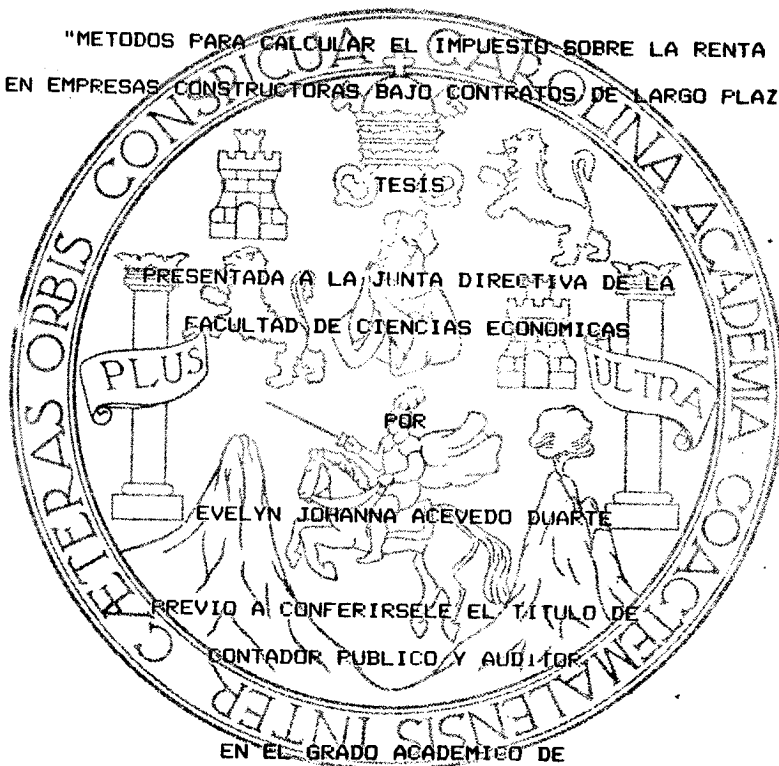


UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"METODOS PARA CALCULAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS BAJO CONTRATOS DE LARGO PLAZO"



LICENCIADO

Guatemala, Noviembre de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DC
03
T(1442)

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

DECANO	Lic. Donato Monzón Villatoro
Secretario	Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
Vocal 1o.	Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal 2do.	Lic. Josué Efraín Aquilar Torres
Vocal 3ero.	
Vocal 4to.	P.C. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López
Vocal 5to.	P.C. Fredy Orlando Mendoza López

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
GENERAL PRIVADO**

Presidente	Lic. Pedro Rolando Brol Liuti
Secretario	Lic. Sergio Leonel Morales Linares
Examinador	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino
Examinador	Lic. José Adán De León
Examinador	Lic. Jorge Luis Tello Alvarado

Eduardo Antonio Arenas Coroninal

Guatemala 27 de junio de 1994

Licenciado:

Jorge Eduardo Soto.

Decano a.i.

Facultad de Ciencias Económicas.

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Presente.

Estimado Señor Decano:

De acuerdo con el nombramiento que me otorgara, he asesorado el trabajo de tesis denominado "Métodos para Calcular el Impuesto Sobre la Renta en Empresas Constructoras Bajo Contratos de Largo Plazo", preparado por la estudiante Evelyn Johanna Acevedo Duarte, Carnet No. 84-12206, para efectos de su graduación profesional de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El trabajo en mención llena la calidad metodológica y de contenido mínimo, por lo tanto, en función de asesor doy mi aprobación para su trámite consecuente.

Con las muestras de mi mayor aprecio y respeto me es grato suscribirme de usted.

Muy atentamente,



Lic. Eduardo A. Arenas C.
Colegiado No 1153

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, DIEZ DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado Eduardo Antonio Arenas Corominal, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "METODOS PARA CALCULAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS BAJO CONTRATOS DE LARGO PLAZO", que para su graduación profesional presentó la estudiante EVELYN JOHANNA ACEVEDO DUARTE, autorizándose su impresión.

"DID Y ENSEÑAR A TODOS"

LICDA. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO



LIC. DOMINGO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA:

A DIOS TODOPODEROSO Y A LA VIRGEN MARIA, POR SU ILUMINACION
DIVINA.

A MIS PADRES Y HERMANAS, POR SU APOYO Y COMPRENSION.

A MI HIJO POR SU PRESENCIA Y ESTIMULO.

AL SER AMADO QUE ESTA CONMIGO EN TODO MOMENTO, POR SU
AMOR Y COMPRENSION.

AGRADECIMIENTO:

A LOS PROFESIONALES LIC. EDUARDO ARENAS, MARCO LIVIO DIAZ Y
ARQ. RODOLFO FERNANDEZ POR SU VALIOSA AYUDA.

INDICE

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I

EMPRESAS CONSTRUCTORAS

1.1	Formas de Organización	1
1.1.1	Sociedad Colectiva	1
1.1.2	Sociedad en Comandita Simple	1
1.1.3	Sociedad de Responsabilidad Limitada	1
1.1.4	Sociedad Anónima	2
1.1.5	Sociedad en Comandita por Acciones	2
1.2	Obligaciones Tributarias de las Empresas Mercantiles	2
1.2.1	Código Tributario	2
1.2.2	Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento	3
1.2.3	Leyes del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	3
1.2.4	Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento	3
1.3	Actividades a las que se dedican	3
1.3.1	Constructoras	4
1.3.2	Urbanizadoras	4
1.3.3	Lotificadoras	4
1.4	Organización Administrativa	5
1.4.1	Auditoría Interna	6
1.4.2	Administrador Unico o Gerente General	7

	Página
1.4.3 Asesor Jurídico	8
1.4.4 Gerente Operativo	8
1.4.5 Residente de Obra	9
1.5 Tipos de Contratos de Construcción	9
1.5.1 Contrato de Suma Alzada	11
1.5.2 Contrato por Administración	13
1.5.3 Contrato a Base de Precios por Unidad	14
1.5.5 Contrato a Base de Tiempo más Materiales	14
1.6 Contratos de Construcción celebrados con el Gobierno	14
1.6.1 Licitación Pública	15

CAPITULO II

CONTRATOS DE CONSTRUCCION	22
2.1 Definición	22
2.2 Impuesto sobre la renta en empresas constructoras	22
2.4 Renta Neta de las empresas constructoras	23
2.4.1 Renta Neta	23
2.4.2 Renta Estimada	23
2.4.3 Período de Imposición	23
2.4.4 Valor Devengado	25
2.4.5 Costos Devengados	25
2.4.6 Costos Incurridos	25
2.4.7 Porcentaje Ejecutado	23
2.4.8 Avance de Obra	25
2.4.7 Total Ejecutado	26

	Página
2.5 Presupuesto de Obra	26
2.5.1 Costos Directos	24
2.5.2 Costos Indirectos	31
2.6 Proyección de Precios de Ventas	33
2.7 Sistemas de Financiamiento Utilizados por las Empresas Constructoras	33
2.7.1 Capital propio proveniente de la aportación de los socios	34
2.7.2 Anticipos sobre trabajos pactados o sobre probables ventas	34
2.7.3 Endeudamiento con el sistema bancario	35
2.8 Análisis de cada uno de los Métodos para el cálculo del Impuesto sobre la Renta que según la Ley del Impuesto sobre la Renta (Dto. 26-92) en sus artículos 51 y 52 son permitidos	37
2.8.1 Primer Método	37
2.8.2 Segundo Método	38
2.8.3 Tercer Método	38
2.8.4 Cuarto Método	39
2.8.5 Quinto Método	40
2.8.6 Sexto Método	42
2.9 Pagos a Cuenta del Impuesto sobre la Renta en Empresas Constructoras	42
2.9.1 Primer Método	43
2.9.2 Segundo Método	43

	Página
2.9.3 Tercer Método	44
2.9.4 Cuarto Método	44
2.9.5 Quinto Método	44
2.9.6 Sexto Método	44

CAPITULO III

ANALISIS DE CADA UNO DE LOS METODOS PARA ESTABLE- CER LA RENTA NETA QUE LA LEY PERMITE DE ACUERDO AL ARTICULO 51 DEL DECRETO-LEY 26-92	46
3.1 Primer Método	48
3.2 Segundo Método	50
3.3 Tercer Método	52
3.4 Cuarto Método	54
3.5 Quinto Método	56

CAPITULO IV

ANALISIS DE CADA UNO DE LOS METODOS ANTERIORES CON RELACION AL PRONUNCIAMIENTO DE CONTABILIDAD FINAN- CIERA NUMERO 23	58
4 Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 23	58
4.1 Primer Método	64
4.2 Segundo Método	64
4.3 Tercer Método	65
4.4 Cuarto Método	65
4.5 Quinto Método	65
4.6 Sexto Método	65

CAPITULO V

MODELO DE EVALUACION DE CADA METODO PARA ELEGIR EL IDONEO	67
5.1 Exposición del Modelo	67
5.2 Explicación de la forma de preparación y utilización del modelo	67
5.3 Casos prácticos de acuerdo a los cuatro métodos que el Artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite	69
5.3.1 Ejemplo 1	70
5.3.2 Ejemplo 2	77
5.3.3 Ejemplo 3	81
5.3.4 Ejemplo 4	85
CONCLUSIONES	
RECOMENDACIONES	
BIBLIOGRAFIA	

INTRODUCCION

Con el presente trabajo, se pretende hacer un análisis e ilustración de los requerimientos legales y tributarios para la contabilización de los Contratos de Construcción a Largo Plazo, los cuales no son los únicos ni los definitivos, sino pueden haber otras interpretaciones respecto a la aplicación de las regulaciones existentes, sin embargo, se ha tratado de incluir lo que se consideró más adecuado en las circunstancias.

El objetivo de esta ilustración, es mostrar la aplicación que la Ley del Impuesto Sobre la Renta sugiere para la contabilización de los Contratos de Construcción a Largo Plazo y la determinación del ingreso para propósitos estrictamente impositivos.

Contiene una descripción detallada de la aplicación de cada uno de los métodos, así como una comparación de los mismos, que permite contar con elementos de juicio adicionales, para seleccionar el que pudiera ser aplicable a una empresa en estadios obviamente diferentes en las circunstancias y momentos en que se presente.

Se hace también una comparación con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes, comparando la aplicación sugerida por la ley del Impuesto Sobre la Renta y por estos principios de contabilidad.

Dentro del capítulo II de este trabajo, se incluye un apartado dedicado a los pagos a cuenta tal como estaban legislados antes de entrar en vigor las modificaciones o

eliminaciones según sentencia de la Corte de Constitucionalidad, en vista que la ley tuvo vigencia en los períodos en que se aplicaron y, por lo tanto, son objeto de análisis y estudio. Además se consideró incluir este tema, porque difícilmente estos pagos a cuenta queden eliminados definitivamente, ya que se espera que en una futura legislación los pagos a cuenta vuelvan a tener vigencia, con algunas variantes que permitan su aplicación sin violar ningún precepto constitucional.

El motivo para preparar el trabajo de tesis sobre este tema es el hecho de que la industria de la construcción tiene un lugar muy importante dentro de las actividades económicas del país y porque, de alguna manera, se considera que sus registros contables, regulaciones y características del negocio, hacen de esta actividad una especialidad dentro del ejercicio de la práctica contable e impositiva.

CAPITULO I
EMPRESAS CONSTRUCTORAS

1.1 FORMA DE ORGANIZACION:

Las empresas constructoras pueden organizarse en cualesquiera de las formas que el Código de Comercio indica en el Artículo 10, el cual se refiere a: **Sociedades Mercantiles.**

De acuerdo con este artículo las empresas pueden organizarse como:

1.1.1 Sociedad Colectiva:

Es la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitado y solidariamente, de las obligaciones sociales.

1.1.2 Sociedad en Comandita Simple:

Es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación. Las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones.

1.1.3 Sociedad de Responsabilidad Limitada:

Es la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la socie-

dad y, en su caso, la suma que a más de las aportaciones convenga la escritura social. El número de los socios no podrá exceder de veinte.

1.1.4 Sociedad Anónima:

Es la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito.

1.1.5 Sociedad en comandita por acciones:

Es aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima. Las aportaciones deben estar representadas por acciones.

1.2 OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS EMPRESAS MERCANTILES:

Cualquiera que sea la forma de organización que adopten las Empresas Constructoras deben de cumplir con las leyes de carácter fiscal como lo son:

1.2.1 Código Tributario:

El cual obliga a todos los contribuyentes a seguir los procedimientos y disposiciones aplicables en forma general a cualquier tributo. Atender, con base en el mismo, los plazos, responsabilidades, obligaciones tri-

butarias, pagos, infracciones y sanciones, etc., para el buen cumplimiento de las leyes relativas a tributos.

1.2.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento:

El contribuyente está obligado a cumplir los requerimientos de esta ley, tales como llevar libros de control de compras y control de ventas, emitir los documentos contables correspondientes, facturas, comprobantes, Notas de Envío, Notas de Crédito y cumplir con el pago del impuesto que esta ley establece.

1.2.3 Leyes del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social:

Estando obligada la empresa a cubrir las cuotas patronales que la seguridad social requiere así como efectuar las deducciones de la Cuota Laboral, presentando periódicamente la planilla de sueldos y deducciones como base para hacer efectivo el pago de las cuotas.

1.2.4 Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento:

De ambos se tratará con mayor detalle en los capítulos siguientes.

1.3 ACTIVIDADES A LAS QUE SE DEDICAN:

Estas empresas pueden dedicarse a: el desarrollo inmobiliario de lotificación y edificación, la planificación, construcción, diseño, fraccionamiento, lotificación, promoción, urbanización, arrendamiento, compra y venta de bienes

inmuebles, estudios, construcción, desarrollo, explotación y/o ejecución de proyectos habitacionales, turísticos, comerciales y/o industriales.

Atendiendo las actividades anteriores, puede decirse que en el ramo de la construcción existen básicamente tres grandes divisiones de esta actividad que son:

1.3.1 Constructoras:

Esta actividad incluye la edificación de viviendas y/o edificios la cual puede desarrollarse a través de la administración, desde la supervisión hasta la construcción y entrega de los proyectos totalmente terminados.

1.3.2 Urbanizadoras:

Después de los estudios de factibilidad y medición de los terrenos, la compañía se dedica a la realización de los trabajos de infraestructura urbanística; además establece y delimita las áreas verdes del complejo, las áreas de estacionamiento así como las de circulación de vehículos, las que pueden ser pavimentadas o balastradas.

