan adecuadamente, se verá reflejado en pérdidas. Por ende, se debe siempre de tener en mente una administración de inventarios.

No debemos dejar de mencionar que los recursos financieros en cualquier proyecto, es parte importante porque con esto le da liquidez a la obra y con esto pueda tener un mejor manejo de los recursos, con un buen flujo de efectivo, se podrá ver y planear cuanto llevamos gastado, cuanto nos falta por gastar, en su caso, si debemos de pedir financiamiento, cuanto pagaremos de intereses, etc. De todo esto que se ha hablado, se explica con detalle a continuación.

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

Capítulo IV

IMPACTO TRIBUTARIO NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN DE LA CARRETERA COJIMÍES-PEDERNALES

4.1.- El hecho imponible y su relación con los métodos para determinar la renta neta.

Nacimiento de la Obligación Tributaria en los Contratos de Construcción

En los contratos de construcción el nacimiento de la obligación tributaria se producirá cuando se presente alguno de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

1. La emisión del comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento.
2. La percepción del ingreso y por el monto percibido.

Dicho esto, podemos afirmar que la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso ya sea por concepto de adelantos, de valorizaciones periódicas, por avance de obra, o incluso cuando se realice un desembolso por concepto de garantía.

Determinación de la base imponible La base imponible en los contratos de construcción estará dada por el valor de construcción.

Art.28 LRTI: ²⁰**Ingresos de las empresas de construcción.** Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción

²⁰ Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 28 Ingresos de las empresas de construcción.

duren más de un año, se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas.

Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se aplicará la siguiente norma:

En los contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.

Reglamento LRTI Art. 163²¹.- Contratos de construcción.- En los precios unitarios que se establezcan para los contratos de construcción de obras públicas o privadas, no se incluirá el Impuesto al Valor Agregado que afecte a los bienes incorporados en tales precios unitarios, pero el constructor en la factura, en los casos que corresponda, aplicará el IVA sobre el valor total de la misma y en su declaración, utilizará como crédito tributario el impuesto pagado en la adquisición de los bienes incorporados a la obra.

Los agentes de retención contratantes efectuarán la retención que corresponde a cada factura, de conformidad con los porcentajes establecidos en la resolución que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas.

²¹ Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

Para el crédito tributario no recuperado dentro del plazo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, se podrá aplicar lo previsto en el último inciso del Art. 66 de la citada Ley.

Art. 61²².- Hecho generador.- (Sustituido por el Art. 27 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta previo a la emisión del CUR por parte de MTOP.

Los gastos son costos que están relacionados con ingresos del período ya sea directa o indirectamente, mediante la asociación con el período al cual el ingreso es asignado. Los costos y gastos que se asocian con ingresos futuros o que de otra manera se asocian con futuros períodos contables se difieren como activos.

REGLAMENTO DE COMPRO-BANTES DE VENTA, RETENCION Y DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS. Art. 17.- Oportunidad de entrega de los comprobantes de venta y documentos autorizados.- Los comprobantes de venta y los documentos autorizados, referidos en este reglamento, deberán ser entregados en las siguientes oportunidades:

e) En el caso de los contratos de acuerdo con los cuales se realice la transferencia de bienes

²² Ley de Régimen Tributario Interno,

o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y, en general, aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el comprobante de venta se entregará al cumplirse las condiciones para cada período, fase o etapa

LEY DE CONTRATACIÓN PÚBLICA

PROCESOS DE CONTRATACIÓN PÚBLICA

1. ASPECTOS GENERALES

Los países, y sus gobiernos frente a las múltiples necesidades que deben atender, requieren establecer prioridades, para lo cual es fundamental escoger alternativas para el cumplimiento de sus políticas de gestión. En el mundo moderno, la asociación público – privado o la delegación de la actividad del Estado a través de cualquier figura legal, han sido opciones que permiten llevar a cabo el cumplimiento de los objetivos económicos, con la participación del sector privado. De esta forma ha sido posible mejorar la infraestructura de puertos, aeropuertos y carreteras, que constituyen algunos ejemplos del progreso.

El Ecuador como otros países comprendió la importancia de la participación del sector privado y promulgó la Ley de Modernización del Estado, que le permite al Gobierno, delegar a inversionistas privados ya sea la ejecución de obras, o la prestación de servicios y colaboración con equipos técnicos de importancia.

Específicamente en el caso de contratación de obras, bajo la Ley de Contratación Pública, el proceso tiene exigencias especiales respecto de informes, documentos, y procedimientos como: disponibilidad de estudios completos sobre la obra a realizarse, diseños, incluidos planos y cálculos, especificaciones generales y técnicas, debidamente concluidos, recibidos previa fiscalización, por la entidad correspondiente, y aprobados por ella, con la

programación total, los presupuestos y demás documentos que se consideren necesarios, según la naturaleza del proyecto y la fase del proceso de contratación.

Constituye un aspecto de especial interés en el ámbito de la contratación pública sobre contratos de ejecución de obras, adquisición de bienes o de prestación de servicios a que se refiere la Ley de Contratación Pública, la fijación de precios unitarios y el reajuste de los mismos a través de un sistema que incluye la aplicación de fórmulas matemáticas que constan obligatoriamente en el contrato, y que están estipuladas en la Ley. Para la aplicación de las fórmulas, los precios, e índices de precios son proporcionados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC), mensualmente.

El contratista tiene la obligación de contribuir con el equivalente al 0,5 por ciento del valor del reajuste de precios a favor del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, para que esta Entidad pueda invertir en la preparación y publicación de los precios o índices para la aplicación de la Ley de Contratación Pública.

2. PROCESO REGLADO

Todo el proceso de contratación pública previsto en la Ley determina actuaciones de imperioso cumplimiento y observancia para lograr los objetivos de la adjudicación, y cuenta además con dictámenes y controles del abogado del Estado, y la Contraloría General del Estado.

El contratista de ejecución de obras o prestación de servicios públicos debe observar un proceso de etapas sucesivas que incluyen la planificación, ejecución, control y mantenimiento idóneos, de las obras o servicios. La Contraloría General del Estado

reglamenta el enunciado y el alcance de cada una de estas etapas y los procedimientos que tienen que cumplirse en cada caso.

Ante la necesidad de realizar obras adicionales que suele suceder cuando se requiere ampliar, modificar o complementar una obra determinada debido a causas técnicas o imprevistas, presentadas con su ejecución, la Entidad contratante estatal puede celebrar con el mismo contratista, sin licitación ni concursos, pero con el informe previo favorable del Contralor General del Estado, contratos complementarios, siempre que se mantengan los precios unitarios del contrato original, reajustados a la fecha de celebración del respectivo contrato complementario.

En las relaciones contractuales, si al ejecutarse la obra de acuerdo con los planos y especificaciones del diseño definitivo se establecen diferencias entre las cantidades reales y las que constan en el cuadro de cantidades estimadas en el contrato, no hace falta contrato complementario para ejecutarlas, siempre que no se modifique el objeto del contrato, basta dejar constancia del cambio en un documento suscrito por las partes. De otra parte, la Ley establece las responsabilidades que tanto los servidores públicos, como las personas o empresas privadas que tengan a su cargo una o varias etapas del proceso de ejecución de un proyecto de obra pública, o los representantes de tales empresas tengan, por los vicios o defectos que se hayan producido, incluyendo responsabilidad de carácter penal si fuere el caso.

El anterior análisis explica que en el ámbito de la contratación pública, los procesos precontractuales, de adjudicación y contratación están absolutamente reglados y que son los términos del Contrato firmado con el Ministerio de Obras Públicas, en representación del Estado, los márgenes de actuación del contratista, y que a su vez, el contrato está

enmarcado en una estricta regulación establecida en la Ley de Contratación Pública, en consistencia con lo previsto en la Ley de Modernización del Estado.