1.3.3 Lotificadoras:

Empresas dedicadas en primera instancia a hacer un estudio de factibilidad sobre un terreno a ser urbanizado para determinar si se puede dotar de infraestructura es decir, calles, drenajes, agua, luz y teléfono, todo

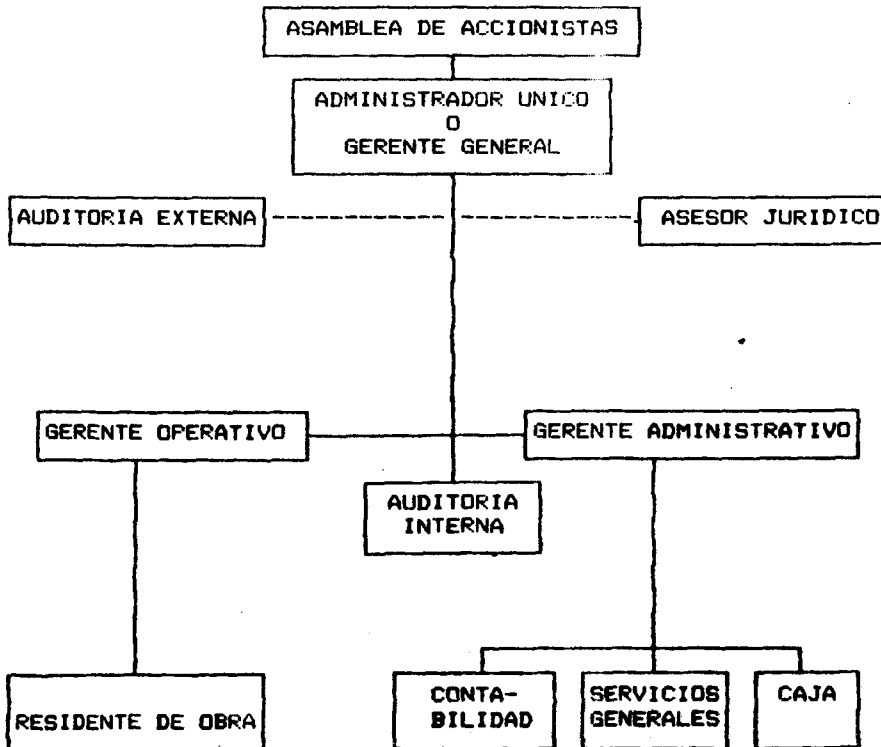
dependerá de la disponibilidad de tales servicios públicos en el área urbanizada.

1.4 ORGANIZACION ADMINISTRATIVA:

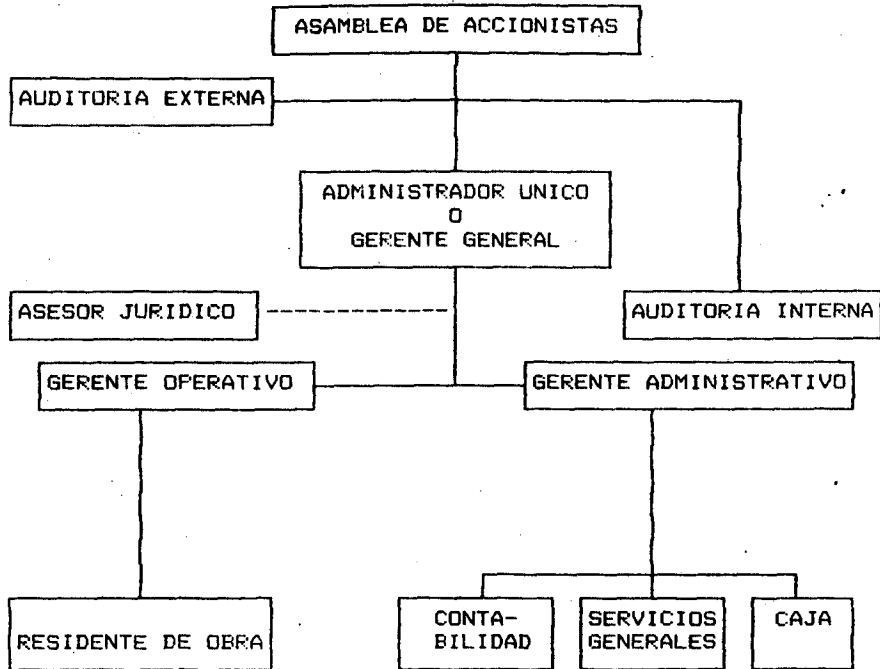
Para realizar estas actividades, las empresas Constructoras pueden organizarse según el siguiente organigrama, si ésta fuera una Sociedad Anónima:

ORGANIGRAMA DE LA EMPRESA CONSTRUCTORA UTILIZADA COMO EJEMPLO

(Jerarquía del Departamento de Auditoría Interna que frecuentemente se le asigna en nuestro medio)



Sin embargo, la organización ideal para una sociedad anónima, es:



Por la especialización de la actividad a que se dedica este tipo de empresas se hace necesario describir algunas de las posiciones del organigrama anterior:

1.4.1 AUDITORIA INTERNA:

Dentro de las funciones del Auditor Interno están:

- * Diseñar los procedimientos de control en todas las áreas, especialmente:
 - Compras de materiales de construcción, inventarios,

consumos y aplicación a cada proceso de la construcción.

- Sub-contrataciones de ciertos procesos o partes de la construcción.

- Nóminas, ya que la mano de obra es un costo bastante importante.

- Caja y cobros.

- * Verificar el cumplimiento de los procedimientos establecidos.
- * Verificar que las políticas generales fijadas para la administración se implanten y cumplan.
- * Verificar la ejecución de programas de trabajo y presupuestos.
- * Participar y/o preparar un plan de cumplimiento de obligaciones fiscales y legales.

1.4.2 ADMINISTRADOR UNICO O GERENTE GENERAL:

Tiene a su cargo:

- * La dirección y supervisión de las operaciones de los negocios y de la administración general de la sociedad.
- * Velar porque fluyan las aportaciones de los accionistas.
- * Velar por el estricto cumplimiento de las decisiones del Consejo de Administración o Asamblea de Accionistas.
- * Está facultado para aprobar y ejecutar las contrataciones necesarias para el desarrollo de las actividades de la compañía.
- * Etc.

1.4.3 ASESOR JURIDICO:

Se encarga de ejecutar todos los documentos de carácter legal, tales como:

- * Elaborar la Escritura de Constitución de la Sociedad.
- * Elaborar los contratos con los compradores de la compañía lotificadora-constructora.
- * Efectuar los trámites y demás procedimientos ante el Registro Mercantil General de la República.
- * Representar o asesorar a la compañía en cualesquiera litigios o demandas que se presenten.
- * Etc.

1.4.4 GERENTE OPERATIVO:

Tiene a su cargo:

- * La supervisión de la obra.
- * Es el enlace entre el Residente de Obra y la Administración.
- * Debe velar por que la obra se esté realizando dentro de todos los parámetros: financieros y de tiempo fijados en el presupuesto. Es decir, supervisar que los costos reales para cada rubro no se excedan de lo pactado; que cada frente de trabajo se efectúe dentro de los límites de tiempo planificados y además, que los trabajos se estén ejecutando con los materiales y acabados de las calidades planificadas.
- * Supervisar que se cumplan las normas de seguridad establecidas dentro de las áreas de trabajo.

- * Es el responsable, ante los Directivos de la Empresa que todo lo relacionado con las Operaciones de la empresa se efectúe según lo planeado.

1.4.5 RESIDENTE DE OBRA:

Entre sus principales funciones están:

- * Distribuir y aprobar las tareas que se ejecutan diariamente.
- * Supervisa directamente la instalación de los materiales, así como su calidad.
- * Somete a aprobación del Gerente Operativo las tareas a realizar así como la calidad de los materiales de construcción.
- * Resuelve los problemas u obstáculos que los operarios (albañiles, electricistas, etc.), encuentran en la ejecución de sus actividades diarias.
- * Verifica que los inventarios de materiales se custodien y utilicen correctamente.
- * Aprueba permisos y otros asuntos relacionados con el personal.

1.5 TIPOS DE CONTRATO DE CONSTRUCCION:

Las empresas constructoras, para realizar los proyectos o trabajos para otras personas individuales o jurídicas o para el gobierno, realizan diferentes tipos de contrato tales como:

- Contrato de suma alzada o contrato cerrado
- Contrato por Administración

- Contrato a base de precio por unidad
- Contrato a base de costo más beneficio
- Contrato a base de tiempo más materiales.

Para proceder a la explicación de cada uno de ellos, es necesario conocer el significado de los siguientes términos:

CONTRATO:

El instrumento jurídico suscrito entre el Gobierno, persona individual o jurídica y el constructor llamado "Contratista", de conformidad con las Leyes de Guatemala, en donde se establecen los derechos y obligaciones de ambas partes, entre los que destacan calidad y cantidad de la construcción, tipo de materiales de construcción a utilizar, acabados, precio de la construcción, fecha de entrega, pagos parciales, etc.

CONSTRUCTOR O CONTRATISTA:

La persona individual o jurídica con quien el Gobierno u otra persona individual o jurídica celebra el Contrato para la ejecución de una obra. Es la que tiene a su cargo, total o parcialmente, el desarrollo y/o supervisión y/o ejecución de la obra en construcción.

CONTRATANTE:

La persona individual o jurídica o Gobierno que solicita los servicios del Contratista, para que le realice la con-

trucción de un bien o la prestación de un servicio de la misma naturaleza, mediante el pago de un valor llamado honorario o precio.

1.5.1 CONTRATO DE SUMA ALZADA:

También denominado "a precio fijo" o "contrato cerrado" es un contrato de construcción en el cual usualmente el precio no está sujeto a ajustes a causa de costos adicionales incurridos por el contratista; sin embargo, se presentan las siguientes variaciones:

1.5.1.1 Contrato a precio inflexible:

En esta variación, el precio no está sujeto a ajustes por razones de incidentes en el costo de la ejecución del contratista.

1.5.1.2 Contrato a precio fijo con cláusulas de ajuste al precio por causas de cambios en la economía:

Estipula revisiones para aumentar o disminuir el precio de contrato en base al acaecimiento de contingencias definidas específicamente, tales como incrementos o decrementos en precios de materiales, tarifa de salarios o bien por la fluctuación de la moneda.

1.5.1.3 Contrato a precio fijo especificando redeterminaciones periódicas y prospectivas de precio:

Especifica un precio fijo inflexible por un número ini-

cial de unidades a entregar (mts.² de construcción), o por un período inicial de ejecución y una redeterminación prospectiva de precio, incluyendo aumentos y disminuciones a intervalos establecidos durante el período restante de ejecución según el contrato.

1.5.1.4 Contrato a precio fijo especificando redeterminación retroactiva de precio:

Especifica un precio máximo y una redeterminación retroactiva del precio (dentro del precio máximo) después de la completación del contrato, basados en los costos incurridos.

1.5.1.5 Contrato a precio fijo especificando incentivos por objetivos inflexibles:

Especifica al inicio metas inflexibles en costo y utilidad y un precio máximo y una fórmula para establecer el precio final, dicha fórmula se basa en la relación que finalmente exista entre costos reales totales y la meta de costos totales.

1.5.1.6 Contrato a precio fijo especificando incentivos por objetivos modificables:

Especifica al principio una meta inicial de costos y utilidad, un precio máximo y una fórmula para modificaciones subsecuentes en la meta inicial, dentro de un rango establecido y los puntos de producción en los

cuales la fórmula será aplicada.

1.5.1.7 Contrato a precio fijo especificando incentivos por ejecución:

Incorpora un incentivo para el contratista por sobrepasar objetivos de ejecución establecidos, especificando incrementos en el incentivo según el grado en que los objetivos sean sobrepasados o castigos según el grado en que tales objetivos no se logren.

1.5.1.8 Contrato a precio fijo en base al nivel de esfuerzo:

En esta variación de contrato, se establece que el contratista debe dedicar un grado específico de esfuerzo, en un periodo de tiempo establecido, por un precio fijo.

1.5.2 CONTRATO POR ADMINISTRACION:

Por este contrato se entiende que el contratante paga el costo de la construcción más los honorarios del contratista, los cuales pueden ser una suma fijada o un porcentaje de los costos.

1.5.3 CONTRATO A BASE DE PRECIO POR UNIDAD:

En este contrato los precios unitarios para cada clase de trabajo los cobra el contratista a medida que se va realizando la obra, bien por liquidaciones parciales,

según las unidades de las distintas clases de obras ejecutadas, o por liquidaciones complementarias, comprendiendo cada una las clases de obra terminada. Este tipo de contrato puede presentar las mismas variaciones descritas en el contrato a precio fijo. Este es el tipo de contrato más utilizado en nuestro medio.

1.5.4 CONTRATO A BASE DE COSTO MAS BENEFICIO:

En este tipo de contrato se estipula el reintegro de costos incurridos, permisibles o de alguna manera definidos más una retribución adicional que represente el beneficio obtenido por el contratista. Normalmente, solamente se exige que el contratista haga su mayor esfuerzo para el cumplimiento del alcance del trabajo dentro de los límites de tiempo e inversión establecidos.

1.5.5 CONTRATO A BASE DE TIEMPO MAS MATERIALES:

Es en los cuales se estipulan pagos al contratista en base de las horas de mano de obra directa invertidas a tarifas fijas por hora (con estas tarifas se deben cubrir: mano de obra directa más gastos indirectos y utilidad) más costo de materiales y otros costos especificados.

1.6 CONTRATOS DE CONSTRUCCION CELEBRADOS CON EL GOBIERNO:

Cuando se trata de trabajos que se van a realizar para el Gobierno, la empresa Contratista debe cumplir con algunos

requisitos especiales y con algunos procedimientos que se describen a continuación:

- a) Para que toda persona individual o jurídica pueda participar en licitaciones públicas o en presentación de ofertas, es requisito indispensable que esté inscrita en el Registro de Precalificados de obras adscrito al Ministerio de Comunicaciones, Transportes y Obras Públicas.
- b) La precalificación consiste en un análisis de la capacidad técnica y financiera, organización empresarial y experiencia de los interesados, con el propósito de inscribirlos en los grupos de especialidad y capacidad económica que les corresponda, de conformidad con el resultado de dicho análisis.
- c) Para precalificar, los interesados deben de llenar los formatos que les son proporcionados por el Ministerio de Comunicaciones, Transportes y Obras Públicas.

Para la construcción de obras, el Gobierno hace una invitación para presentar ofertas; esta invitación puede ser:

- i. por medio de aviso, en caso de licitación pública.
- ii. por medio de invitación a empresas precalificadas, cuando la obra esté exonerada del requisito de licitación pública, por haber sido declarada de emergencia nacional de acuerdo con la ley, así como en otros casos que la ley prevé.

1.6.1 Licitación Pública:

Es el procedimiento normal establecido por la ley, para

contratar la ejecución de una obra. Se inicia con la publicación del aviso de licitación pública, el cual es una publicación a través del Diario Oficial y en otro de mayor circulación, en la que se invita a todos los interesados en presentar oferta para determinada obra de acuerdo con las leyes vigentes.

Este aviso debe contener como mínimo:

- Breve descripción de la obra que se licita.
- Indicación del lugar donde se entregarán las bases, especificaciones, planos y demás documentos.
- Condiciones para la obtención de los mismos.
- Lugar, día y hora para la recepción de las ofertas y,
- Demás requisitos que sean esenciales.

La oferta debe ser preparada en idioma español y estar sujeta a lo estipulado en los documentos de licitación o de presentación de ofertas y demás instrumentos legales que la rigen.

Además, como requisito previo a la aprobación del contrato por medio de Acuerdo Gubernativo o Ministerial, el Contratista debe otorgar a favor y a entera satisfacción del Ministerio de Comunicaciones y Obras Públicas o de la Dirección General de Caminos, según sea el caso, una fianza de sostenimiento de oferta, la que debe ser emitida por una institución debidamente autorizada para esta clase de operaciones en Guatemala. De acuerdo al artículo 64 de la Ley de Contrataciones del Estado (Dto.Ley 57-92) la firmeza de la oferta se caucionará

por un porcentaje no menor del uno por ciento (1%) ni mayor del cinco por ciento (5%) del valor del contrato. Cubrirá el período comprendido desde la recepción y apertura de plicas hasta la aprobación de la adjudicación y, en todo caso, tendrá una vigencia de ciento veinte días.

En una licitación, la calificación de las ofertas recibidas la lleva a cabo una Junta de Licitación, que la adjudica provisionalmente al oferente, que ajustándose a los requisitos y condiciones de las bases, especificaciones, disposiciones especiales, planos y demás documentos, haya presentado la oferta más conveniente, siempre que el precio total esté comprendido entre los límites de fluctuación, en más o en menos, con respecto al costo total oficial estimado de la obra. Si en la licitación se presenta un sólo oferente, a éste se le podrá adjudicar la misma, siempre que su oferta satisfaga los requisitos establecidos en las bases y demás documentos de licitación y que a juicio de dicha Junta, los precios sean razonables, de no ser así, la Junta de Licitación puede abstenerse de adjudicar.

Una vez aprobada la adjudicación de una licitación, el contratista debe conocer, cumplir y actuar de conformidad con todas y cada una de las leyes, acuerdos y reglamentos de la República de Guatemala, relacionados con el trabajo a efectuarse. El Contratista será responsable directamente por todos los daños y perjuicios causados

durante la ejecución de la obra, ya sea por él o por sus empleados, agentes o Sub-Contratistas, indemnizar a las partes afectadas y eximir al Gobierno, sus funcionarios públicos o empleados, de toda responsabilidad y reclamo derivados de dichos daños y perjuicios.

Con base en lo anterior, el Contratista debe de cumplir con:

- el requisito legal de emplear por lo menos un noventa por ciento (90%) de trabajadores guatemaltecos. Los salarios que el Contratista pague no deben ser inferiores al salario mínimo establecido por la ley y para los puestos que ésta no los establezca, ser por lo menos iguales a los salarios vigentes que paga la Dirección General de Caminos.
- las Disposiciones del Código de Trabajo y cualesquiera otra leyes y reglamentos relacionados con prestaciones sociales y laborales.
- el contratista debe inscribirse como patrono en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (I.G.S.S.) para la obra objeto del contrato, pagar las cuotas tanto de índole patronal, como laboral que haya retenido a sus empleados.
- El contratista podrá hacer uso de la exoneración de derechos de importación, cargos y derechos, cuando así se consigne en las bases, únicamente cuando los bienes a importarse no se produzcan en Guatemala, o si produciéndose en el país, no llenaren los requisitos de

las especificaciones o si hubiera escasez de ellos.

- De conformidad con la ley, el contratista al realizar trabajos para el Gobierno no está exonerado del Impuesto sobre la Renta.
- Además, según lo estipula el artículo 65 de la Ley de Contrataciones del Estado (Dto. 57-92), para garantizar el cumplimiento de todas las obligaciones estipuladas en el contrato, el contratista debe prestar fianza por un valor del diez por ciento (10%) al veinte por ciento (20%) del monto del contrato respectivo, a criterio de la autoridad administrativa superior de la entidad interesada. Esta garantía cubrirá además las fallas o desperfectos que aparecieren durante la ejecución del contrato, antes de que se constituya la garantía de conservación.

Según el porcentaje que se fije debe garantizar:

- a. Con el diez por ciento (10%) de la fianza el pago de salarios y prestaciones laborales a los trabajadores, así como la obligación patronal del pago de cuotas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- b. Con el noventa por ciento (90%) de la fianza el cumplimiento del contrato de acuerdo con los planos, especificaciones y demás documentos contractuales; y el cumplimiento de ejecución de la obra dentro del periodo de tiempo estipulado.

La garantía de cumplimiento deberá estar vigente

hasta que la entidad interesada extienda la constancia de haber recibido a su satisfacción la garantía de conservación de obra.

Esta garantía de conservación de obra consiste en que el contratista debe responder por la conservación de la obra, por el valor que cubra las reparaciones de las fallas o desperfectos que le sean imputables y que aparecieren durante el tiempo de responsabilidad de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de recepción de la obra.

Hay algunos casos en los cuales, por el tipo de construcción que el gobierno requiere, no existe proveedor que pueda participar en las licitaciones del mismo, en estos casos, personas interesadas en participar en la licitación, forman una sociedad cuyo único objeto será la construcción de esa obra específica, por lo que este objeto deberá quedar establecido en la Escritura Social, así como el plazo de la misma, el cual, habiendo sido la sociedad constituida para un propósito que por su naturaleza tiene duración limitada, pero el plazo no puede fijarse con precisión, se entiende que su duración será por el tiempo necesario para la realización del objeto. Una vez terminada la obra, se da por terminada la sociedad y debe entrar en liquidación, debiendo agregar a la razón social las palabras "en liquidación", la cual se hará según lo estipulado en la Escritura Social. El término para la liquidación no debe exceder de seis meses. Hecha la liqui-

dación de la sociedad, se observará el siguiente orden para efectuar los pagos:

- 1o. Gastos de Liquidación;
- 2o. Deudas de la Sociedad;
- 3o. Aportes de los socios; y
- 4o. Utilidades.

Terminada la sociedad y practicada la liquidación, el liquidador procede al reparto de utilidades.

Toda la liquidación debe efectuarse con base en lo establecido en la Sección Tercera del Código de Comercio, Decreto No. 2-70, en sus artículos, del 241 al 255 y en el Código Civil, Decreto 106, en sus artículos del 1,777 al 1789, Título III, segunda Parte del Libro V.

CAPITULO II

CONTRATOS DE CONSTRUCCION A LARGO PLAZO

2.1 DEFINICION

De acuerdo al Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 23, un contrato de Construcción a Largo Plazo "es el que está relacionado con la construcción de un Activo o una combinación de Activos que conjuntamente constituyen un sólo proyecto en un periodo mayor a un año."

2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta "son contribuyentes del Impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo."

"Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicio y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier indole desarrolladas en Guatemala."

De acuerdo con este concepto, la Renta de las empresas Constructoras es el ingreso generado por las actividades que realiza así como las Ganancias de Capital que pudiera generar dentro de sus operaciones.

2.3 RENTA BRUTA DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS:

De acuerdo con el concepto descrito en la Ley del

Impuesto Sobre la Renta que define la Renta Bruta como: "el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición", la Renta Bruta de las Empresas Constructoras estaría integrada por todos los beneficios y utilidades obtenidos por actividades del giro normal de la empresa y los originados por otras actividades que no se refieran a las actividades normales de la empresa.

2.4 RENTA NETA DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS

Antes de profundizar en este tema, es necesario conocer el significado de algunos conceptos que son necesarios para comprender los tratamientos y definiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ley 26-92:

2.4.1 RENTA NETA:

Es la diferencia entre la Renta Bruta menos los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las Rentas Gravadas.

2.4.2 RENTA ESTIMADA:

Es la renta que, basándose en los Presupuestos de Obra, los constructores determinan que van a obtener al finalizar la obra.

2.4.3 PERIODO DE IMPOSICION:

El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos indica que: "de manera general, el período de imposición principia el 1 de julio de cada año y termina el 30 de junio del año siguiente. Sin embargo, en el caso de personas jurídicas, la Dirección aceptará períodos de

imposición diferentes que consten en la Escritura Social respectiva, los que deben terminar el último día del mes que corresponde.

En todos los casos, el período de imposición será anual para efectos tributarios y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

En los casos de períodos de imposición extraordinarios, para el inicio de actividades, la fecha podrá ser cualquier día del mes calendario correspondiente, pero la de cierre del ejercicio deberá ser el treinta de junio o al treinta y uno de diciembre del mismo año; de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de este artículo."

Respecto a los períodos de imposición, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo Número 624-92, nos dice que de conformidad con el artículo 7 de la Ley, los períodos de imposición se dividen por su duración en ordinarios y extraordinarios:

- Períodos Ordinarios son los períodos de imposición cuya duración es igual a un año.
- Períodos extraordinarios son aquellos cuya duración es menor a un año y de manera general cubrirán el lapso comprendido entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del primer período de imposición, o entre la fecha de inicio del período anual de imposición y la fecha de cese total de actividades, según corresponda.

2.4.4 VALOR DEVENGADO:

Es el valor que se determina, con base en la comparación del presupuesto y el avance físico de la obra a una fecha determinada, obteniendo de esta comparación un porcentaje de avance que se aplica al precio total de la obra, para determinar el ingreso o ganancia neta devengada a una fecha de corte determinada.

2.4.5 COSTOS DEVENGADOS:

Es el monto total de costos proyectados que multiplicados por el avance de la obra a una fecha determinada se estima que han sido realizados en el periodo.

2.4.6 COSTOS INCURRIDOS:

Es el total de los costos y gastos efectuados o realizados en un periodo determinado.

2.4.7 PORCENTAJE EJECUTADO:

Es el avance físico de la obra en proceso de construcción, expresado en forma porcentual, el cual debe ser calculado por un experto especialista, es decir por los ingenieros encargados de la obra.

En otras palabras, es la medida cuantitativa del avance de la obra. Dicho porcentaje implica la evaluación de todos los elementos relacionados con la obra.

2.4.8 AVANCE DE OBRA:

Dentro del proceso total de ejecución de la obra civil de que se trate (construcción), un elemento importante es la evaluación periódica de las metas propuestas con

respecto al avance real de los trabajos.

Dicho avance, puede ser evaluado en términos cualitativos y cuantitativos, debiendo cumplir con la aprobación del Ingeniero Encargado de la Obra, para tomarse como parte del avance en la obra los adelantos físicos que se hubieren ejecutado en determinado tiempo.

2.4.7 TOTAL EJECUTADO:

Al estar concluidos los trabajos originalmente planificados, se tiene el total ejecutado de la obra, en otras palabras, es el proyecto totalmente terminado.

2.5 PRESUPUESTO DE OBRA:

Es una proyección detallada de todos los costos por medio del cual se determina el monto del costo total del Proyecto.

Para elaborar un presupuesto, es necesario estudiar y analizar detalladamente todos los factores que intervienen en el desarrollo de la construcción, tomando como base los planos de localización, proyecto arquitectónico, estructural, instalaciones, todos los requisitos específicos, materiales que se deben usar y dimensiones.

La estimación del costo debe ser hecha por un profesional con experiencia y capacitado para realizar eficientemente sus funciones. Este profesional debe disponer de información veraz y actualizada sobre costos de materiales, mano de obra, equipo, tiempos de ejecución y sobre programas de obra así como de información contable para la aplicación de los gastos indirectos.

De la minuciosidad con que se elabore el presupuesto

depende el éxito o fracaso de la empresa ya que, si proyecta costos altos la fase de ventas es difícil o no realizable y si son bajos corre el riesgo de caer a precios que no permitirán la recuperación de los costos y por lo tanto, se perderá.

Los costos que deben considerarse en el presupuesto de obra son:

2.5.1 COSTOS DIRECTOS:

Son los costos que ineludiblemente se identifican o los que representan las inversiones que aparecen en las realizaciones físicas de ejecución.

También se definen como la suma de material, mano de obra y equipo necesario para la realización de un proceso productivo. Los costos directos se caracterizan porque aumentan proporcionalmente con el aumento mismo de la producción: a mayor producción mayor costo directo.

Los gastos producidos en obras preliminares como construcción de oficinas, almacenes, cercos, servicios higiénicos para obreros, obras de protección, accesos a la obra, etc., deben ir como gastos directos; sin embargo, como algunos materiales se vuelven a utilizar (maderas, casetas portátiles, láminas, etc.) el costo se debe afectar por la parte proporcional al uso; también deben considerarse como gasto directo: el transporte de equipo mecánico, herramientas, enconfrados y andamios, etc.

Asimismo, dentro del Costo Directo se deben incluir

los Gastos Auxiliares, los cuales son cantidades dedicadas a la amortización o alquiler de maquinaria, andamios, herramientas (escaleras, bateas, reglas, mangueras, puntales, etc.)

Un analista de costos deberá contar con la información anticipada de la forma en que intervendrá cada uno de los elementos que conforman el costo directo (materiales, mano de obra y equipo), conociendo en forma anticipada las especificaciones de la obra, las cuales cuanto más exactas y detalladas sean, darán una mayor aproximación del costo a estimarse. De lo contrario, una vaguedad en la especificación puede conducir a un precio con un rango de variación muy grande y, aún más, una mala especificación puede impedir el cálculo de un costo unitario. El Costo Unitario es el importe que debe cubrirse al contratista, por unidad de obra, de cada uno de los conceptos de trabajo que realice. Se integra sumando todos los costos directos correspondientes al concepto de trabajo.

En algunos casos se incluye, como parte del costo unitario, los costos indirectos, lo cual no es aconsejable.

2.5.1.1 ELEMENTOS INTEGRANTES DEL COSTO DIRECTO:

a. Cargo directo por materiales:

Es el que corresponde a los gastos que hace el contratista para adquirir todos los materiales necesarios para la ejecución de la obra.