3. EXIGENCIAS LEGALES SOBRE LOS PRINCIPIOS CONTABLES

La ejecución de proyectos de gran envergadura por delegación del Estado, a inversionistas privados son, como se ha mencionado, negocios estrictamente regulados. El análisis de la normativa permite advertir con claridad las exigencias legales en el proceso de contratación y ejecución del proyecto, que representa una normatividad específica, que puede alejarse de los principios contables, privilegiando la necesidad del control de la obra física para aceptar su reconocimiento, aprobación y pago correspondiente. Por lo tanto es necesario considerar entre otros los siguientes aspectos:

- Las empresas contratistas no pueden contabilizar las obras realizadas como “Cuentas por Cobrar”, sino hasta el momento en que la Entidad Contratante, en el caso del Gobierno Central, el Ministerio de Obras Públicas, reconozca la obra y apruebe su pago.
- Puede comprobarse documentadamente que el Ministerio no registra como pasivo la recepción de una factura emitida por el contratista, mientras la recepción de la obra o etapa de ejecución se haya realizado.
- La empresa no puede asumir como ingresos en un período determinado si no se han cumplido los pasos de recepción, aprobación y pago, por parte de la Entidad Pública, toda vez que requiere seguridad sobre tales hechos para el reconocimiento de sus ingresos y de los efectos provocados por ellos, tales como 15% a empleados y obreros, entre otros.

- En muchos casos las empresas deben incurrir en obras adicionales que pueden no ser reconocidas por La Entidad Pública, pero que a juicio del contratista son necesarias para darle seguridad y consistencia a la obra física como sucede con incremento de taludes en la construcción de carreteras.
- El contador con buen criterio debe ceñirse a la normativa impuesta por el Gobierno para precautelar los intereses del Estado y del contratista
- En consideración de los aspectos impuestos, el SRI no puede glosar el esquema de aplicación de contabilización de ingresos que siguen las empresas contratistas ya que se ajusta al procedimiento establecido bajo la Ley de Contratación de Obras Públicas.

4.2.- EJERCICIO PRÁCTICO COMPARATIVO DE IMPUESTO A LA RENTA NEC/NIIF EN LOS PERÍODOS DE OBRA CONTRATADOS

Para una mejor comprensión de la norma contable, se hace conveniente el desarrollo de este caso práctico sobre la aplicación contable de los contratos de construcción, el cual se presenta a continuación.

Antecedentes de la Empresa

La empresa constructora “H&M CONSTRUCCIONES S.A.”, inició operaciones en el año de 1976 en la ciudad de Quito, con un capital social de DIEZ MIL Dólares de los Estados Unidos de América (US \$10,000)

Esta empresa tiene como actividad económica principal la construcción y supervisión de obras de Ingeniería civil.

NOTA:

Para efectos del presente caso práctico, se tomó los Estados Financieros de los años 2009, 2010, 2011, 2012.

El método utilizado es: por Avance de obra para el año 2011 posee los siguientes datos:

“CONSTRUCTORA H&H S.A ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2011

Ingresos por Obra	\$ 8,996,084.81
Costos y gastos por Obra	\$ 2,752,621.68
Costo por obra	\$ 2,201,321.70
Diferido	\$ <u>429,730.67</u>
Utilidad antes del impuesto	\$ 6,243,463.13
Menos Impuesto Sobre la Renta	\$ 1,498,431.15
UTILIDAD NETA 2011	\$ 4,745,031.98

CLÁUSULAS DEL CONTRATO PROYECTO CARRETERA COJIMÍES - PEDERNALES

Constructora H&H S.A., suscribe la primera fase de un contrato de construcción el 21 de octubre del 2009 de 26,5 kilómetros de construcción a la carretera Cojimíes-Pedernales ubicado en la provincia de Manabí.

Las cláusulas del contrato son las siguientes:

- a) Los planos y diseño de la obra han sido proporcionados por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas
- b) El período de obra motivo de este contrato es de quince meses, iniciando la obra el día que suscribe el contrato, es decir, el 21 de octubre de 2009
- c) El monto del contrato es de US \$31,304,338.26 el cual cubre el valor de la construcción de 41 kilómetros de longitud.-
- d) La constructora deberá rendir a satisfacción del Ministerio de Transporte y Obras Públicas los diez días hábiles contados a partir de la fecha en que se firma el contrato, una garantía de fiel cumplimiento del contrato, la cual se constituye a través de una fianza. El monto original de la garantía será igual al 10% del monto original del contrato equivalente a US \$730,433.82 y deberá tener un plazo de vigencia que comprende el tiempo establecido en el mismo y el de las prórrogas que se concedan al contratista, hasta la liquidación final del contrato. El contratista pagará el costo de la garantía de fiel cumplimiento.
- e) El contrato establece que la constructora solicitará un anticipo de un 30% del valor por el que fuese adjudicado el contrato, es decir, US \$7,103,951.63. Este anticipo será reintegrado mediante descuentos equivalentes al porcentaje del anticipo solicitado, los cuales harán en cada una de las estimaciones que se presenten a cobro, a partir de la primera de éstas. Para hacer efectivo este anticipo, la constructora deberá presentar dentro de los diez días hábiles después de la firma del contrato, una garantía por el total del anticipo.
- f) De cada estimación de pago que se haga a la constructora, se descontará un porcentaje por concepto de garantía de fiel cumplimiento. Dicha retención le será devuelta en un sólo pago cuando se efectúe la liquidación final del contrato.
- g) Las estimaciones serán presentadas trimestralmente al Ministerio de Transporte y Obras Públicas, cuyo monto será equivalente al porcentaje de la obra ejecutada, todo lo cual deberá ser certificado por el supervisor de la obra.
- h) La supervisión de la obra estará a cargo de la empresa CORFIN, S.A. y el supervisor será el Ing. Manolo Méndez. Esta empresa será la única que podrá dar las instrucciones pertinentes a la constructora. El supervisor autorizará por escrito el inicio de cada etapa y aprobará la terminación de cada una de ellas. Tendrá que

inspeccionar y certificar la calidad y tendrá autoridad para inspeccionar, aceptar o rechazar cualquier trabajo parcial o total y si fuere necesario, ordenar la suspensión de la obra para asegurar la correcta ejecución del contrato.

i) Si el supervisor considera necesario hacer modificaciones a la obra, emitirá una orden de cambio, la cual será aceptada y ejecutada por la constructora. Además si la constructora encontrare condiciones que ameriten o justifiquen cambios en la obra, lo notificará a la supervisión inmediatamente.

j) Si la constructora no cumpliera con todas y cada una de las obligaciones que por el contrato contrae, salvo fuerza mayor o caso fortuito comprobado, pagará al Ministerio de Transporte y Obras Públicas en concepto de daños lo siguiente: Por cada día de atraso pagará US \$500.00, cualquiera que sea el número de días de atraso y por cualquier otro incumplimiento del contrato pagará hasta el 10% del valor del contrato.

k) Los avances que comprende el proyecto, serán facturados al Ministerio de Transporte y Obras Públicas.

Estimaciones de ingresos y costos

El cuadro de estimaciones de ingresos y costos que la empresa ha preparado para el primer año es el siguiente:

H&H CONSTRUCCIONES S.A.

ESTADO DE RESULTADOS ACUMULADO COMPARATIVO POR CENTROS DE COSTO

	2009
DESCRIPCIÓN	PEDERNALES - COJIMÍES
INGRESOS/FACTURADOS	7,103,951.63
COSTOS-GASTOS	3,665,235.11
Costos de Obra	
Gasto de obra al diferido	(3,970,862.48)
Total Costo	(305,627.37)
UTILIDAD/PERDIDA EJERCICIO	3,438,716.52
IMPUESTO RENTA CAUSADO	859,679.13

OPERACIONES DE EJECUCIÓN DEL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN CARRETERA COJIMÍES-PEDERNALES 2009

Las transacciones que la empresa ha realizado durante 2009 son las siguientes:

1. El 11 de noviembre de 2009, se constituye una garantía de anticipo por US\$ US \$9,391,301.48. emitida por el Seguros Equinoccial Compañía Aseguradora a favor del Ministerio de Transporte y Obras Públicas.
2. El día 13 de noviembre de 2009, se constituye la garantía de fiel cumplimiento por un monto de US\$ 3,130,433.83, que es equivalente al 10% del monto del contrato, y es emitida por Seguros Equinoccial Compañía Aseguradora a favor Ministerio de Transporte y Obras Públicas.
3. El 17 de noviembre de 2009, se recibe el anticipo por parte del Ministerio de Transporte y Obras Públicas por el cual la empresa emite: Factura No. 00391, por \$7,103,951.63, misma que es equivalente al 30% del monto del contrato.