Los materiales que se usan pueden ser permanentes y/o temporales. Los permanentes son los que pasan a formar parte integrante de las obras (cemento, ladrillos, hierro, etc.); los temporales son los que no pasan a formar parte integrante de las obras y se consumen en uno o varios usos, como la madera empleada para enconfrados, en este caso se le aplica la parte proporcional al uso, por algún método aceptable.

El costo unitario del material se integra sumando: costos de adquisición en el mercado, costos de acarreos, maniobras y mermas aceptables durante su manejo.

El éxito de un presupuesto de materiales depende, en gran parte, de una buena cuantificación, esto es, determinar la cantidad o cantidades de materiales de construcción necesarios para la realización de la obra.

b. Cargo directo por mano de obra:

Corresponde a los gastos que hace el contratista por el pago de salarios al personal que interviene directamente en la ejecución de la obra; dentro de estos pagos no se deben considerar: sueldos del personal técnico, administrativo, de control, supervisión y vigilancia ya que todos estos, corresponden a los costos indirectos.

La Mano de Obra debe incluir: sueldo base ordinario,

sueldos extraordinarios, séptimos, bonificaciones, (incluyendo el bono decreto-ley 78-89), indemnización por tiempo de servicio, Bonificación Anual (incluyendo el Bono 14, Decreto 42-92), Vacaciones, Aguinaldo, Cuota Patronal del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, días de asueto, participación de utilidades, viáticos, etc.

El cargo por Mano de Obra debe calcularse a base del rendimiento humano. El rendimiento es el trabajo que desarrolla el personal por unidad de tiempo, está determinado por la experiencia y varía no sólo por el tipo de trabajo, sino también con la zona geográfica en que éste se desarrolle.

En nuestro medio, una buena parte de las obras que se construyen, se ejecutan por medio de cuadrillas contratadas a destajo.

c. Cargo directo por equipo:

Corresponde a la cantidad de dinero invertido en adquirir la maquinaria, hacerla funcionar, trabajar y conservarla. De acuerdo con esto, se debe incluir en el costo de operación: intereses por la inversión durante el período de construcción, seguros, impuestos, almacenaje, gastos de depreciación y demás gastos conexos. El costo de operación comprende Gastos Fijos y Gastos Variables.

Gastos Fijos: son los que corresponden a intereses del capital invertido en la maquinaria, seguros,

impuestos, almacenaje, repuestos, mano de obra de reparaciones, depreciación, etc.

Gastos Variables: son los que corresponden a combustibles y lubricantes y otros tipos de energía tal como la electricidad, reparaciones menores (cables, mangueras, etc.).

2.5.2 COSTOS INDIRECTOS:

Son los gastos generales de una empresa aplicados por sus oficinas centrales, que se prorratearán entre las diversas obras que realiza y los determinados para la propia obra y que son considerados sólo en ella.

Los Costos Indirectos se caracterizan, principalmente, porque se realizan haya o no producción, pero que tienen siempre una relación con ella cuando se dá; tales gastos incluyen alquiler de oficinas, costos de propaganda, pago de teléfonos, etc.

Por característica propia de los costos directos a mayor producción, tendremos proporcionalmente unos costos directos mayores, en cambio, los costos indirectos disminuyen.

Dentro de los elementos que integran los Costos Indirectos están:

- Gastos Administrativos y Generales en Obra:

Sueldos, seguro y beneficios del personal como: Residente de Obra, Maestro de obras, planilleros, capataces, almaceneros, guardianes, personal de limpieza; amortización de instrumento de Ingeniería

y equipo de oficina; licencia de construcción, útiles de escritorio, copias heliográficas, graficciones y otros.

- Gastos Administrativos y Generales en Oficina:

Alquiler de local, alumbrado, teléfono, limpieza y afines, sueldos, seguro y beneficios del personal directivo y administrativo, seguros de incendio, responsabilidad civil, robos, etc., gastos legales y notariales, suscripciones, afiliaciones a instituciones gremiales y técnicas, impuestos y contribuciones, etc.

- Gastos Financieros:

Intereses sobre préstamos aplicados a obra, etc.

- Imprevistos:

El medio ambiente y el elemento humano originan situaciones imprevisibles, sin importar la buena organización que pueda existir en la ejecución de la obra. Sin embargo, el concepto de "imprevistos" no debe confundirse con el de los adicionales que se producen por modificaciones, ampliaciones u otras causas cuantificables.

En resumen, el Presupuesto de Obra debe Incluir:

I. Costos Directos y Auxiliares

II. Costos Indirectos:

a. Costos Generales y administrativos

b. Costos Financieros

c. Imprevistos

III. Utilidad del Contratista

IV. Impuesto sobre la Renta .

El presupuesto debe ser desglosado por frente de trabajo, es decir por cada uno de los pasos que deben seguirse para realizar la obra. Además, debe atenderse al principio de correlación, es decir, que las unidades de medida con las que se prepare el presupuesto, deben coincidir con las utilizadas en la preparación de los registros de Contabilidad para que puedan efectuarse comparaciones y análisis entre los datos del Presupuesto y de Contabilidad.

2.6 PROYECCION DE PRECIOS DE VENTAS:

Una vez aprobado el Presupuesto, se determina el porcentaje de utilidad que se puede obtener. Se calcula el Costo total de la obra incluyendo la utilidad y, dependiendo del tipo de obra que se trate, se procede a la determinación de los precios de venta por unidad. Por ejemplo, para una lotificación, pueden tomarse el costo total de la obra más la utilidad estimada y ese valor dividirlo dentro del total de varas cuadradas disponibles para la venta, determinando así el precio para la venta por vara cuadrada.

2.7 SISTEMAS DE FINANCIAMIENTO UTILIZADOS POR EMPRESAS CONSTRUCTORAS:

Las empresas constructoras, para obtener los recursos financieros necesarios para la realización de sus operaciones,

tienen básicamente tres fuentes:

- Capital propio, proveniente de las aportaciones de los socios.
- Anticipos de clientes sobre trabajos pactados o sobre probables ventas.
- Endeudamiento en el Sistema Bancario.

2.7.1 Capital propio, proveniente de las aportaciones de los socios:

Constituido por el capital pagado o préstamos de los socios para financiar los trabajos a realizar.

2.7.2 Anticipos sobre trabajos pactados o sobre probables ventas:

Quando se trata de la ejecución de obras civiles o construcciones contratadas por terceras personas, es decir, cuando la empresa está actuando como contratista, la empresa constructora utiliza los recursos de la empresa que le contrató a través de anticipos pactados previamente en el contrato suscrito. Dichos anticipos se efectuarán conforme se indique en el contrato. Para la empresa constructora, que está recibiendo el anticipo, dicho valor constituye un Pasivo Circulante, el cual será liquidado al finalizar la obra. En el Capítulo I se explican los diferentes tipos de contrato que pueden suscribirse.

Quando se trata de empresas que ejecutan una urbaniza-

ción o construcción de bienes inmuebles para la venta, una de las formas que tienen para obtener los recursos financieros que necesitan, es a través de anticipos sobre ventas futuras. Es decir, que los probables compradores pactan con la constructora, a través de una ESCRITURA DE PROMESA DE COMPRA-VENTA, la futura compra de un bien inmueble (terrenos, casas, locales, etc.), en este documento se describe el bien que se va a vender, la fecha de entrega y la forma de pago. Una vez suscrita esta Promesa de Compra-Venta el comprador inicia el pago del bien, a través de abonos periódicos, obteniendo de este modo, una fuente constante de ingresos mientras se ejecuta la obra.

2.7.3 Endeudamiento en el Sistema Bancario:

Otra fuente a la que recurren normalmente las empresas constructoras para financiarse, es el endeudamiento en el sistema bancario. Este puede ser a través de préstamos o bien de sobre-giros.

Los préstamos que puede obtener la empresa constructora en el sistema bancario, pueden ser con las siguientes modalidades de garantía:

- Préstamos Fiduciarios
- Préstamos Hipotecarios
- Préstamos Fiduciarios-Hipotecarios

La otra forma de endeudamiento con el sistema bancario, consiste en la obtención de Sobre-giros, que no es más

que la autorización del banco para pagar una cantidad de dinero, a través de la emisión de cheques por parte de la empresa constructora, sin que estos estén cubiertos con fondos de la empresa.

Cualquiera de las formas de endeudamiento con el sistema bancario, genera pago de intereses, los cuales forman parte del costo total de la obra.

De acuerdo con los Principios de Contabilidad Financiera, emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en el Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 22, se trata sobre CAPITALIZACION DEL COSTO POR INTERESES, que por no ser el tema principal de este trabajo, únicamente se hace referencia de la parte que se relaciona directamente con empresas constructoras.

De acuerdo con este principio existen reglas que afectan los registros contables de las empresas constructoras, siendo principalmente las siguientes:

- Se entiende por intereses capitalizables, los que se derivan de obligaciones que generan costos por intereses.
- Tales préstamos deben estar dedicados a la aceleración de la terminación de la obra en proceso.
- Los activos para la venta que se construyen como proyectos distintos (proyectos de urbanización y construcción) son considerados como activos elegibles para la capitalización de intereses.

2.8 ANALISIS DE CADA UNO DE LOS METODOS PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE SEGUN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Dto. 26-92) EN SUS ARTICULOS 51 Y 52 SON PERMITIDOS:

El Artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice:

"EMPRESAS DE CONSTRUCCION Y SIMILARES. Las empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles ya sean propios o de terceros, o las empresas similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su **RENTA NETA** del período correspondiente, mediante la aplicación de cualesquiera de los métodos siguientes:

2.8.1 PRIMER METODO:

"Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de Renta Bruta durante el período impositivo."

Esto significa, como ya se mencionó al inicio del presente capítulo, que cuando se planifica una construcción se elabora un presupuesto de obra.

Una vez depurado y aprobado dicho presupuesto se estima el porcentaje de utilidad que se puede obtener en la obra.

De acuerdo con el primer método planteado en el Artículo 51 de la Ley del I.S.R. al monto efectivamente percibido en el período fiscal (Anticipos de clientes)

se le aplica el porcentaje de la utilidad bruta que se estimó para el total de la obra y la cantidad que nos resulte se tomará como utilidad, a esta cantidad se le aplicará el 25% para determinar el impuesto que le corresponde de acuerdo al Artículo 44 de la misma Ley.

2.8.2 SEGUNDO METODO

"Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período."

Esto significa que, al término del período fiscal, debe establecerse el porcentaje de avance que tiene la obra, es decir de lo que ya se tiene realizado físicamente en obra y, este porcentaje se aplica al 100% que constituye el total de la obra. A esta cantidad se le debe restar el valor total de los costos de obra, Gastos de Administración, Promoción y Venta incurridos dentro del mismo período fiscal, a la diferencia resultante se le aplicará el 25% para determinar el Impuesto sobre la Renta que la Ley estipula en el Artículo 44.

2.8.3 TERCER METODO:

"Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente reali-

zados en el mismo período."

Cuando se elabora un contrato de Construcción a Largo Plazo, se estima el tiempo que va a durar el contrato y los montos que periódicamente el contratante debe pagar al contratista, ya sea por período o por el avance del trabajo.

De acuerdo con el Tercer Método descrito en el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente puede asignar lo que correspondió percibir en el período, según la cláusula del contrato de obra; nótese que no dice lo que realmente percibió sino que "lo que correspondió percibir en el período", esto significa que el ingreso bruto que se determine, puede no haber sido percibido, o bien, puede ser que en realidad se haya percibido más de lo que se estipula en el contrato de obra, porque estos abonos "Periódicos" pueden no darse exactamente como se convino en el contrato por diferentes circunstancias, siempre que el contratante y el contratista estén de acuerdo.

Una vez establecido el valor que correspondió percibir en el período, a este valor se le deben restar los gastos que realmente se efectuaron en el período. A la utilidad resultante, si la hubiere, corresponderá la aplicación del porcentaje del Impuesto sobre la Renta.

2.8.4 CUARTO METODO:

"Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el

periodo. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo periodo."

En este método debe considerarse lo realmente percibido en el periodo y a este valor, restar lo efectivamente gastado en el mismo periodo.

La ley, en el mismo artículo 51 indica que: "En cualesquiera de los casos mencionados, al terminarse la construcción de la obra deberá efectuarse el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las operaciones realizadas de ventas y de costo final de la construcción."

2.8.5 QUINTO METODO:

La ley presenta otra opción para el cálculo de la Renta Neta en condiciones diferentes, textualmente dice: "Para los casos en que el propietario sea también el constructor de la obra, la renta neta de los ejercicios posteriores al de su finalización, se determinará en la proporción correspondiente, considerando el costo y gastos de construcción como factor fijo, apropiándolos y deduciéndolos del monto de las ventas de cada ejercicio"

Lo anterior, quiere decir que, como la persona que construye es dueña de todo lo que implica la construcción, no tiene obligaciones con nadie pues no ha recibido anticipos de ninguno y todo lo que ha invertido ha sido de su propio capital, por esa razón, el bien construido constituye un activo para la venta, es decir que,

en el período en que efectúe las ventas, debe registrar los ingresos y costos de la obra y, por consiguiente, efectuar el pago del Impuesto Sobre la Renta cuando corresponda.

Con relación a que los costos y gastos de construcción deben considerarse como factor fijo, esto quiere decir que el total de costos y gastos incurridos en la ejecución de la obra, deben prorratearse dentro de la unidad de medida que se utilizará para la venta. Esta unidad de medida puede ser: metros cuadrados, varas cuadradas, oficinas, locales, niveles, etc. por lo que, a igual unidad de medida vendida, corresponderá igual costo por aplicar.

El artículo 51 de la ley también regula que, "si se trata de obras que se realicen en dos períodos de imposición, pero su duración total no excede de doce meses, el resultado puede declararse en el período de imposición en que se termina la obra.

Elegido uno de los métodos mencionados, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general, y sólo podrá ser cambiado con autorización previa de la Dirección General de Rentas Internas y regirá para el ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio."

2.8.6 SEXTO METODO

Aunque no necesariamente es un método propiamente dicho, la ley actual lo considera por separado, así, según lo estipulado en el artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para la actividad específica de LOTIFICACIONES, la ley indica que, cualquier ganancia obtenida en la venta de lotificación de terrenos, sean urbanizados o no, esta utilidad debe ser considerada RENTA ORDINARIA y no GANANCIA DE CAPITAL. Esta utilidad se obtendrá de la diferencia entre el precio de venta menos el total de costos y gastos incurridos en la introducción de mejoras. Debe considerarse parte del costo todo terreno cedido a título gratuito, que corresponda a calles, áreas verdes, etc.