El 30 de abril de 2010, se recibe el pago del primer avance US\$ 7,178,186.25. Este valor se cancela de la siguiente manera:

Valor de factura.....	US\$ 6,539,892.72
Iva 12%.....	US\$ 784,787.13
Menos dscto garantía.....	US\$ 89,930.36
Menos retención.....	US\$ 130,797.85
Estimación por cobrar.....	<u>US\$ 7,103,951.64</u>

El 18 de agosto de 2010, se recibe el pago del segundo avance US\$ 4,000,000.00. Este valor se cancela de la siguiente manera:

Valor de factura.....	US\$ 4,261,945.00
Iva 12%.....	US\$ 511,433.40
Menos dscto garantía	US\$ 10,228.67
Menos retención.....	US\$ 85,238.90
Estimación por cobrar.....	<u>US\$ 4,677,910.84</u>

H&H CONSTRUCCIONES S.A.
ESTADO DE RESULTADOS ACUMULADO COMPARATIVO POR CENTROS DE COSTO

DESCRIPCIÓN	2010 PEDERNALES – COJIMÍES
INGRESOS/FACTURADOS	11,781,862.47
COSTOS-GASTOS	13,652,331.35
Costos de Obra	
Gasto de obra al diferido	(2,631,052.37)
Total Costo	11,021,278.98
UTILIDAD/PERDIDA EJERCICIO	(1,870,468.88)
IMPUESTO RENTA CAUSADO	-0-

El avance de obra durante este año fue del 37%

El 22 de febrero de 2011, se recibe el pago del tercer avance de obra por un monto de US\$ 4,098,070.70. Este valor se cancela de la siguiente manera:

Valor de factura.....	US\$ 4,098,070.70
Iva 12%.....	US\$ 491,768.48
Menos dscto garantía	US\$ 9,835.37
Menos retención.....	US\$ 81,961.41
Estimación por cobrar.....	<u>US\$ 4,498,070.70</u>

El 28 de septiembre de 2011, se recibe el pago del cuarto avance US\$ 4,098,070.70. Este valor se cancela de la siguiente manera:

Valor de factura.....	US\$ 4,098,070.70
Iva 12%.....	US\$ 491,768.48
Menos dscto garantía	US\$ 9,835.37
Menos retención.....	US\$ 81,961.41
Estimación por cobrar.....	<u>US\$ 4,498,070.70</u>

H&H CONSTRUCCIONES S.A.
ESTADO DE RESULTADOS ACUMULADO COMPARATIVO POR CENTROS DE COSTO

	2011
DESCRIPCIÓN	PEDERNALES - COJIMÍES
INGRESOS/FACTURADOS	8,996,084.81
COSTOS-GASTOS	2,752,621.68
Costos de Obra	2,201,321.70
Gasto de obra al diferido	(429,730.67)
Total Costo	4,524,212.71
UTILIDAD/PERDIDA EJERCICIO	6,243,463.13
IMPUESTO RENTA CAUSADO	1,498,431.15

El avance de obra durante este año fue del 28%

El 15 de marzo de 2012, se recibe el pago del quinto avance US\$ 1,993,657.97. Este valor se cancela de la siguiente manera:

Valor de factura.....	US\$ 1,816,379.35
Iva 12%.....	US\$ 217,965.52
Menos dscto garantía	US\$ 9,835.37
Menos retención.....	US\$ 36,327.59
Estimación por cobrar.....	<u>US\$ 1,993,657.97</u>

El 08 de octubre de 2012, se recibe el pago del sexto avanceUS\$ 1,993,657.97 Este valor se cancela de la siguiente manera:

Valor de factura.....	US\$ 1,816,379.35
Iva 12%.....	US\$ 217,965.52
Menos dscto garantía	US\$ 9,835.37
Menos retención.....	US\$ 36,327.59
Estimación por cobrar.....	<u>US\$ 1,993,657.97</u>

H&H CONSTRUCCIONES S.A.

ESTADO DE RESULTADOS ACUMULADO COMPARATIVO POR CENTROS DE COSTO

	2012
DESCRIPCIÓN	PEDERNALES - COJIMÍES
INGRESOS/FACTURADOS	3,987,315.94
COSTOS-GASTOS	465,214.87
Costos de Obra	136,516.74
Gasto de obra al diferido	(293,213.93)
Total Costo	308,517.68
UTILIDAD/PERDIDA EJERCICIO	3,678,798.26
IMPUESTO RENTA CAUSADO	846,123.60

El avance de obra durante este año fue del 13%

DETERMINACIÓN DEL IMPACTO TRIBUTARIO NIC 11 CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN CARRETERA COJIMÍES – PEDERNALES AÑO 2011

Un contrato de construcción debe ser evaluado constantemente para determinar el resultado del mismo, es decir si va generando utilidad o perdida.

A continuación se presenta el ejercicio práctico de esta investigación, para establecer la etapa de avance de obra con sus respectivos ingresos y costos para con sus respectivos ingresos y costos para una mejor comprensión del tema.

IMPACTO TRIBUTARIO DEL PROYECTO CARRETERA COJIMIES-PEDERNALES					METODO: OBRA TERMINADA
METODO: AVANCE OBRA					Año 2012
CONCEPTO	Año 2009	Año 2010	Año 2011	Año 2012	Año 2012
Ingresos					
Valor de venta inicial	7,103,951.63	11,781,862.47	8,996,084.81	3,987,315.94	31,869,214.85
Variaciones	-	-	-	-	-
(A) Ingresos totales de contrato	7,103,951.63	11,781,862.47	8,996,084.81	3,987,315.94	31,869,214.85
Costos Estimados					
Costo inicial del contrato	3,665,235.11	13,652,331.35	2,752,621.68	465,214.87	20,535,403.01
Variaciones	-	-	-	-	-
(B) Costos totales de Contratos	3,665,235.11	13,652,331.35	2,752,621.68	465,214.87	20,535,403.01
(C) Utilidad estimada (A-B)	3,438,716.52	(1,870,468.88)	6,243,463.13	3,522,101.07	11,333,811.84
Avance de obra					
Costos incurridos parciales	3,665,235.11	13,652,331.35	2,752,621.68	465,214.87	20,535,403.01
(D) Costos incurridos acumulados	3,665,235.11	17,317,566.46	20,070,188.14	20,535,403.01	
Costos para completar contrato	19,501,220.27	5,848,888.92	465,214.87	-	
Costos totales de Contratos	23,166,455.38	23,166,455.38	20,535,403.01	23,166,455.38	
(E) Porcentaje de avance (D/B)	15.82%	74.75%	97.73%	100.00%	
(F) Utilidad acumulada (CxE)	3,438,716.52	(1,870,468.88)	6,243,463.13	3,522,101.07	11,333,811.84
Menos: Utilidad del año anterior	-	3,438,716.52	-1,870,468.88	6,243,463.13	
(G) Utilidad del año realizada Base I.R.	3,438,716.52	1,568,247.64	4,372,994.25	9,765,564.20	11,333,811.84
	25% IMP. RENTA	25% IMP. RENTA	24% IMP. RENTA	23% IMP. RENTA	23% IMP. RENTA
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO	859,679.13	-	1,498,431.15	810,083.25	2,606,776.72

Resumen: La Compañía H&H cumpliendo con la disposición tributaria utilizando el método de avance de obra al terminar el proyecto termina pagando un impuesto a la renta por el valor de \$ 3,168,193.53

Por el método tradicional de obra terminada que ya no es permitido por nuestra legislación ecuatoriana cancelaría el valor \$2,606,776.72

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

- La norma establece que las empresas de construcción, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su renta neta del período correspondiente, mediante la aplicación de los métodos de avance obra, porcentaje de realización y precio fijo
- El hecho imponible describe actos, sucesos o estados específicos que encuadran con presupuestos de normas establecidas, y llevan al cumplimiento de cualquier clase de tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales).
- La Norma Internacional de Contabilidad No. 11, establece revelar los estados financieros de forma clara y transparente; y, para que esto se realice de forma adecuada, la empresa debe contar con una infraestructura de control interno adecuada, para que las operaciones financieras de cada contrato sean perfectamente identificables de forma.
- Para los contratos de obra cuya finalización *es medible* y se cuenta con los elementos para utilizar el Método de Porcentaje de Avance de Obra para reconocer ingresos, costos y gastos, no existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y los métodos establecidos para la determinación de la renta neta (utilidad contable) en la Ley de Régimen Tributario Capítulo del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, este método establece que la norma tributaria únicamente genera diferencias en el registro de las obras en curso o en proceso que se deben registrar y revelar al cierre de cada período impositivo.