Para este tipo de actividad, el contribuyente debe utilizar el SISTEMA DE LO PERCIBIDO, es decir, que debe registrar sus ingresos, y por consiguiente sus costos, hasta el momento de haber liquidado totalmente la venta.

2.9 PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

Según lo que nos indica el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, "todos los contribuyente, excepto aquellos cuya renta provenga exclusivamente de su trabajo personal en relación de dependencia, o de actividades a que se refiere el artículo 62 y 64 de ésta Ley, deberán realizar pagos a cuenta del impuesto, trimestrales, en el transcurso de

cada período anual de imposición. El pago de cada cuota trimestral será el equivalente al uno y medio por ciento (1.5%) del total de sus rentas brutas, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital, que haya obtenido durante cada trimestre..."

De acuerdo con lo anterior, la base para los Pagos a Cuenta para las empresas constructoras variará dependiendo del método, que de acuerdo al artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente elija para el cálculo del mismo. Para mostrar las diferentes bases que deben tomarse se muestra el siguiente análisis por cada método:

2.9.1 PRIMER METODO:

Según el primer método los anticipos percibidos se consideran como **renta bruta**, por lo que, sobre el total de los anticipos efectivamente percibidos cada trimestre habría que calcular el 1.5%, el cual constituiría el Pago a Cuenta a que se refiere el artículo 61 de la Ley del I.S.R.

2.9.2 SEGUNDO METODO:

De acuerdo al segundo método "la renta bruta del período es la proporción que corresponde a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor", según lo cual, cada trimestre debe hacerse la estimación del ingreso devengado y sobre el valor obtenido hacer el pago del 1.5% que corresponde al Pago a Cuenta del I.S.R.. Es decir, que trimestralmente debe obtenerse de los ingenieros de obra, el avance que se tiene de la misma, para estimar

los ingresos devengados y efectuar el Pago a Cuenta correspondiente.

2.9.3 TERCER METODO:

De acuerdo al tercer método "la Renta Bruta es lo que corresponde percibir en el período según el Contrato de Obra", con base en lo anterior, cada trimestre, para efectuar los Pagos a Cuenta correspondientes, debe revisarse el contrato y determinar, cuánto, según éste corresponde recibir en el trimestre y sobre ese valor se hará el Pago a Cuenta.

2.9.4 CUARTO METODO:

Según este método, la base para el Pago a Cuenta debe ser el valor de lo efectivamente percibido en el período, sin considerar, si es más o menos que lo convenido en el Contrato de Obra.

2.9.5 QUINTO METODO:

De acuerdo a este método, durante el período de la construcción del bien, el contribuyente no debe efectuar pagos a cuenta, ya que no está recibiendo anticipos ni ingresos de ninguna fuente externa.

2.9.6 SEXTO METODO:

Según este método, los pagos a cuenta se harán en base a las Ventas registradas en cada trimestre.

NOTA ACLARATORIA:

El presente artículo de la ley (Artículo 61 del Decreto Ley 26-92), quedó sin vigencia a partir del dieciocho de marzo

de Mil Novecientos Noventa y Cuatro, según publicación del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y Cuatro, con base en la Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, de fecha once de febrero de Mil Novecientos Noventa y Cuatro. Dicha sentencia es el resultado de la resolución de los expedientes: 269-92; 326-92; 352-92; 41-93.

Sin embargo, se deja explicado todo el tratamiento que caso por caso debía aplicarse a los artículos 51 y 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto Ley 26-92), para que quede una referencia de todo lo que, según la ley original, afectaba a dichos artículos, si se relacionan a períodos contables en los cuales esta ley estuvo vigente.

CAPITULO III

ANALISIS DE LOS METODOS PARA ESTABLECER LA RENTA NETA QUE LA LEY PERMITE DE ACUERDO AL ARTO. 51 DEL DTO.LEY 26-92

Para hacer más fácil la comprensión de la aplicación de los cinco métodos que la Ley del I.S.R. nos describe para el cálculo de la Renta Neta, se explicará cada uno de los mismos con un ejemplo en base a los datos siguientes:

La Empresa "Constructora S.A.", firma un contrato de construcción de un Condominio con los siguientes términos y condiciones:

Tiempo estimado para ejecutar la obra: 20 meses

Fecha de inicio: Septiembre/92

Fecha de finalización: Abril/94

Valor total de la obra	Q. 1,000,000.00	100 %
Costos Estimados	Q. 500,000.00	50 %

Utilidad estimada	Q. 500,000.00	50 %
	=====	

Se harán anticipos mensuales del valor total de la obra, dentro de los veinte meses de duración de la misma por Cincuenta Mil Quetzales Exactos (Q. 50,000.00).

PRIMER PERIODO FISCAL:

Al 30 de Junio de 1993, fecha de cierre fiscal, se tienen las siguientes situaciones:

Se ha realizado el 40% del proyecto.

Se han percibido anticipos por Q.250,000.00

Se ha incurrido en costos por Q. 300,000.00

SEGUNDO PERIODO FISCAL:

Al 30 de junio de 1994, fecha de cierre fiscal, la

situación es:

La empresa constructora cobró al cliente: Q.1,100,000.00

Los costos de venta reales del proyecto ascendieron a:

Q. 500,000.00

Los gastos de operación ascendieron a la cantidad de:

Q. 300,000.00

En el primer período fiscal, en cualesquiera de los cuatro primeros métodos que se utilicen, debido a que aún no se ha concluido la obra y no es posible determinar exactamente el monto real de los ingresos y gastos, no puede elaborarse el Estado de Resultados, así que todos los costos y gastos incurridos aparecen en una cuenta del Balance General denominada "Construcciones en Proceso", es por eso que al elaborar la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, la base para determinar la Renta Imponible se detalla en un Anexo a la misma y no en el Estado de Resultados.

En el segundo período fiscal, como ya se ha concluido la obra, existe un Estado de Resultados sobre el cual calcular el Impuesto sobre la Renta que la obra ha causado, a este valor hay que ajustarle lo que efectivamente se ha pagado en periodos anteriores ya sea como Pago del Impuesto sobre la Renta o Pago a Cuenta del mismo, ya que el impuesto que aquí se determine es calculado sobre la base real de ingresos y gastos.

Puede decirse que todos los pagos de Impuesto sobre la Renta que se hagan durante los periodos fiscales que dure una obra son más bien Pagos a Cuenta del mismo impuesto ya que tal

como indica la Ley, será hasta que la obra esté concluida que se determine el Impuesto sobre la Renta real causado.

3.1 PRIMER METODO:

Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el periodo impositivo.

PRIMER PERIODO FISCAL:

El cálculo del Impuesto sobre la Renta se presentaría en un anexo como sigue:

BASE INICIAL PARA LOS CALCULOS:

Valor total de la obra:	Q. 1,000,000.00	100 %
Gastos de la obra	500,000.00	50 %
Renta Estimada	Q. 500,000.00	50 %
	=====	

EMPRESA CONSTRUCTORA, S.A.

ANEXO DECLARACION JURADA IMPUESTO SOBRE LA RENTA

AL 30 DE JUNIO DE 1993

NIT: 000000-0

(Primer método según artículo 51 Ley I.S.R.)

Total percibido en el periodo	Q. 250,000.00	100 %
Costos estimados	125,000.00	50%
Renta Neta p/el 1er. periodo años 92/93	Q. 125,000.00	50%
	=====	

I.S.R. a pagar = 25% s/Q.125,000.00 = Q. 31,250.00

V A N . . . Q. 31,250.00

VIENEN . . . Q. 31,250.00

Menos:

Pagos a cuenta efectuados en el periodo

(1.5% S/Q.250,000.00) Q. (3,750.00)

I.S.R. a pagar al 30/6/93 Q. 27,500.00

=====

SEGUNDO PERIODO FISCAL:

El cálculo del Impuesto sobre la Renta se haría con base en el Estado de Resultados y un anexo así:

EMPRESA CONSTRUCTORA, S. A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1/7/93 AL 30/6/94

(Primer método del artículo 51 Ley I.S.R.)

Ventas	Q. 1,100,000.00
Costo de Ventas	Q. 500,000.00
Utilidad Bruta en Ventas	Q. 600,000.00
Costos y Gastos de Ops.	Q. 300,000.00
Utilidad del Proyecto	Q. 300,000.00
	=====

El Estado de Resultados se presenta con la fecha del periodo fiscal, sin embargo, abarca todo el tiempo que duró el proyecto.

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

Impuesto sobre la Renta real del proyecto:

25% de Impuesto s/la Renta sobre la Utilidad Q. 75,000.00

(25% S/Q. 300,000.00)

V A N . . .

Q. 75,000.00

V I E N E N . . .	Q. 75,000.00
Menos:	
• Pagos a cuenta efectuados al 30/6/93	(3,750.00)
Impuesto sobre la Renta pagado	
• al 30 de Junio/93	(27,500.00)
Pagos a cuenta efectuados del 1/7/93 al	
30 de junio/94	(12,750.00)
Impuesto sobre la Renta por pagar al 30/6/94	Q. 31,000.00
	=====

3.2 SEGUNDO METODO:

Asignar como **Renta Bruta** del período, la proporción que corresponde a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor.

A dicha renta bruta deberá deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.

En este método se presume que el porcentaje de avance según contrato a la fecha de cierre es la **Renta Bruta**.

La condición que debe cumplirse para que este método sea aplicable es que se debe especificar en el calendario de avance, las fechas y los porcentajes de avance.

PRIMER PERIODO FISCAL:

Bases para el cálculo del I.S.R.:

Total de la Obra Q. 1,000,000.00 100%
=====

Porcentaje ejecutado de obra al 30/6/93 = 40%

EMPRESA CONSTRUCTORA, S.A.

ANEXO A DECLARACION JURADA DEL I.S.R.

AL 30 DE JUNIO DE 1993

NIT: 000000-0

(Segundo método del artículo 51 Ley I.S.R.)

Total ejecutado		
al 30 Junio 93	Q. 400,000.00	(40%)
Menos:		
Total gastos incurridos al 30.6.93	<u>300,000.00</u>	
Renta Neta	Q. 100,000.00	=====
I.S.R. al 30.6.93 = 25% s/Q.100,000.00 =	Q. 25,000.00	
Menos:		
Pagos a cuenta efectuados al 30/6/94		
(1.5% sobre Q.400,000.00)	<u>Q. 6,000.00</u>	
I.S.R. a pagar al 30/6/94	Q.19,000.00	=====

El total ejecutado se basa en el avance físico real reportado por los ingenieros constructores.

SEGUNDO PERIODO FISCAL:

El cálculo del Impuesto sobre la Renta se haría con base en el Estado de Resultados y un anexo así:

EMPRESA CONSTRUCTORA, S. A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1/7/93 AL 30/6/94

(Segundo método del artículo 51 Ley I.S.R.)

Ventas	Q. 1,100,000.00
V A N	<u>Q. 1,100,000.00</u>

V I E N E N . . .	Q. 1,100,000.00
Costo de Ventas	Q. 500,000.00
Utilidad Bruta en Ventas	Q. 600,000.00
Costos y Gastos de Ops.	Q. 300,000.00
Utilidad del Proyecto	Q. 300,000.00

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

25% de Impuesto s/la Renta sobre la Utilidad Q. 75,000.00

Menos:

Impuesto sobre la Renta pagado

al 30 de Junio/93

(25,000.00)

Impuesto sobre la Renta por pagar al 30/6/94 Q. 50,000.00

3.3 TERCER METODO:

Asignar como Renta Bruta, lo que correspondió percibir en el Periodo según el contrato de obra y a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo periodo.

PRIMER PERIODO FISCAL:

Bases para el cálculo del Impuesto:

Total de la obra Q. 1,000,000.00 100%

Tiempo transcurrido de Septiembre/92 a Junio/93 = 10 meses.

EMPRESA CONSTRUCTORA, S.A.

ANEXO A DECLARACION JURADA DEL I.S.R.

AL 30 DE JUNIO DE 1993

NIT: 000000-0

(Tercer método del artículo 51 de la Ley I.S.R.)

Anticipos que correspondió

percibir en el período según contrato Q. 500,000.00

Menos:

Costos y gastos incurridos Q. 300,000.00

Renta Neta al 30.6.93 Q. 200,000.00

Impto. sobre la Renta al 30/6/93

(25% s/200,000.00) Q. 50,000.00

Menos:

Pagos a cuenta efectuados al 30/6/93 Q. 7,500.00

I.S.R. a pagar al 30/6/93 Q. 42,500.00

SEGUNDO PERIODO FISCAL:

El cálculo del Impuesto sobre la Renta se haría con base en el Estado de Resultados y un anexo así:

EMPRESA CONSTRUCTORA, S. A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1/7/93 AL 30/6/94

(Tercer método del artículo 51 de la Ley I.S.R.)

Ventas Q. 1,100,000.00

Costo de Ventas Q. 500,000.00

Utilidad Bruta en Ventas (van . . .) Q. 600,000.00

V I E N E N . . .	Q.	600,000.00
Costos y Gastos de Ops.	Q.	300,000.00
Utilidad del Proyecto	Q.	<u>300,000.00</u>

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

25% de Impuesto s/la Renta sobre la Utilidad Q. 75,000.00

Menos:

Pagos a Cuenta efectuados al 30/6/93	(7,500.00)
Impuesto sobre la Renta pagado al 30/6/93	(42,500.00)
Pagos a Cuenta efectuados al 30/6/94	<u>(9,000.00)</u>
Impuesto sobre la Renta por pagar al 30/6/94	Q. <u>16,000.00</u>

3.4 CUARTO METODO:

Asignar como Renta Bruta el total de lo percibido en el periodo. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos del periodo.

PRIMER PERIODO FISCAL:

Bases para el cálculo al 30/6/93:

Se han percibido ingresos por la cantidad de Q.250,000.00

Se ha incurrido en gastos por un total de Q.300,000.00

EMPRESA CONSTRUCTORA, S.A.

ANEXO A LA DECLARACION JURADA DEL I.S.R.

AL 30 DE JUNIO DE 1993

NIT: 000000-0

(Cuarto método del artículo 51 de la Ley del I.S.R.)