- En los contratos de obra cuya finalización *no es medible*, existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y los sistemas tributarios, los cuales hacen referencia a reconocer los ingresos del período de acuerdo al contrato de obra y a los ingresos percibidos en el período respectivamente. Esta compatibilidad está condicionada especialmente a que los ingresos en cada uno de los casos se reconozcan de acuerdo a su recuperabilidad directamente relacionada a los costos ligados del contrato.
- De acuerdo a la legislación tributaria ecuatoriana, en materia del Impuesto a la Renta, es conveniente generar los estados financieros de una empresa constructora en base a Normas Internacionales de Contabilidad, ya que permite realizar una planificación financiera adecuada en la ejecución de los contratos por obra.
- Las diversas compañías enfrentan serios problemas en su aspecto financiero y contable en el ramo de contratos de construcción a largo plazo, puesto que la decisión, sobre como asignar los ingresos y costos del contrato de acuerdo a los periodos contables en los que se realiza la obra, pueden afectar algunos resultados al considerar los planteamientos técnicos involucrados en el proceso de contabilización de contratos de construcción.

RECOMENDACIONES

- Normalmente, es necesario que la entidad tenga un sistema de presupuesto financiero y de información interna efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos ordinarios y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando.
- Adicionalmente es importante recomendar que los contadores del sector de la industria de la construcción amplíen su conocimiento de la aplicación de la normativa contable. Que los empresarios del sector de la industria de la construcción apliquen correctamente la normativa contable de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 “Contratos de Construcción”.
- Se considera importante la elaboración de una guía de procedimientos contables aplicables a las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción; pero sobre todo, que se implementen los principios establecidos en NIC/NIIF, para el registro y presentación financiera de los contratos de construcción, por ejemplo separar los contratos de construcción similares y agruparlos por centros de costos independientes por cada proyecto.
- Para un buen desempeño y control de la norma se recomienda que los contadores y gerentes de la empresa se especialicen en NIIF; para que puedan dar un adecuado uso de los recursos disponibles desde el punto de vista tributario; orientando así a las empresas constructoras que el método de avance de obra según la Ley de Régimen Tributario Interno es el más conveniente, y aplicar dicho método en todos los contratos que realiza.

- Es indispensable la implementación de un software adecuado que permita a través de una nomenclatura correcta, identificar los niveles de ejecución financiera de cada contrato y poder al final de cada período de imposición revelar con suficiente fiabilidad la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad No.11

Bibliografía

- Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial No. 37 de 16 de Julio de 2013.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador;
- Registro Oficial No. 877 de 23 de enero de 2013.
- Hansen-Holm Mario Arturo, Hansen-Holm Ma.Teresa, Hansen-Holm Juan Carlos y
- Chávez Luis, *NIIF Teoría y Práctica*, Quito, editorial: EDICIONES HOLGUÍN S. A.
año de edición: 2009-11-16 6ta. Edición.
- Deloitte-Ecuador, *Normas Internacionales de Información Financiera Guía rápida NIIF*, 2010
- Freire Hidalgo Jaime y Freire Rodríguez Verónica, *Guía de aplicación práctica sobre la implementación de las NIIF en el Ecuador*, Dimedios; I Edición

ANEXOS

ANEXO 1

CONSULTAS VINCULANTES

1-VII-2010 (R.O. 445-S, 11-V-2011)

Oficio: 917012010OCON001151.

- IVA E IMPUESTO A LA RENTA ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN

Consultante: EDWIN RAMIRO SALVADOR TORRES.

Referencia: IVA e Impuesto a la Renta actividades de construcción.

Consulta: ¿Cómo realizo la declaración del IVA del mes de diciembre del 2009 en vista de que no se realizaron todavía compras para el contrato y por lo tanto del valor del IVA tendría que devolver el 70% de diferencia luego de la retención; y, en enero del año siguiente que realizo mis compras con que valor a cruzar ese IVA ya pagado?.

Resulta que a diciembre obtengo un ingreso que no es real de USD \$ 128.822,63 por lo que causaría un impuesto a la renta irreal de acuerdo a la tabla de cálculo para persona natural no obligada a llevar contabilidad, tomando en cuenta que el ingreso real como tal es de 8% considerando todos los gastos que conllevan la realización del proyecto.

Base Jurídica: Código Civil: artículo 1930.

Ley del Régimen Tributario Interno: artículo 7, artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28, artículo 61.

Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen Tributario Interno: artículo 34, artículo 35, artículo 36, artículo 38.

Absolución: El señor Edwin Ramiro Salvador Torres tiene la obligación de emitir y entregar el comprobante de venta respectivo por concepto del contrato para la prestación de servicios celebrado con el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda MIDUVI, en el

momento en que se perfeccione el contrato, esto es, cuando se haya verificado la aprobación del contratante, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 1930 del Código Civil, pues es en este momento cuando se causa el IVA. En tal virtud, el consultante deberá declarar el IVA percibido en el periodo en que se haya causado que forzosamente será posterior al período en el cual se celebró el contrato.

Por otra parte, en lo que tiene que ver con el impuesto a la renta relativo al caso consultado, la Administración Tributaria manifiesta lo siguiente:

a) Si el sujeto pasivo manejó contabilidad en el ejercicio 2009, y registró sus operaciones bajo el método de "porcentaje de terminación", deberá pagar el impuesto a la renta que corresponda al valor del contrato, parte en el ejercicio económico 2009 y en parte en el 2010, en función de los costos incurridos para la ejecución de la obra, es decir, registrando el valor percibido por el contrato, como ingreso gravado proporcionalmente al trabajo terminado;

b) Si el sujeto pasivo manejó contabilidad en el ejercicio 2009, y registró sus operaciones bajo el método de "obra o contrato terminado", este deberá registrar como ingreso valor percibido por concepto del contrato, en el año en que se termine de ejecutar la obra, y no en el año 2009;

c) Si el sujeto pasivo no hubiere llevado contabilidad en el periodo 2009, tendrá que registrar el valor total percibido por concepto del contrato celebrado con el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda MIDUVI, como ingreso gravado en el ejercicio económico 2009.

- 17-XI-2010 (R.O. 451-S, 18-V-2011)

Oficio: 917012010OCON002419.

- INGRESOS DE PROFESIONALES DE LA CONSTRUCCIÓN.

Consultante: EMPRESA PROVINCIAL DE VIVIENDA EP.

Referencia: Ingresos de profesionales de la construcción.

Consulta: ¿La Administración Tributaria, se sirva en indicarnos qué en el caso de Contratos de Construcción se debe facturar el pago del anticipo con tarifa 0% o tarifa 12% y en las planillas de avance de obra se debe facturar el valor de la planilla con IVA 12% de acuerdo a lo que dispone el Art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno?.

Al efecto se sirva indicarnos cuál es el procedimiento referente a la aplicación del anticipo que se amortiza en las planillas de construcción?

Base Jurídica: Ley de Régimen Tributario Interno: artículo 9 numeral 2, artículo 52, artículo 55 numeral 10, artículo 56 numeral 21, artículo 61.

Absolución: El acto que debe considerarse como hecho generador del IVA, para los ejercicios fiscales del 2008 y 2009 es la fecha de celebración del contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, momento en el que se debe emitir obligatoriamente la factura, nota o boleta de venta el comprobante de venta; en aquellos contratos en que se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y en general aquellos, que adopten la forma de tracto sucesivo; el hecho generador se produce al cumplirse las condiciones de cada periodo, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta;

mientras que, a partir del ejercicio económico 2010 debe considerar el artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno para la verificación del hecho generador.

En el caso objeto de la presente absolución, siempre que el contrato sea por etapas o avance de obra, conforme se menciona en el escrito de consulta, el hecho generador de IVA se verificará con la entrega de cada certificado por dicho avance de obra o etapa (planilla) y por ello se deberá emitir el respectivo comprobante de venta, aplicando la tarifa de IVA que se encuentra vigente en el momento de la emisión del documento, por lo tanto no existe la necesidad de facturar el anticipo, para efectos tributarios.

Oficio: 9170120100CON000329.

Consultante: María Cristina García Macías.

Referencia: Ingresos de profesionales de la construcción.

Consulta: ¿Es procedente la emisión de una factura por la entrega del anticipo del 60 por ciento?.

¿Frente a la factura emitida No. 753, es procedente acogerme en el presente caso, a declarar y pagar mi impuesto a la renta sobre la base del sistema de obra terminada, o sobre el sistema porcentaje de terminación, sabiendo su autoridad que la misma se emitió en fecha 29 de diciembre del 2008 como un anticipo equivalente al sesenta por ciento del valor del contrato, habiéndose estipulado en el mismo que el valor entregado como anticipo se irá (sic) descontado (sic) o amortizando mediante la presentación de planillas conforme al avance de la obra?.

Base Jurídica: Ley de Régimen Tributario Interno: artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28, artículo 61.

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: artículo 36, artículo 38.

Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención: artículo 5.

Norma Ecuatoriana de Contabilidad, NEC No. 15.

Absolución: La arquitecta MARIA CRISTINA GARCÍA MACIAS, deberá declarar y pagar el impuesto a la renta respecto del anticipo recibido por concepto del contrato de servicios profesionales con el Estado a través de la SUBSECRETARIA DE OBRAS PUBLICAS DEL AZUAY DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE Y OBRAS PUBLICAS, de acuerdo al siguiente razonamiento:

1. De tratarse de actividades de construcción:

a) Si la sujeto pasivo manejó contabilidad en el periodo 2008 y 2009, y registró sus operaciones bajo el método de “porcentaje de terminación”, deberá pagar el impuesto a la renta que corresponda al valor del anticipo, parte en el ejercicio económico 2008 y en parte en el 2009, en función de los costos incurridos para alcanzar la etapa de terminación, es decir, registrando el anticipo como ingreso gravado, proporcionalmente al trabajo terminado;

b) Si el sujeto pasivo manejó contabilidad en el periodo 2008 y 2009, y registró sus operaciones bajo el método de “obra o contrato terminado”, este deberá registrar como

ingreso el anticipo recibido, en el año 2009 y pagar el impuesto a la renta que corresponda por este concepto, en las fechas establecidas para este ejercicio fiscal; y,

c) Si la sujeto pasivo no hubiere llevado contabilidad en el periodo 2008 y 2009, al haber facturado el anticipo, conforme al artículo 61 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2008, tendrá que registrar el anticipo recibido, como ingreso gravado en el mencionado ejercicio 2008 y por tanto, pagar el impuesto a la renta por dicho concepto, en los plazos correspondientes para el mencionado periodo impositivo.

2. De no tratarse de actividades de construcción:

a) Que la sujeto pasivo tribute por la totalidad del anticipo como ingreso gravado en el 2008 (caso de no llevar contabilidad); y,

b) Que la sujeto pasivo tribute por el anticipo recibido como ingreso gravado en el año 2009 (caso de llevar contabilidad y en aplicación de la NEC No. 9).

26 de abril del 2010.

5 de marzo del 2010.

Oficio: 917012010OCON000077.

Consultante: ILUSTRE MUNICIPALIDAD DEL CANTÓN DAULE.

Referencia: Régimen Tributario en IVA en el Sector Público.

Consulta: ¿Debe aplicarse la tarifa 12% en las facturas emitidas desde enero del 2008 que corresponden a los contratos suscritos con la Compañía Sevilla y Martínez Ingenieros C. A.

- SEMAICA el 17 de noviembre del 2005 para la Construcción de la Planta de Agua

Potable, Obras Civiles, Suministro, Instalación Puesta en Marcha de Equipos Nuevos para la ciudad de Daule y, al Contrato Complementario de la Planta de Agua Potable, Obras Civiles, Suministro, Instalación Puesta en Marcha de Equipos Nuevos Construcción suscrito el 31 de octubre del 2007?.

Base Jurídica: Constitución de la República del Ecuador: artículo 225.

Ley de Régimen Tributario Interno: artículo 9, artículo 55, artículo 56, artículo 61.

Circular NAC-DGEC2008-0007.

Circular NAC-DGECCGC09-00011.

Absolución: El acto que debe considerarse como hecho generador, para los ejercicios fiscales del 2005 y 2007 es la fecha de suscripción del contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, momento en el que se debe emitir obligatoriamente la factura, nota o boleta de venta el comprobante de venta; mientras que, en aquellos contratos en que se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y en general aquellos, que adopten la forma de tracto sucesivo; para los ejercicios entre el 2005 al 2008, el hecho generador se produce al cumplirse las condiciones de cada periodo, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.

En el caso objeto de la presente absolución, siempre y cuando se haya verificado que la transferencia de bienes o prestación de servicios hubiesen sido prestados por etapas, avance de obra o tracto sucesivo, la tarifa de IVA aplicable será la correspondiente a la prevista en la legislación vigente a la fecha que se verificaron dichas condiciones de cada período, fase o etapa, recalcando que la tarifa del 0% de IVA estuvo exclusivamente vigente desde enero del 2008 hasta octubre del 2009.

Las consultas vinculantes, revelan claramente la normativa contable respecto a contratos de construcción, y muestran a los contribuyentes el proceso que deben seguir en cada servicio prestado, de acuerdo al grado de avance, lo cual me permitió tener una visión clara para ejecutar el presente trabajo de investigación, cumpliendo cada una de las condiciones que establece nuestra legislación ecuatoriana, estamos abriendo paso a contribuir con el pago de tributos fiscales toda vez que el comprobante de venta fue emitido a satisfacción del contratista, y se produjo el ingreso gravado.

ANEXO 2

Norma Internacional de Contabilidad nº 11 (NIC 11)

Contratos de Construcción

Esta Norma Internacional de Contabilidad revisada tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la antigua NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción, aprobada por el Consejo en 1978.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 45. El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2000.

Nota: El Apéndice citado en el texto de la Norma no se ha incluido en esta publicación. NIC 11

Índice

Norma Internacional de Contabilidad nº 11 (NIC 11)

Contratos de Construcción

OBJETIVO

ALCANCE	Párrafos 1 – 2
DEFINICIONES	3 - 6
AGRUPACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	7 - 10
INGRESOS ORDINARIOS DEL CONTRATO	11 - 15
COSTES DEL CONTRATO	16 - 21
RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS Y GASTOS	22 - 35
RECONOCIMIENTO DE LAS PÉRDIDAS ESPERADAS	36 - 37
CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES	38
INFORMACIÓN A REVELAR	39 - 45
FECHA DE VIGENCIA	46

Norma Internacional de Contabilidad n° 11 (NIC 11)

Contratos de Construcción

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes 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 ejercicios contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costes que cada uno de ellos genere, entre los ejercicios contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen como ingresos ordinarios y costes en la cuenta de resultados los producidos por el contrato de construcción. También es una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

- 1. Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.*
- La presente norma sustituye a la NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción, aprobada en 1978.

Definiciones

- 3. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*
 - Un **contrato de construcción** es un contrato, específicamente negociado, 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.*
 - 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 costes.*
 - Un **contrato de margen sobre el coste** 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.*
- Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, 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 dichos contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.
- Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:
 - 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, así como
 - 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 coste. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un

contrato de margen sobre el coste 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 en resultados los ingresos ordinarios y costes correspondientes al contrato.

Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

7. 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 el fondo económico de la operación, es necesario aplicar la Norma de forma independiente a los componentes identificables de un contrato único o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.
8. *Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:*
 - (a) *se han recibido 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 ordinarios y costes de cada activo.*
9. *Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, 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 genérico para todos ellos; y*
 - (c) *los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.*
10. *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.*

Ingresos ordinarios del contrato

11. *Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:*
 - (a) *el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y*
 - (b) *cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:*
 - (i) *en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y*
 - (ii) *siempre que sean susceptibles de valoración fiable.*

12. Los ingresos ordinarios del contrato se valoran según el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La valoración de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. 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 ordinarios del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio a otro. Por ejemplo:
- (a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios del contrato, en un ejercicio posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
 - (b) el importe de ingresos ordinarios acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
 - (c) la cuantía de los ingresos ordinarios procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista en la realización de la obra; o
 - (d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos ordinarios del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.
13. 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 ordinarios 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 ordinarios del contrato cuando:
- (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos ordinarios que surgen de la modificación; y
 - (b) la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad.
14. Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente o de un tercero como reembolso de costes no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede surgir, por ejemplo, cuando el cliente cause retrasos, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La valoración de las cantidades de ingresos ordinarios, 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 ordinarios del contrato cuando:
- (a) 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 valorado con suficiente fiabilidad.
15. 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 un plazo menor al previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos ordinarios 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 valorado con suficiente fiabilidad.