Monto percibido al 30.6.93	Q.	250,000.00
V A N . . .		<u>250,000.00</u>

V I E N E N . . .	Q. 250,000.00
Menos:	
Gastos incurridos en el período	Q. 300,000.00
Pérdida del Período 92/93	Q. (50,000.00)
	=====

Como se muestra una pérdida en el ejercicio, no corresponde efectuar pago del I.S.R. para este período, sin embargo, pagos a cuenta durante el período fiscal si se deben haber efectuado, ya que por la base para el cálculo que se eligió, correspondía efectuar dicho pago sobre el monto de lo percibido.

SEGUNDO PERIODO FISCAL:

El cálculo del Impuesto sobre la Renta se haría con base en el Estado de Resultados y un anexo así:

EMPRESA CONSTRUCTORA, S. A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1/7/93 AL 30/6/94

(Cuarto método del artículo 51 de la Ley I.S.R.)

Ventas	Q. 1,100,000.00
Costo de Ventas	Q. 500,000.00
Utilidad Bruta en Ventas	Q. 600,000.00
Costos y Gastos de Ops.	Q. 300,000.00
	Q. 300,000.00
	=====

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

25% de Impuesto s/la Renta sobre Utilidad	Q. 75,000.00
V A N . . .	Q. 75,000.00

V I E N E N . . .	Q.	75,000.00
Menos:		
Pagos a Cta. ISR al 30/6/93		3,750.00
Impuesto sobre la Renta pagado al 30 de Junio/93		0.00
Pagos a Cta. ISR al 30/6/94		12,750.00
Impuesto sobre la Renta por pagar al 30/6/94	Q.	58,500.00
		=====

De acuerdo con el comportamiento de esta empresa y aplicando el 4to. método que el artículo 51 de la Ley del I.S.R. nos permite, para el período 92/93 muestra una pérdida.

La Ley también nos indica que en cualesquiera de los cuatro métodos anteriores que se apliquen, al terminarse la construcción de la obra, se debe efectuar el ajuste en cuanto a lo realmente vendido y el costo final de la construcción, por lo cual, como puede observarse en los cuatro ejemplos anteriores, al final de la obra, el monto del Impuesto sobre la Renta es el mismo, lo único que varía en cada caso es el pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta a efectuar en los diferentes periodos y el monto del Impuesto sobre la Renta a pagar en el primer ejercicio de la obra.

Con base en la comparación de los métodos y a las variables que intervienen en cada situación en particular, es que debe considerarse la aplicación del método que financieramente, sea más conveniente a la empresa.

3.5 QUINTO METODO:

Es el tratamiento que se da cuando el constructor es también el propietario de la obra. En este caso planteado,

no aplicaría la variable referida a los anticipos recibidos de clientes, porque por ser propietario, invierte de su propio capital. El constructor, en este caso, debe tributar hasta que realice las ventas.

CAPITULO IV

ANALISIS DE CADA UNO DE LOS METODOS ANTERIORES CON RELACION AL PRONUNCIAMIENTO DE CONTABILIDAD FINANCIERA NUMERO 23

El Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No.23, que trata de la CONTABILIZACION DE CONTRATOS DE CONSTRUCCION A LARGO PLAZO textualmente dice:

ALCANCE:

1. Este pronunciamiento se refiere a los principios de contabilidad aplicables a la contabilización de los contratos de construcción a largo plazo. Para fines de este pronunciamiento, un contrato de construcción a largo plazo es el que está relacionado con la construcción de un activo o una combinación de activos que conjuntamente constituyen un solo proyecto en un período mayor a un año.
2. Los problemas que presenta el registro contable de los contratos de construcción a largo plazo son:
 - a) Cómo se deben contabilizar.
 - b) El reconocimiento del ingreso.

METODO DE CONTABILIZACION

3. Para resolver los problemas planteados en el punto anterior se reconocen los dos métodos de contabilización siguientes:
 - a) Método del contrato terminado;
 - b) Método del porcentaje de terminación o porcentaje de

avance.

Método del contrato terminado.

a) Generalidades:

4. El método del contrato terminado registra los ingresos solamente hasta que el contrato está total o sustancialmente terminado. El contrato se considera sustancialmente terminado cuando los costos restantes a incurrirse son insignificantes. Los costos y los pagos progresivos recibidos se acumulan durante el curso del contrato pero no se da reconocimiento a utilidad alguna hasta que la actividad del contrato haya sido prácticamente concluida.
5. El monto en que los costos acumulados exceden a los anticipos de clientes, se presenta en el Balance General como un activo y el excedente de los anticipos de clientes sobre los costos acumulados se presenta como un pasivo.
6. Los costos generales y de administración en los casos en que un constructor tiene muchos contratos es más apropiado cargarlos a los costos y gastos del período. Por otra parte si un constructor no tiene muchos contratos y hay años en los que no se completan trabajos, es preferible que estos costos se capitalicen cargándolos a la cuenta de "Costos de Contratos no completados" también denominada "Construcción en Proceso".
7. Cuando se determina que el contrato resultará en una pérdida, ésta debe registrarse, aún en los casos en los que no se registran ingresos hasta que se complete el contrato.

b) Contabilización

8. Los costos directos e indirectos deben cargarse a una cuenta de Construcción en Proceso o "Costos de Contratos no Completados" (un activo).
9. Los anticipos recibidos del contratante deben acreditarse a una cuenta de "Anticipos por Construcción en Proceso o Anticipos sobre Contratos" (un pasivo).
10. Al terminarse el contrato, se registra la utilidad o pérdida bruta, deduciéndole al valor total del contrato los costos totales incurridos en el mismo.
11. La existencia de una pérdida (esperada) para el contrato, se determina como sigue:
 - a) Los costos estimados para terminar el contrato se suman a los costos incurridos hasta la fecha, para estimar el total de los costos del mismo;
 - b) Los cobros futuros adicionales se suman a los anticipos ya recibidos, para calcular el ingreso total del contrato.
 - c) La pérdida total en el contrato es igual a la diferencia entre a y b, anteriores.

Las pérdidas se deben registrar en su totalidad en el año que se determinan.

Método del Porcentaje de Terminación o Porcentaje de Avance.

a) Generalidades

12. Bajo el método del porcentaje de terminación o porcentaje de avance se da reconocimiento a los ingresos a medida que avanza el contrato.

Los ingresos se comparan contra los costos incurridos para llegar al grado de avance presente, lo cual da el resultado de registrar la utilidad que puede atribuirse a la proporción del trabajo terminado.

13. La forma en que se deben reconocer los ingresos requieren que se determine el porcentaje realizado del ingreso total del contrato, de la siguiente forma:

1. La estimación del grado de terminación del contrato, mediante la comparación de los costos ya incurridos con los costos totales estimados para el contrato, según las estimaciones más recientes. El porcentaje de los costos incurridos con respecto a los costos totales estimados, se aplica a la utilidad estimada del contrato para determinar la utilidad hasta la fecha, por lo tanto la utilidad se determina en base de un porcentaje del costo total.

2. La estimación del progreso del contrato se determina a base del trabajo realizado. El estimado se aplica al precio total del contrato, estimándose el ingreso devengado, y a este ingreso estimado se le sustraen los costos incurridos hasta la fecha para determinar la utilidad del contrato.

14. La aplicación del porcentaje del método de terminación está sujeta a un riesgo de error al hacer 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 deberá utilizarse el método del contrato terminado.

b) Contabilización

15. Deberá observarse los siguientes puntos al utilizar el método del porcentaje de terminación por porcentaje de avance:

1. Se utilizarán las mismas cuentas sugeridas que para el método de contrato terminado; excepto que se registra la utilidad bruta estimada devengada en cada período por medio de un cargo a la cuenta de construcciones en proceso y un crédito a una cuenta de utilidad bruta realizada.

2. La utilidad o pérdida bruta se registra en cada período basándose en la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Costo total hasta la fecha}}{\text{Costo total}} \times \frac{\text{Utilidad o Pérdida Bruta Estimada}}{\text{Utilidad Bruta Reg. hasta la fecha}} = \text{Utilidad bruta realizada}$$

3. Cuando se determina una pérdida para el total del contrato esta pérdida debe registrarse inmediatamente. Cualquier pérdida bruta registrada en años anteriores debe deducirse de la pérdida total estimada.

SELECCION DEL METODO

16. Debe utilizarse el método del porcentaje de terminación cuando puede estimarse razonablemente el grado de terminación del contrato y los costos totales para completarlo. Cuando las estimaciones no son confiables debe usarse el método del contrato terminado.

CAMBIO EN POLITICA CONTABLE

17. Si se cambia la política de contabilidad utilizada para la contabilización de los contratos a largo plazo (del método de contrato terminado al método del porcentaje de terminación o viceversa), tal y como se requiere en el pronunciamiento de contabilidad No. 12, deberán modificarse los estados financieros de ejercicios anteriores.

REVELACIONES ADICIONALES

18. Deberán hacerse las siguientes revelaciones:

- a) Deberá indicarse el método de contabilización utilizado dentro de la revelación de políticas contables.
- b) Si la empresa tiene varios contratos deberá hacerse una segregación de los contratos en los cuales los anticipos recibidos de clientes sean mayores que los costos incurridos, de aquellos cuyos costos incurridos exceden a los anticipos recibidos de clientes.
- c) Aquellas empresas en las cuales su actividad principal está relacionada a la ejecución de contratos de construcción a largo plazo, no están obligadas a presentar sus activos y pasivos en forma clasificada, ya que su ciclo normal de operaciones está en función de esos contratos a largo plazo.

Una comparación de cada uno de los métodos para el reconocimiento de ingresos en los Contratos de Construcción a Largo Plazo, según la ley del Impuesto Sobre la Renta y el Pronunciamiento No. 23, se resume a continuación:

Como puede observarse, el Pronunciamiento 23 en el párrafo 12 se refiere al reconocimiento de ingresos según el Método el Porcentaje de Avance, indicando que los ingresos se deben registrar de acuerdo con el porcentaje de avance de la obra, siempre y cuando los costos puedan estimarse de manera razonable.

Con ésto los primeros cuatro métodos descritos en el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Dto.26-92), están de acuerdo con este método de contabilización, adoptando algunas variantes que no son, necesariamente, la aplicación textual del método descrito:

4.1 PRIMER METODO:

Se considera como base para determinar la renta neta, el porcentaje de utilidad estimado para toda la obra, aplicado sobre el monto total de ingresos obtenidos en el período fiscal. Es decir, que se van registrando los ingresos a medida que se reciben los pagos de los clientes y se va calculando y registrando la ganancia según el presupuesto.

4.2 SEGUNDO METODO:

Es exactamente el método de Contabilización del Porcentaje de avance descrito en el Pronunciamiento No. 23, ya que se debe considerar como ingreso el porcentaje devengado según lo realmente ejecutado y a este valor se deben deducir los costos y gastos incurridos en el período fiscal. Es decir, que según este método, los ingresos se reconocen de acuerdo al porcenta-

je de avance de la obra en el periodo impositivo, sin importar ninguna otra variable.

4.3 TERCER METODO:

Se considera como ingreso bruto, el monto de total de los anticipos pactados en el Contrato de Obra, a este valor, se restan los costos y gastos incurridos en el periodo. Normalmente, los anticipos pactados en el Contrato de Obra tienen relación directa con el avance de la misma.

4.4 CUARTO METODO:

Se registra como ingreso el monto de los anticipos efectivamente recibidos en el periodo fiscal, a este valor se le restan los costos y gastos incurridos en el mismo periodo.

4.5 QUINTO METODO:

Cuando el constructor es a la vez el propietario de la obra, es el único caso en el que el Método de Contabilización del Contrato Terminado, se aplica como dice el Pronunciamiento No. 23, ya que el ingreso se reconoce hasta que la obra está finalizada y se realiza la venta total o parcial del proyecto.

4.6 SEXTO METODO:

En el caso de las lotificaciones, que se describe como el Sexto Método, pareciera que el ingreso se reconoce por el método de Contrato Terminado.

Sin embargo, al permitir registrar los ingresos por el

método de lo percibido, cambia totalmente la forma de reconocer los ingresos.

CAPITULO V

MODELO DE EVALUACION DE CADA METODO PARA ELEGIR EL IDONEO

5.1 EXPOSICION DEL MODELO:

Básicamente, lo que se pretende conseguir, es elegir el método de tributación del Impuesto Sobre la Renta, que más convenga a la empresa, dependiendo de la situación derivada de diferentes circunstancias o variables que se presenten.

Sin embargo, lo que se presenta a continuación no es una metodología ideal de selección ya que cada proyecto tiene sus características muy propias.

Para poder efectuar una evaluación de cada caso y determinar cuál es el método idóneo que una empresa puede escoger, se requiere efectuar un análisis, conjugando los datos de la empresa, y relacionándolos con cada uno de los métodos que la ley permite y las circunstancias que rodean la ejecución de un Contrato de Construcción a Largo Plazo.

5.2 EXPLICACION DE LA FORMA DE PREPARACION Y UTILIZACION DEL MODELO:

Para poder hacer las comparaciones necesarias para la toma de decisiones respecto al método adecuado que se puede utilizar, se requiere elaborar una hoja con todos los elementos que intervienen en los diferentes métodos de cálculo de la Renta Neta que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite, según los artículos 51 y 52; luego conjugarlos de acuerdo a las especificaciones de cada método. Con los resultados matemáticos obtenidos se analizan las ventajas y desventajas de cada

caso en las circunstancias planteadas.

Para la conjugación de los elementos en cada método, se sugiere la elaboración de una hoja electrónica en la que se puedan incorporar las diferentes variables y obtener los resultados correspondientes.

La "hoja de elementos" debe contener:

- Identificación de la empresa.
- Descripción de la obra de que se trate.
- Duración de la obra.
- Monto del Presupuesto de Ventas, según Contrato de Obra.
- Monto del Presupuesto de Obra.
- Porcentaje de utilidad estimada.
- Porcentaje de avance de obra estimado en cada período.
- Monto de los anticipos pactados en el Contrato de Obra para cada período y cualquier información adicional que se encuentre en el contrato, que pueda afectar lo relacionado con los anticipos.
- Datos supuestos para explicar los efectos que se causan al haber modificaciones en las variables anteriores:
 - Monto de Costos y Gastos incurridos en cada período fiscal.
 - Monto de los anticipos pactados en el Contrato de Obra para cada período y cualquier información adicional que se encuentre en el contrato, que pueda afectar lo relacionado con los anticipos.
 - Monto de los Ingresos reales obtenidos en cada período.

La Hoja Electrónica que se elabore para la relación de los elementos anteriores, debe contener:

- Nombre de la Empresa.
- Descripción de la Obra.
- Descripción del método que se está evaluando.
- Resultados por período fiscal según duración de la obra.