Costes del contrato

16. Los costes del contrato deben comprender:

- (a) los costes que se relacionen directamente con el contrato específico;***

(b) los costes que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico; y

(c) cualquier otro coste que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.

17. Los costes que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:

- (a) costes de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- (b) costes de los materiales usados en la construcción;
- (c) depreciación de inmovilizado material usado en la ejecución del contrato;
- (d) costes de desplazamiento de los elementos que componen el inmovilizado material desde y hasta la localización de la obra;
- (e) costes de alquiler del inmovilizado material;
- (f) costes de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- (g) costes estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costes esperados de las garantías; y
- (h) reclamaciones de terceros.

Los anteriores costes pueden disminuirse en la cuantía de cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos ordinarios del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación del inmovilizado material, una vez acabado el contrato.

18. Los costes que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

- (a) seguros;
- (b) costes de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
- (c) costes indirectos de construcción.

Estos costes se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales que se aplican de manera uniforme a todos los costes que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costes indirectos de construcción comprenden gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costes que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costes por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costes por Intereses.

19. Entre los costes que son específicamente atribuibles al cliente, según los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costes generales de administración, así como costes de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

20. Los costes que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costes del contrato de construcción. Entre estos costes a excluir se encuentran:

- (a) los costes generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- (b) los costes de venta;
- (c) los costes de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y

- (d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque los componentes del inmovilizado material no han sido utilizados en ningún contrato específico.
21. Los costes del contrato comprenden todos los costes 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 costes que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costes del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorados con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costes incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del ejercicio en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el coste del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un ejercicio posterior.

Reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos

22. *Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36.*
23. *En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:*
- (a) puedan valorarse razonablemente los ingresos ordinarios totales del contrato;*
 - (b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;*
 - (c) tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, a la fecha del balance, pueden ser valorados con suficiente fiabilidad; y*
 - (d) los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valorados con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.*
24. *En el caso de un contrato de margen sobre el coste, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:*
- (a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y*
 - (b) los costes atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y valorados de forma fiable.*
25. El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico.
26. Según el método del porcentaje de realización, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en la cuenta de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costes del contrato, sobre los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.
27. El contratista puede haber incurrido en costes que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costes se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro.

Estos costes representan cantidades debidas por el cliente y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.

28. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto al cobro de una partida ya incluida en los ingresos ordinarios procedentes del contrato, e incorporada a la cuenta de resultados, el saldo incobrable o la partida cuya recuperación haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del ejercicio, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos ordinarios del contrato.
29. La empresa, generalmente es capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:
- (a) los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
 - (b) la contrapartida a satisfacer; y
 - (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la empresa tenga un sistema de presupuestación financiera y de información interna efectivos. La empresa revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos ordinarios y costes del contrato, a medida que éste se va ejecutando. El hecho de que estas revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

30. El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:
- (a) la proporción de los costes del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costes totales estimados para el contrato;
 - (b) el examen del trabajo ejecutado; o
 - (c) la proporción física del contrato total ejecutado ya.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

31. Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costes incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen los costes del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costes del contrato que se excluyen son los siguientes:
- (a) costes que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costes de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato; y
 - (b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

- 32. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:**
- (a) los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato; y**
 - (b) los costes del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se incurren.**

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36.

33. A menudo, durante las primeras fases 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 costes incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos ordinarios del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costes incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer beneficio alguno. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costes totales del contrato vayan a exceder a los ingresos ordinarios totales. En tal caso, cualquier exceso de los costes totales sobre los ingresos ordinarios totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36.
34. Los costes del contrato que no sean de probable recuperación se llevan a resultados del ejercicio inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que sea improbable dicha recuperación, donde los costes del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:
- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
 - (b) la realización está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
 - (c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
 - (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
 - (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.
35. *Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos ordinarios y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos en la cuenta de resultados de acuerdo con el párrafo 22, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 32.*

Reconocimiento de las pérdidas esperadas

36. *Cuando sea probable que los costes totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del ejercicio.*
37. La cuantía de tales pérdidas se determina con independencia de:
- (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
 - (b) el estado de realización de la actividad del contrato; o
 - (c) 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, de acuerdo con el párrafo 9.

Cambios en las estimaciones

- 38 El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada ejercicio, a las estimaciones de ingresos ordinarios y costes totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos ordinarios o costes del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de gastos e ingresos ordinarios reconocidas en la cuenta de resultados, tanto en el ejercicio en que tiene lugar el cambio como en los ejercicios siguientes.

Información a revelar

39. *La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:*

- (a) el importe de los ingresos ordinarios del contrato reconocidos como tales en el ejercicio;*
 - (b) los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso ordinario del contrato reconocido como tal en el ejercicio; y*
 - (c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.*
- 40. La empresa debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:**
- (a) la cantidad acumulada de costes incurridos y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;*
 - (b) la cuantía de los anticipos recibidos; y*
 - (c) la cuantía de las retenciones en los pagos.*
41. Las retenciones son cantidades procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.
- 42. La empresa debe informar, en los estados financieros, sobre:**
- (a) los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y*
 - (b) los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.*
43. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados; y
 - (b) la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas y facturadas
- para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.
44. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados; y
 - (b) la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas
- para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).
45. La empresa informará, acerca de cualquier activo contingente o pasivo contingente, de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costes derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

ANEXO 3

EJERCICIO PRÁCTICO PARA DETERMINAR EL IMPUESTO A LA RENTA

Tratamiento Tributario y Contable en las Empresas Constructoras

Que utilizan el método de lo percibido para determinar el Impuesto a la Renta del Ejercicio

²³ Empresa constructora que factura un adelanto al inicio de la obra y luego va facturando de acuerdo al avance de obra.

La empresa Constructora Menfis S.A. celebra un contrato de construcción por S/. 3 600 000 más IGV para construir un local comercial, dicha obra será ejecutada en el plazo de dos años y seis meses, a un costo total de S/. 2 783 000; la constructora se acoge al método del inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de determinar la renta del ejercicio.

La obra se inicia en el mes de julio de 2009; mes en el que inicia operaciones la mencionada empresa, la facturación se realiza en julio de 2009 y diciembre del año 2010 y 2011 y los costos incurridos por cada año son los siguientes:

Costos de la obra incurridos por cada año

Los gastos de administración y ventas fueron los siguientes:

Año 2009	82.300,00
Año 2010	162.300,00
Año 2011	154.900,00
Total S/.	399.500,00

Al inicio de la obra se cobra un adelanto de S/. 1 400 000; en diciembre 2010 se cobra S/. 1 000 000 el saldo de S/. 1 200 000 en diciembre de 2011. La facturación es por el adelanto y luego de acuerdo al avance de la obra al que se debe agregar Iva.

Se pide: Explicar el tratamiento contable según la NIC 11 y determinar el Impuesto a la Renta para cada ejercicio.

Solución

Para establecer la solución a los puntos planteados nos enfocaremos a la aplicación de la NIC 11, la emisión de comprobantes de pago, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta.

Establecemos el importe a facturar en el ejercicio 2009:

Por el adelanto recibido al inicio de la obra se debe emitir el correspondiente comprobante de pago en el momento de la percepción del adelanto.

De acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago en los contratos de construcción, se debe emitir el comprobante en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial y por el monto efectivamente percibido.

Asientos contables año 2009:

	X	DEBE	HABER
12 CLIENTES		1.666.000	
121 Facturas por cobrar			
40 TRIBUTOS POR PAGAR			
4011 Iva		266.000	
12 CLIENTES		1.400.000	
122 Anticipos recibidos			

x/x Por el anticipo al inicio de la obra

	X	DEBE	HABER
10 CAJA Y BANCOS		1.666.000	
104 Cuentas corrientes			
12 CLIENTES			1.666.000
121 Facturas por cobrar			

x/x Por el cobro del anticipo para inicio de obra

Tratamiento contable año 2009

El tratamiento contable que se debe aplicar para determinar el resultado del ejercicio es de acuerdo a la NIC 11 Contratos de Construcción; de acuerdo con dicha Norma Internacional de Contabilidad (NIC), se debe reconocer el ingreso de acuerdo al estado de avance de la obra o denominado también método de porcentaje de terminación, bajo dicho método los ingresos del ejercicio se comparan con los costos incurridos en el mismo. Para obtener el monto de los ingresos del ejercicio se relaciona el costo incurrido en el ejercicio entre el costo total estimado del contrato y al multiplicarlo por cien se obtiene el porcentaje que se debe aplicar al ingreso total pactado en el contrato.