5.3 CASOS PRACTICOS DE ACUERDO A LOS CUATRO METODOS QUE EL ARTICULO 51 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE PERMITE:

Datos generales para la presentación del Modelo de evaluación:

EMPRESA: COMPANIA CONSTRUCTORA DE PUENTES, SOCIEDAD ANONIMA

OBRA: Construcción del Puente Asunción

DURACION DE LA OBRA: 18 MESES

FECHA DE FIRMA DEL CONTRATO: 1 DE ABRIL DE 1994, MISMA FECHA EN QUE SE INICIO LA OBRA.

PERIODO FISCAL DE LA EMPRESA: DEL 1 DE JULIO DE CADA AÑO AL 30 DE JUNIO DEL AÑO SIGUIENTE.

1. MONTO DEL PRESUPUESTO DE VENTAS = VALOR CONTRATO DE OBRA:

Q. 1,000,000.00

2. MONTO DEL PRESUPUESTO DE OBRA: Q. 900,000.00

3. PORCENTAJE DE AVANCE EN CADA PERIODO FISCAL QUE ABARCA EL PROYECTO:

AL 30 DE JUNIO DE 1994 = 20%

AL 30 DE JUNIO DE 1995 = 75%

AL 30 DE JUNIO DE 1996 = 100%

5. ANTICIPOS SEGUN CONTRATO:

EN EL CONTRATO SE ESTIPULARON Q. 50,000.00 MENSUALES A PARTIR DEL 1 DE ABRIL DE 1994 EN FORMA ANTICIPADA, QUEDANDO LOS ANTICIPOS RECIBIDOS EN CADA PERIODO FISCAL ASI:

	INGRESOS DEL PERIODO	INGRESOS ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.150,000.00	Q. 150,000.00
AL 30 JUNIO 1995	600,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	250,000.00	1,000,000.00

La resolución del primer ejemplo contempla la división en los Ingresos y Costos:

- a) que corresponden a cada periodo.
- b) en forma acumulada.

Estas dos resoluciones con el objeto de ilustrar que, por ambos métodos, se llega a los mismos resultados.

En la resolución de los siguientes ejemplos sólo se presentan los ingresos y los gastos acumulados para no incurrir en repeticiones poco provechosas.

5.3.1 EJEMPLO No. 1

HOJA DE ELEMENTOS

COMPANIA: CONSTRUCTORA PUENTES, S.A.

OBRA: FUENTE DE LA ASUNCION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO DE LA OBRA: 1 DE ABRIL DE 1994

1. MONTO DEL PRESUPUESTO DE VENTAS = CONTRATO DE OBRA:

SE FIRMO CONTRATO A PRECIO INFLEXIBLE POR:

Q. 1,000,000.00.

2. MONTO DEL PRESUPUESTO DE OBRA:

Q. 900,000.00

3. PORCENTAJE DE UTILIDAD ESTIMADA:

INGRESOS Q. 1,000,000.00 = 100 %

COSTOS Y GASTOS Q. 900,000.00 = 90 %

4. PORCENTAJE DE AVANCE EN CADA PERIODO FISCAL:

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1994 20 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1995 75 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1996 100 %

5. ANTICIPOS PACTADOS EN EL CONTRATO:

	INGRESOS DEL PERIODO	INGRESOS ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.150,000.00	Q. 150,000.00
AL 30 JUNIO 1995	600,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	250,000.00	1,000,000.00

6. INGRESOS REALES OBTENIDOS EN CADA PERIODO:

LOS ANTICIPOS SE RECIBIERON TAL COMO SE ESTIPULARON EN EL CONTRATO DE OBRA.

7. MONTO DE COSTOS Y GASTOS REALES EN CADA PERIODO: (*)

	DEL PERIODO	ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.200,000.00	Q. 200,000.00
AL 30 JUNIO 1995	700,000.00	900,000.00
AL 30 JUNIO 1996	200,000.00	1,100,000.00

(*) Incluye modificaciones por los cambios supuestos.

En este ejemplo, la variable que se está modificando es un incremento en los Costos y Gastos, el cual debe ser cubierto por el contratista, ya que el tipo de contrato que se suscribió no permite cambio en el precio fijado.

PRIMER EJEMPLO

(Considerando los datos acumulados a cada periodo)

COMPAÑIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.

OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1984

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO
Primer Periodo:				
AL 30 DE JUNIO 1984				
INGRESOS	Q. 150,000.00	Q. 200,000.00	Q. 150,000.00	Q. 150,000.00
(reales)				
COSTOS Y GASTOS	Q. 135,000.00	Q. 200,000.00	Q. 200,000.00	Q. 200,000.00
(% avance de obra)				
RENTA NETA	Q. 15,000.00	Q. 0.00	Q. 50,000.00	Q. 50,000.00
15 R. (25%)	Q. 3,750.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
Segundo Periodo:				
AL 30 DE JUNIO 1985				
INGRESOS	Q. 750,000.00	Q. 750,000.00	Q. 750,000.00	Q. 750,000.00
(reales)				
COSTOS Y GASTOS	Q. 675,000.00	Q. 900,000.00	Q. 900,000.00	Q. 900,000.00
(% avance de obra)				
RENTA NETA	Q. 75,000.00	Q. 150,000.00	Q. 150,000.00	Q. 150,000.00
15 R. (25%)	Q. 18,750.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
Financ:				
15 R. pagado el periodo	Q. 3,750.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.50
Interfer	Q. 15,000.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
Total a pagar en este periodo				

PRIMER EJEMPLO (continuación)

COMPAÑIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO
Tercer Período:				
AL 30 DE JUNIO 1996				
(proyecto concluido)				
INGRESOS	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00
COSTOS Y GASTOS	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>
RESULTADO DEL PROYECTO	<u>(Q. 100,000.00)</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>
I.S.R. DEL PROYECTO	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
Menos:				
I.S.R. pagado en años anteriores	<u>Q. 18,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Valor a pagar al concluir la obra	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Valor a reclamar al fisco	<u>Q. 18,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>

COMENTARIOS:

- En el Primer Método, se van haciendo pagos parciales del I.S.R.. Dependerá de la situación financiera de la Compañía, que está directamente relacionada con los anticipos recibidos de clientes.

Si en este ejemplo, se aplicara este método, la empresa estaría financiando los pagos del I.S.R. con sus fondos, ya que en la realidad aún no ha generado utilidad definitiva por la incertidumbre sobre las realizaciones de los próximos períodos que dura la construcción del proyecto.

Por lo tanto, el primer período fiscal, se debe asegurar la recepción de anticipos de clientes que cubran: los costos, porcentaje de utilidad y el I.S.R. correspondiente.

- En este caso, como se cumplió con el pago de los anticipos según el Contrato de Obra, los métodos 3o. y 4to. no muestran variación.

PRIMER EJEMPLO

(Considerar los datos por períodos fiscales)

COMPANIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.

OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL, 1994

PERIODO FISCAL: PRIMERO METODO SEGUNDO METODO TERCER METODO CUARTO METODO

Primer Período:
AL 30 DE JUNIO 1994

INGRESOS	(reales)	Q. 150,000.00	% ejecutado	(reales)	Q. 200,000.00	(según contrato)	(reales)	Q. 150,000.00	(reales)	Q. 150,000.00
COSTOS Y GASTOS	(% avance de obra)	Q. 135,000.00	(reales)	Q. 200,000.00	(reales)	Q. 200,000.00	(reales)	Q. 200,000.00	(reales)	Q. 200,000.00
RENTA NETA		Q. 15,000.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 50,000.00		Q. 50,000.00
IS.R. (25%)		Q. 3,750.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00

Segundo Período:
AL 30 DE JUNIO 1995

INGRESOS	(reales)	Q. 600,000.00	% ejecutado	(reales)	Q. 550,000.00	(según contrato)	(reales)	Q. 600,000.00	(reales)	Q. 600,000.00
COSTOS Y GASTOS	(% avance de obra)	Q. 540,000.00	(reales)	Q. 700,000.00	(reales)	Q. 700,000.00	(reales)	Q. 700,000.00	(reales)	Q. 700,000.00
RENTA NETA		Q. 60,000.00		Q. 150,000.00		Q. 150,000.00		Q. 100,000.00		Q. 100,000.00
IS.R. (25%)		Q. 15,000.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00
IS.R. pagado el período anterior		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00
Total a pagar en este período		Q. 15,000.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00		Q. 0.00

PRIMER EJEMPL. (continuación)

COMPANIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO
Tercer Período: AL 30 DE JUNIO 1996 (proyecto concluido)				
INGRESOS	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00
COSTOS Y GASTOS	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales) <u>Q. 1,100,000.00</u>
RESULTADO DEL PROYECTO	<u>(Q. 100,000.00)</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>
I.S.R. DEL PROYECTO	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
Menos:				
I.S.R. pagado en años anteriores	<u>Q. 18,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Valor a pagar al concluir la obra	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Valor a reclamar al fisco	<u>Q. 18,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>

COMENTARIOS:

- Como puede observarse, los resultados en cada período, en cada uno de los métodos, es el mismo, operando:
 - Los ingresos y costos y gastos de cada período impositivo por separado.
 - Los ingresos y costos y gastos acumulando período con período.

5.3.2 EJEMPLO No. 2

HOJA DE ELEMENTOS

COMPANIA: CONSTRUCTORA FUENTES, S.A.

OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO DE LA OBRA: 1 DE ABRIL DE 1994

1. MONTO DEL PRESUPUESTO DE VENTAS = CONTRATO DE OBRA:
SE FIRMO CONTRATO A PRECIO FIJO CON CLAUSULAS DE
AJUSTE AL PRECIO POR CAUSAS DE CAMBIOS EN LA ECONOMIA
POR Q.1,000,.000.00.

2. MONTO DEL PRESUPUESTO DE OBRA:

Q. 900,000.00

3. PORCENTAJE DE UTILIDAD ESTIMADA:

INGRESOS Q. 1,000,000.00 = 100 %

COSTOS Y GASTOS Q. 900,000.00 = 90 %

4. PORCENTAJE DE AVANCE EN CADA PERIODO FISCAL:

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1994 20 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1995 75 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1996 100 %

5. ANTICIPOS PACTADOS EN EL CONTRATO:

	INGRESOS DEL PERIODO	INGRESOS ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q. 150,000.00	Q. 150,000.00
AL 30 JUNIO 1995	600,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	250,000.00	1,000,000.00

6. INGRESOS REALES OBTENIDOS EN CADA PERIODO:

LOS ANTICIPOS SE RECIBIERON DE ACUERDO A LO ESTIPULADO EN EL CONTRATO DE OBRA. AL FINALIZAR EL PROYECTO SE RECIBE EL AJUSTE POR EL INCREMENTO DE PRECIOS.

7. MONTO DE COSTOS Y GASTOS REALES EN CADA PERIODO: (*)

	DEL PERIODO	ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	0.200,000.00	0. 200,000.00
AL 30 JUNIO 1995	700,000.00	900,000.00
AL 30 JUNIO 1996	200,000.00	1,100,000.00

(*) Incluye modificaciones por los cambios supuestos.

En este caso la variable que se está manejando, es un aumento en los Costos y Gastos, el cual es cubierto por el contratante, ya que el contrato suscrito en este caso hipotético, permite una variación en los precios contratados originalmente.

SEGUNDO EJEMPLO

COMPAÑIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO
Primer Periodo:				
AL 30 DE JUNIO 1994				
INGRESOS	(reales) Q. 150,000.00 (% ejecutado)	Q. 200,000.00 (según contrato)	Q. 150,000.00	(reales) Q. 150,000.00
COSTOS Y GASTOS	(% avance de obra) Q. 135,000.00	(reales) Q. 200,000.00	(reales) Q. 200,000.00	(reales) Q. 200,000.00
RENTA NETA	<u>Q. 15,000.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>(Q. 50,000.00)</u>	<u>(Q. 50,000.00)</u>
I.S.R. (25%)	<u>Q. 3,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Segundo Periodo:				
AL 30 DE JUNIO 1995				
INGRESOS	(reales) Q. 750,000.00 (% ejecutado)	Q. 750,000.00 (según contrato)	Q. 750,000.00	(reales) Q. 750,000.00
COSTOS Y GASTOS	(% avance de obra) Q. 675,000.00	(reales) Q. 900,000.00	(reales) Q. 900,000.00	(reales) Q. 900,000.00
RENTA NETA	<u>Q. 75,000.00</u>	<u>(Q. 150,000.00)</u>	<u>(Q. 150,000.00)</u>	<u>(Q. 150,000.00)</u>
I.S.R. (25%)	<u>Q. 18,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Menos:				
I.S.R. pagado el periodo anterior	<u>Q. 3,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Total a pagar en este periodo	<u>Q. 15,000.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>

SEGUNDO EJEMPLO (continuación 1)

COMPANIA: CONST RUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL		PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO	
Tercer Periodo:						
AL 30 DE JUNIO 1996						
(proyecto concluido)						
INGRESOS	(reales)	Q. 1,200,000.00	(reales)	Q. 1,200,000.00	(reales)	Q. 1,200,000.00
COSTOS Y GASTOS	(reales)	<u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales)	<u>Q. 1,100,000.00</u>	(reales)	<u>Q. 1,100,000.00</u>
RESULTADO DEL PROYECTO		<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>	
I.S.R. DEL PROYECTO		Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	
Menos:						
I.S.R. pagado en años anteriores		<u>Q. 18,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	
Valor a pagar al concluir la obra		<u>Q. 6,250.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>	
Valor a reclamar al fisco		<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	

COMENTARIOS:

- Para el Primer Método aplica el comentario del primer ejemplo, respecto al monto y calendario de anticipos.
- En los Métodos 2, 3 y 4, como el ajuste al Precio de Ventas del Contrato se hizo al final de la obra, hasta en el último periodo se genera el pago del I.S.R.

5.3.3 EJEMPLO No. 3

HOJA DE ELEMENTOS

COMPANIA: CONSTRUCTORA PUENTES, S.A.

OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO DE LA OBRA: 1 DE ABRIL DE 1994

1. MONTO DEL PRESUPUESTO DE VENTAS = CONTRATO DE OBRA:

Q. 1,000,000.00

2. MONTO DEL PRESUPUESTO DE OBRA:

Q. 900,000.00

3. PORCENTAJE DE UTILIDAD ESTIMADA:

INGRESOS Q. 1,000,000.00 = 100 %

COSTOS Y GASTOS Q. 900,000.00 = 90 %

4. PORCENTAJE DE AVANCE EN CADA PERIODO FISCAL:

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1994 20 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1995 75 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1996 100 %

5. ANTICIPOS FACTADOS EN EL CONTRATO:

	INGRESOS DEL PERIODO	INGRESOS ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q. 150,000.00	Q. 150,000.00
AL 30 JUNIO 1995	600,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	250,000.00	1,000,000.00

6. INGRESOS REALES OBTENIDOS EN CADA PERIODO: (*)

	DEL PERIODO	ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00

AL 30 DE JUNIO 1995	550,000.00	Q. 650,000.00
AL 30 DE JUNIO 1996	350,000.00	Q.1,000,000.00

7. MONTO DE COSTOS Y GASTOS REALES EN CADA PERIODO: (*)

	DEL PERIODO	ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.100,000.00	Q. 100,000.00
AL 30 JUNIO 1995	650,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	150,000.00	900,000.00

(*) Incluye modificaciones por los cambios supuestos.

La variable que se está manejando en este caso es que los anticipos no se recibieron según el Contrato de Obra, sino que se recibieron en valores menores que lo estipulado.

TERCER EJEMPLO

COMPANIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO
Primer Periodo:				
AL 30 DE JUNIO 1994				
INGRESOS	(reales) Q. 100,000.00 (% ejecutado)	Q. 200,000.00 (según contrato)	Q. 150,000.00	(reales) Q. 100,000.00
COSTOS Y GASTOS	(% avance de obra) Q. 90,000.00 (reales)	Q. 100,000.00 (reales)	Q. 100,000.00 (reales)	(reales) Q. 100,000.00
RENTA NETA	<u>Q. 10,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 50,000.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
IS.R. (25%)	<u>Q. 2,500.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>	<u>Q. 12,500.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Segundo Periodo:				
AL 30 DE JUNIO 1995				
INGRESOS	(reales) Q. 650,000.00 (% ejecutado)	Q. 750,000.00 (según contrato)	Q. 750,000.00	(reales) Q. 650,000.00
COSTOS Y GASTOS	(% avance de obra) Q. 585,000.00 (reales)	Q. 750,000.00 (reales)	Q. 750,000.00 (reales)	(reales) Q. 750,000.00
RENTA NETA	<u>Q. 65,000.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>(Q. 100,000.00)</u>
IS.R. (25%)	Q. 16,250.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
Mas:				
IS.R. pagada el periodo anterior	<u>Q. 2,500.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>	<u>Q. 12,500.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Total a pagar en este periodo	<u>Q. 13,750.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>

TERCER EJEMPLO (continuación)

COMPañIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO		SEGUNDO METODO		TERCER METODO		CUARTO METODO	
Tercer Período:								
AL 30 DE JUNIO 1996								
(proyecto concluido)								
INGRESOS	(reales)	Q. 1,000,000.00	(reales)	Q. 1,000,000.00	(reales)	Q. 1,000,000.00	(reales)	Q. 1,000,000.00
COSTOS Y GASTOS	(reales)	Q. 900,000.00	(reales)	Q. 900,000.00	(reales)	Q. 900,000.00	(reales)	Q. 900,000.00
RESULTADO DEL PROYECTO		<u>Q. 100,000.00</u>		<u>Q. 100,000.00</u>		<u>Q. 100,000.00</u>		<u>Q. 100,000.00</u>
I.S.R. DEL PROYECTO		Q. 25,000.00		Q. 25,000.00		Q. 25,000.00		Q. 25,000.00
Menos:								
I.S.R. pagado en años anteriores		<u>Q. 16,250.00</u>		<u>Q. 25,000.00</u>		<u>Q. 12,500.00</u>		<u>Q. 0.00</u>
Valor a pagar al concluir la obra		<u>Q. 8,750.00</u>		<u>Q. 0.00</u>		<u>Q. 12,500.00</u>		<u>Q. 25,000.00</u>
Valor a reclamar al fisco		<u>Q. 0.00</u>		<u>Q. 0.00</u>		<u>Q. 0.00</u>		<u>Q. 0.00</u>

COMENTARIOS:

- Para el Primer Método aplica el comentario del primer ejemplo, respecto al monto y calendario de anticipos.
- En este ejemplo, no se recomiendan los Métodos 2 y 3, porque la empresa estaría financiando el pago del I.S.R. durante los periodos que dure la construcción. Esto puede corroborarse, analizando el método 4to. que muestra los ingresos y egresos reales.
- En este ejemplo, el Método más recomendable, financieramente, sería el Cuarto, ya que el pago del I.S.R. se haría al haberse ya generado la ganancia.

5.3.4 EJEMPLO No. 4

HOJA DE ELEMENTOS

COMPANIA: CONSTRUCTORA PUENTES, S.A.

OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO DE LA OBRA: 1 DE ABRIL DE 1994

1. MONTO DEL PRESUPUESTO DE VENTAS = CONTRATO DE OBRA:

Q. 1,000,000.00

2. MONTO DEL PRESUPUESTO DE OBRA:

Q. 900,000.00

3. PORCENTAJE DE UTILIDAD ESTIMADA:

INGRESOS Q. 1,000,000.00 = 100 %

COSTOS Y GASTOS Q. 900,000.00 = 90 %

4. PORCENTAJE DE AVANCE EN CADA PERIODO FISCAL:

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1994 20 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1995 75 %

PERIODO AL 30 DE JUNIO 1996 100 %

5. ANTICIPOS PACTADOS EN EL CONTRATO:

	INGRESOS DEL PERIODO	INGRESOS ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.150,000.00	Q. 150,000.00
AL 30 JUNIO 1995	600,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	250,000.00	1,000,000.00

6. INGRESOS REALES OBTENIDOS EN CADA PERIODO: (*)

	DEL PERIODO	ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.300,000.00	Q. 300,000.00
AL 30 JUNIO 1995	650,000.00	950,000.00

AL 30 JUNIO 1996	150,000.00	1,000,000.00
------------------	------------	--------------

7. MONTO DE COSTOS Y GASTOS REALES EN CADA PERIODO: (*)

	INGRESOS DEL PERIODO	INGRESOS ACUMULADOS
AL 30 JUNIO 1994	Q.100,000.00	Q. 100,000.00
AL 30 JUNIO 1995	650,000.00	750,000.00
AL 30 JUNIO 1996	150,000.00	900,000.00

(*) Incluye modificaciones por los cambios supuestos.

La variable que se están manejando en este ejemplo es que los anticipos se recibieron en cantidades periódicas mayores a las que se estipulaban en el Contrato de Obra.

CUARTO EJEMPLO

COMPANIA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.

OBRA: PUENTE DE LA UNION

DURACION: 18 MESES

FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER PERIODO	SEGUNDO PERIODO	TERCER PERIODO	CUARTO PERIODO
AL 30 DE JUNIO 1994	AL 30 DE JUNIO 1995	AL 30 DE JUNIO 1995	AL 30 DE JUNIO 1995	AL 30 DE JUNIO 1995
PRIMER PERIODO:	SEGUNDO PERIODO:	SEGUNDO PERIODO:	SEGUNDO PERIODO:	SEGUNDO PERIODO:
INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS
(reservas)	(reservas)	(reservas)	(reservas)	(reservas)
Q. 300,000.00	Q. 950,000.00	Q. 750,000.00	Q. 750,000.00	Q. 950,000.00
(% ejecutado)	(% ejecutado)	(% ejecutado)	(según contrato)	(reservas)
Q. 270,000.00	Q. 855,000.00	Q. 750,000.00	Q. 750,000.00	Q. 750,000.00
(reservas de obra)	(reservas de obra)	(reservas)	(reservas)	(reservas)
Q. 30,000.00	Q. 95,000.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
RENTA NETA	RENTA NETA	RENTA NETA	RENTA NETA	RENTA NETA
Q. 7,500.00	Q. 23,750.00	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	Q. 50,000.00
I.S.R. (25%)	I.S.R. (25%)	I.S.R. (25%)	I.S.R. (25%)	I.S.R. (25%)
Mínimo:	Mínimo:	Mínimo:	Mínimo:	Mínimo:
15% R. pagado el periodo	15% R. pagado el periodo	15% R. pagado el periodo	15% R. pagado el periodo	15% R. pagado el periodo
Mayor	Mayor	Mayor	Mayor	Mayor
Total a pagar en este periodo	Total a pagar en este periodo	Total a pagar en este periodo	Total a pagar en este periodo	Total a pagar en este periodo
Q. 16,250.00	Q. 16,250.00	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	Q. 50,000.00
Q. 7,500.00	Q. 7,500.00	Q. 0.00	Q. 0.00	Q. 0.00
COSTOS Y GASTOS	COSTOS Y GASTOS	COSTOS Y GASTOS	COSTOS Y GASTOS	COSTOS Y GASTOS
Q. 200,000.00	Q. 200,000.00	Q. 200,000.00	Q. 200,000.00	Q. 200,000.00
Q. 100,000.00	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00
Q. 300,000.00	Q. 300,000.00	Q. 300,000.00	Q. 300,000.00	Q. 300,000.00

CUARTO EJEMPLO (continuación)

COMPANÍA: CONSTRUCTORA DE PUENTES, S.A.
OBRA: PUENTE DE LA ASUNCION
DURACION: 18 MESES
FECHA DE INICIO: 1 DE ABRIL 1994

PERIODO FISCAL	PRIMER METODO	SEGUNDO METODO	TERCER METODO	CUARTO METODO
Tercer Período: AL 30 DE JUNIO 1996 (proyecto concluido)				
INGRESOS	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00	(reales) Q. 1,000,000.00
COSTOS Y GASTOS	(reales) <u>Q. 900,000.00</u>	(reales) <u>Q. 900,000.00</u>	(reales) <u>Q. 900,000.00</u>	(reales) <u>Q. 900,000.00</u>
RESULTADO DEL PROYECTO	<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>	<u>Q. 100,000.00</u>
I.S.R. DEL PROYECTO	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00	Q. 25,000.00
Menos:				
I.S.R. pagado en años anteriores	<u>Q. 23,750.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>	<u>Q. 12,500.00</u>	<u>Q. 50,000.00</u>
Valor a pagar al concluir la obra	<u>Q. 1,250.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 12,500.00</u>	<u>Q. 0.00</u>
Valor a reclamar al fisco	<u> </u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 0.00</u>	<u>Q. 25,000.00</u>

COMENTARIOS:

- Para el Primer Método aplica el comentario del primer ejemplo, respecto al monto y calendario de anticipos.
- En este caso, el método menos dañino para la economía de la empresa, es el Tercero, ya que si bien es cierto, en el primer período le toca pagar parte del I.S.R. es solamente el 50% del mismo y no el 100% como en el Segundo Método.
- En este ejemplo, el Cuarto Método, definitivamente No es recomendable.

CONCLUSIONES

1. Tal como se describe en el contenido de la presente tesis, la contabilización de los Contratos de Construcción a Largo Plazo constituyen una especialidad, ya que para el reconocimiento de los ingresos y costos directos relacionados, se requiere de un conocimiento desarrollado de la aplicación de un Principio de Contabilidad específico, así como de los efectos que conlleva el hacer cambios una vez que uno de los métodos ha sido aplicado. Además la determinación de los costos proyectados requieren un conocimiento especializado de los componentes del proceso de construcción y de los elementos propios de esta actividad, que sirve de base para efectuar tales proyecciones.

El sistema de costeo y los diferentes métodos que la Ley del Impuesto sobre la Renta recomienda para el reconocimiento de la utilidad bruta en esta actividad, debe ser conocida a profundidad para determinar los efectos fiscales y financieros que están implícitos a la aplicación de cada uno de estos métodos.

2. La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el artículo 51, induce a los contribuyentes a la utilización del método de Contabilización del Porcentaje de Avance para determinar el ingreso o renta gravada, y así poder cumplir correctamente con el pago del Impuesto sobre la

Renta, ya que en cuatro de los cinco métodos descritos en el mismo, la base para el Cálculo del Impuesto sobre la Renta, se obtiene bajo este método.

3. El control interno es básico para el buen desarrollo de la contabilidad y la administración y, por lo tanto, también para la contabilización de estos contratos aplica esa regla. Siendo el Contador Público y Auditor experto en Contabilidad y Control Interno, éste debe aportar toda su capacidad para que esta rama especializada de la contabilidad, se desarrolle eficientemente y con ello aportar elementos positivos para el buen desarrollo de la empresa que se dedica a esta actividad.

4. Por la forma en que la Ley del Impuesto sobre la Renta regula la recaudación de este impuesto para cada uno de los períodos fiscales que dura la obra, el Fisco lo que obtiene en cada uno de ellos son LIQUIDACIONES PARCIALES, del total de ingresos gravados que generará el proyecto terminado, es decir, que el objetivo de determinar los ingresos en cada período impositivo, es que el Fisco capte periódicamente, en forma anticipada, parte del impuesto total que generará el proyecto; ya que la misma ley indica que al finalizar la obra se determinan los ingresos y los costos y gastos reales causados.

5. Al haberse declarado inconstitucional el Artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Dto. 26-92), que se refiere a los Pagos a Cuenta Trimestrales a que las empresas estaban afectas, beneficia a las empresas dedicadas a la realización de Contratos de Construcción a Largo Plazo, ya que para la elección del método de determinación de la Renta Neta, tienen suficiente tiempo, hasta que venza su primer período fiscal para determinar cuál de los métodos es el que más le conviene adoptar.

RECOMENDACIONES

1. Debido a la especialización que las actividades de la construcción requiere, es necesario que los Contadores Públicos y auditores que tiene relación profesional en forma dependiente o independiente con empresas dedicadas a la ejecución y realización de Contratos de Construcción a Largo Plazo, realicen un estudio y análisis concienzudo sobre las situaciones especiales que se dan tanto en el aspecto financiero, legal y tributario en cada uno de los métodos que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite adoptar, para el reconocimiento de los ingresos y poder determinar el que más convenga a la empresa.
2. Las empresas que no puedan determinar su ingreso por el Método de Porcentaje de Avance y la legislación vigente las obliga a determinarlo de esa manera, deben preparar reportes o anexos que permitan modificar las cifras para incorporarlos al método más apropiado, para propósitos de una administración financiera desligada de la fiscal.
3. Debería modificarse la Ley del Impuesto sobre la Renta (Dto. 26-92) en el artículo 51, permitiendo la adopción más flexible del método de Contabilización del Contrato Terminado para la tributación de este impuesto, y que de este modo, pueda ser utilizado por empresas que no pueden determinar sus ingresos por el Método de Porcentaje de

Avance, ya que el principal problema para aplicar este método, es la proyección certera de sus costos.