Determinamos el porcentaje de avance de obra por el ejercicio 2009:

Costos incurridos en el ejercicio 2009 950.000
Porcentaje de avance: 34.1%

Determinamos el ingreso anual (contable):

Ingreso total 3.600.000 x 34,1% = 1.228.889,69

Estado de resultados al 31 de diciembre de 2009

Ingresos	1.228.889,69
Costos	-950.000,00
Utilidad bruta	278.889,69
Gastos de Administ. y Vtas.	-82.300,00
Result. antes de Part. e Imptos.	196.589,69
Impuesto a la Renta	-58.976,91

²³ Revista C.P.C. Pascual Ayala Zavala; Actualidad Empresarial, XV edic. 2011

Reconocimiento del ingreso y del costo de la obra del año 2009

	X	DEBE	HABER
12 CLIENTES		1.228.889,69	
122 Anticipos recibidos			
70 VENTAS			1.228.889,69
707 Prestación de servicios			
<i>31/12 Por el reconocimiento de ingresos del ejercicio 2009.</i>			
	X		
90 COSTOS DE LA OBRA		950.000	
79 CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS			950.000
<i>31/12 Por los costos de la obra.</i>			

Tratamiento tributario

Tributariamente explicamos la incidencia en el Iva en el Impuesto a la Renta.

Impuesto Iva

Con respecto al Iva debemos tener en cuenta que la recepción del anticipo se encuentra gravado con dicho impuesto.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Como la empresa inicia sus operaciones en el presente año, debe optar por el sistema del porcentaje del 2% aplicado a los ingresos netos de cada mes.

Sólo debe realizar el pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta por el mes de julio de 2009, ya que en dicho mes percibe el ingreso por el monto a cuenta cobrado.

Impuesto a la Renta del ejercicio 2009:

Primero determinamos el porcentaje de ganancia bruta por el total de la obra:

Monto según contrato	3.600.000,00
Costo de la Obra	-2.783.000,00
Utilidad	817.000,00
$\frac{817.000}{3.600.000} \times 100 = 22,69\%$	

Luego calculamos la Renta Bruta:

Importe cobrado en el ejerc.	1.400.000,00
Porcentaje de ganancia	22,69444444%
Renta Bruta del ejercicio	317.722,22

Comparación entre los resultados brutos contable y tributario:

Utilidad bruta contable	278.889,69
Utilidad bruta tributaria	317.722,22
Diferencia temporal	38.832,53

Determinamos el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009

Estado de resultados al 31 de diciembre de 2009

Ingresos	1.228.889,69
Costos	-950.000,00
Utilidad bruta	278.889,69
Gastos de Administ. y Vtas.	-82.300,00
Result. antes de Part. e Imptos.	196.589,69
Adición (diferencia temporal)	38.832,53
Renta neta imponible	235.422,22
Impuesto a la Renta	70.626,67

Determinamos el Impuesto diferido

	Contable - Tributario	Diferido
Utilidad contable (+) Diferenc.	196.589,69	196.589,69

Renta Neta	196.589,69	235.422,22
Imp. Renta	58.976,91	70.626,67
Temporal		38.832,53

Asientos contables año 2009

	X	DEBE	HABER
88 IMPUESTO A LA RENTA		58.976,91	
38 CARGAS DIFERIDAS		11.649,76	
40 IMPUESTO A LA RENTA			70.626,67
<i>x/x Por el Impuesto a la Renta del Ejercicio y el impuesto diferido activo.</i>			

89 RESULT. DEL EJERCICIO		58.976,91	
88 IMPUESTO A LA RENTA			58.976,91
<i>x/x Por el traslado del Impuesto a la Renta al Resultado del ejercicio.</i>			

El avance de obra del año 2009 re-presenta S/. 1'228 889.69; pero se facturó y cobró S/. 1'400.000.00; el exceso de S/. 171 110.31 se debe descontar de la facturación por avance del ejercicio 2010 en vista que ya se facturó anticipadamente.

Asientos contables año 2010:

	X	DEBE	HABER
89 RESULT. DEL EJERCICIO		137.612,78	
59 RESULT. ACUMULADOS			137.612,78
<i>x/x Por el traslado del resultado del ejercicio a resultados acumulados.</i>			

Establecemos los importes a facturar en el ejercicio 2010:

Se emite el comprobate de pago en diciembre por el monto del avance de obra del ejercicio 2010.

	X	DEBE	HABER
12 CLIENTES		1.304.937,84	
121 Facturas por cobrar			
40 TRIBUTOS POR PAGAR			208.351,42
4011 Iva			
70 VENTAS			1.096.586,42
<i>x/x Por la facturación correspondiente al 31 de diciembre de 2010.</i>			

10 CAJA Y BANCOS		1.190.000,00	
104 Cuentas corrientes			
12 CLIENTES			1.190.000,00
121 Facturas por cobrar			
<i>x/x Por la cobranza parcial del avance facturado.</i>			

12 CLIENTES		171.110,31	
122 Anticipos recibidos			
70 VENTAS			171.110,31
707 Prestación de servicios			
<i>x/x Por el reconocimiento del ingreso del presente ejercicio.</i>			
90 COSTOS DE LA OBRA		980.000,00	
79 CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS			980.000,00
<i>31/12 Por los costos de la obra.</i>			

Tratamiento contable año 2010

El tratamiento contable que se debe aplicar para determinar el resultado del ejercicio es de acuerdo a la NIC 11 Contratos de Construcción, de acuerdo con dicha Norma Internacional de Contabilidad (NIC) se debe reconocer el ingreso de acuerdo al estado de avance de la obra o denominado también método de porcentaje de terminación, bajo dicho método los ingresos del ejercicio se comparan con los costos incurridos en el mismo, para obtener el monto de los ingresos del ejercicio se relaciona el costo incurrido en el ejercicio entre el costo total estimado del contrato y al multiplicarlo por cien se obtiene el porcentaje que se debe aplicar al ingreso total pactado en el contrato.

Determinamos el porcentaje de avance de obra:

Costos incurridos acumulados hasta el 2010
 $\frac{1.930.000}{1.930.000} \times 100$ Costo total estimado

Porcentaje de avance: 69.34%

Determinamos el ingreso acumulado y luego el ingreso del año 2010 (contable):

Ingreso total $3.600.000 \times 69,34\% = 2.496.586,42$

Para encontrar el ingreso a reconocer del ejercicio 2010 al resultado anterior se resta el ingreso del año precedente.

Ingreso Acumul. hasta 2010	2.496.586,42
Ingreso del ejerc. anterior	-1.228.889,69
Ingreso del ejerc. 2010	1.267.696,73

Estado de resultados al 31 de diciembre de 2010

Ingresos	1.267.696,73
Costos	-980.000,00
Utilidad bruta	287.696,73
Gastos de Administ. y Vtas.	-162.300,00
Result. antes de Part. e Imptos.	125.396,73
Impuesto a la Renta	-37.619,02

Tratamiento tributario

Tributariamente explicamos la incidencia en el Impuesto General a las Ventas, en el Impuesto a la Renta y la emisión del comprobante de pago.

Impuesto Iva

Con respecto al Iva debemos tener en cuenta que la cobranza del pago a cuenta se encuentra gravado con dicho impuesto.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Como la empresa obtuvo utilidad el ejercicio anterior, en el 2010 debe realizar los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta sobre la base del sistema de coeficiente, la base imponible de dicho pago a cuenta es el ingreso cobrado en diciembre de S/. 1 000 000 por el coeficiente que corresponda.

Asientos contables año 2010

	DEBE	HABER
88 IMPUESTO A LA RENTA	37.619,02	
38 CARGAS DIFERIDAS		11.649,76
49 GANANCIAS DIFERIDAS		6.575,93
40 IMPUESTO A LA RENTA		19.393,33

x/x Por el Impuesto a la Renta del ejercicio, reversión del impuesto diferido e impuesto diferido.

Impuesto a la Renta del ejercicio

Primero determinamos el porcentaje de ganancia bruta por el total de la obra:

Monto según contrato	3.600.000,00
Costo de la Obra	-2.783.000,00
Utilidad	817.000,00

$\frac{817.000}{3.600.000} \times 100 = 22,69\%$

Luego calculamos la Renta Bruta:

Importe cobrado en el ejerc.	1.000.000,00
Porcentaje de ganancia	22,69444444%
Renta Bruta del ejercicio	226.944,44

Comparación entre los resultados brutos contable y tributario:

Utilidad bruta contable	287.696,73
Utilidad bruta tributaria	226.944,44
Diferencia temporal	60.752,29

Determinamos el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010:

Estado de resultados al 31 de diciembre de 2010

Ingresos	1.267.696,73
Costos	-980.000,00
Utilidad bruta	287.696,73
Gastos de Administ. y Vtas.	-162.300,00
Result. antes de Part. e Imptos. 125.396,73	
Deducción (S/. 38.832,53 + S/. 21.919,76)	-60.752,29
Renta neta imponible	64.644,44
Impuesto a la Renta 30%	19.393,33

Determinamos el Impuesto diferido

	DEBE	HABER
--	------	-------

89 RESULTADO DEL EJERCICIO 37.619,02

88 IMPUESTO A LA RENTA 37.619,02

x/x Por el traslado del Impuesto a la Renta al Resultado del ejercicio.

	DEBE	HABER
--	------	-------

89 RESULTADO DEL EJERCICIO 87.777,71

59 RESULTADOS ACUMULADOS 87.777,71

x/x Por el traslado del resultado del ejercicio a resultados acumulados.

Establecemos el importe a facturar en el ejercicio 2011:

En este ejercicio se emite el comprobante por los restantes S/. 1'103,413.58 al culminar la obra

Asientos contables año 2011

	x	DEBE	HABER
12 CUENTAS		1.313.062,16	
121 Facturas por cobrar			
40 TRIBUTOS POR PAGAR		209.648,58	
4011 Iva			
70 VENTAS			1.103.413,58
707 Prestación de servicios			
<i>x/x Por la facturación del avance de obra al 31 de diciembre de 2009.</i>			

	x	DEBE	HABER
10 CAJA Y BANCOS		1.428.000,00	
104 Cuentas corrientes			
12 CUENTAS			1.428.000,00
121 Facturas por cobrar			
<i>x/x Por el cobro del saldo</i>			

	x	DEBE	HABER
90 COSTOS DE LA OBRA		853.000	
79 CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS			853.000
<i>31/12 Por los costos de la obra.</i>			

Tratamiento contable año 2011

El tratamiento contable que se debe aplicar para determinar el resultado del ejercicio es de acuerdo a la NIC 11 Contratos de Construcción, de acuerdo con dicha Norma Internacional de Contabilidad (NIC) se debe reconocer el ingreso de acuerdo al estado de avance de la obra o denominado también método de porcentaje de terminación, bajo dicho método los ingresos del ejercicio se comparan con los costos incurridos en el mismo, para obtener el monto de los ingresos del ejercicio se relaciona el costo incurrido en el ejercicio entre el costo total estimado del contrato y al multiplicarlo por cien se obtiene el porcentaje que se debe aplicar al ingreso total pactado en el contrato.

Determinamos el porcentaje de avance de obra:

Costos incurridos acumulados hasta el 2011_ 2.783.000 Costo total estimado
Porcentaje de avance: 100%

$2.783.000 = 1 \times 100 =$

Determinamos el ingreso acumulado y luego el ingreso del año (contable):

Ingreso total $3.600.000 \times 100\% = 3.600.000,00$

Para encontrar el ingreso a reconocer del ejercicio 2011 al resultado anterior se resta el ingreso acumulado del año anterior:

Ingreso acumulado hasta el ejercicio 2011	3.600.000,00
Ingreso del 2010	-1.267.696,73
Ingreso del 2009	-1.228.889,69
Ingreso del ejercicio 2011	1.103.413,58

Estado de resultados al 31 de diciembre de 2011

Ingresos	1.103.413,58
Costos	-853.000,00
Utilidad bruta	250.413,58
Gastos de Administ. y Vtas.	-154.900,00
Result. antes de Part. e Imptos.	95.513,58
Impuesto a la Renta	-28.654,07

Tratamiento tributario

Tributariamente explicamos la incidencia en el Impuesto General a las Ventas, en el Impuesto a la Renta y la emisión del comprobante de pago.

Impuesto General a las Ventas

Con respecto al Iva debemos tener en cuenta que la recepción del saldo por cobrar está gravado con dicho impuesto.

Emisión de comprobante de pago

Se debe emitir comprobante de pago a la recepción del saldo pendiente.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

El pago a cuenta es sobre la base del sistema de coeficiente al haber determinado utilidad en el ejercicio anterior, la base imponible es el monto cobrado de S/. 1.200.000,00; es decir sin considerar el Iva.

Impuesto a la Renta del ejercicio

Primero determinamos el porcentaje de ganancia bruta por el total de la obra:

Monto según contrato	3.600.000,00
Costo de la Obra	-2.783.000,00
Utilidad	817.000,00

$$\frac{817.000}{3.600.000} \times 100 = 22,69444444\%$$

Luego calculamos la Renta Bruta:

Importe cobrado en el ejerc.	1.103.413,58
Porcentaje de ganancia	22,69444444%
Renta Bruta del ejercicio	250.413,58

Comparación entre los resultados brutos contable y tributario:

Utilidad bruta contable	250.413,58
Utilidad bruta tributaria	250.413,58
Diferencia	0,00

Determinamos el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011

Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2011

Ingresos	1.103.413,58
Costos	-853.000,00
Utilidad bruta	250.413,58
Gastos de Administ. y Vtas.	-154.900,00
Result. antes de Part. e Imptos.	95.513,58
(+) Adición (diferencia a revertir del ejercicio anterior)	21.919,76
Renta neta imponible	117.433,34
Impuesto a la Renta	35.230,01

Determinamos el Impuesto del ejercicio:

	Contable	Tributario	Reversión
Utilidad contable	95.513,58	95.513,58	
(+) Diferenc. temporal		21.919,76	21.919,76
Renta Neta	95.513,58	117.433,34	21.919,76
I.R. 30%	28.654,07	35.230,00	6.575,93

Asientos contables año 2011

	DEBE	HABER
88 IMPUESTO A LA RENTA	28.654,07	
49 GANANCIAS DIFERIDAS	6.575,93	
40 IMPUESTO A LA RENTA		35.230,00

x/x Por el Impuesto a la Renta del ejercicio y el impuesto diferido activo.

	DEBE	HABER
89 RESULTADO DEL EJERC.	28.654,07	
88 IMPUESTO A LA RENTA		28.654,07

x/x Por el traslado del Impuesto a la Renta al Resultado del ejercicio.

	DEBE	HABER
89 RESULTADO DEL EJERC.	66.859,51	
59 RESULTADOS ACUMUL.		66.859,51

x/x Por el traslado del resultado del ejercicio a resultados acumulados.

Mayorización

88 Impuesto a la Renta	
28.654,07	28.654,07

49 Ganancias diferidas	
6.575,93	6.575,93

89 Resultado del ejercicio	
28.654,07	95.513,58
66.859,51	
95.513,58	

70 Ventas	
1.228.890	Año 2009
1.096.586	Año 2010
171.110	Año 2010
1.103.413,58	Año 2011
3.600.000,00	TOTAL DEL CONTRATO

121 Facturas por cobrar	
114.937,84	1.428.000,00
1.313.062,16	

59 Resultados acumulados	
137.612,78	Año 2009
87.777,71	Año 2010
66.859,51	Año 2011
292.250,00	

Resumen del Impuesto a la Renta

Año	DEBE	HABER	Diferencia
2009	58.976,91	70.626,67	-11.649,76
2010	37.619,02	19.393,33	18.225,69
2011	28.654,07	35.230,00	-6.575,93
Total S/.	125.250,00	125.250,00	0,00

Resumen de la utilidad total

Año	DEBE	HABER	Diferencia
2009	196.589,69	-58.976,91	137.612,78
2010	125.396,73	-37.619,02	87.777,71
2011	95.513,58	-28.654,07	66.859,51
Total S/.	417.500,00	-125.250,00	292.250,00

Estado de resultados (Resumen)

Ingresos	3.600.000,00
Costos	-2.783.000,00
Utilidad bruta	817.000,00
Gastos de Administ. y Vtas.	-399.500,00
Result. antes de Part. e Imptos.	417.500,00
Impuesto a la Renta 30%	-125.250,00
Utilidad	292.250,00

