



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD  
AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE  
POSGRADO

IMPACTO FISCAL DE LA NIF D-1 INGRESOS POR  
CONTRATOS CON CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES  
CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO.

**TESIS**

Para obtener el Grado de  
**Maestro en Tributación**

**DIRECTORA:**

Dra. María Antonieta Monserrat Vera Muñoz

**Asesores:**

M.C.I. Kathia Luis Gatica  
M.C. Miguel Rojas Texcucano

**PRESENTA:**

Gustavo Cuanenemi Huinatl

Puebla, Pue. Julio 2020



Oficio No. FCP/SIEP-014/2020  
Asunto: Digitalización de Tesis

C. CUMENEM HUWATL GUSTAVO

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada **"IMPACTO FISCAL DE LA NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO"**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRO EN TRIBUTACIÓN**.

Sin más por el momento, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"

Puebla de Z., 29 de junio de 2020

**DR. LUIS ALEJANDRO LOUYER HERNÁNDEZ**

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado



**DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ**  
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado  
Facultad de Contaduría Pública  
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla  
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Directora** de la tesis denominada: **“IMPACTO FISCAL DE LA NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**GUSTAVO CUANENEMI HUINATL**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**  
H. Puebla de Z., a 22 de junio de 2020

  
**DRA. MARÍA ANTONIETA MONSERRAT VERA MUÑOZ**

c.c.p. Alumno (s)

**DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ**  
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado  
Facultad de Contaduría Pública  
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla  
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Asesora Metodológica** de la tesis denominada: **"IMPACTO FISCAL DE LA NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO"**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**GUSTAVO CUANENEMI HUINATL**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**  
H. Puebla de Z., a 26 de junio de 2020

  
**M.C.I. KATHIA LUIS GATICA**

**DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ**  
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado  
Facultad de Contaduría Pública  
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla  
P r e s e n t e

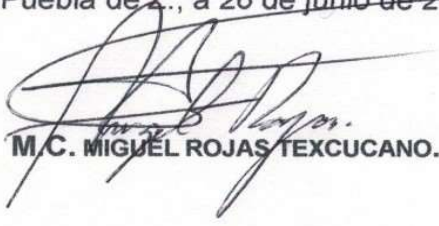
Por este conducto él que suscribe en mi calidad de **Asesor temático**, de la tesis denominada: **“IMPACTO FISCAL DE LA NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO”**, elaborada por él alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**GUSTAVO CUANENEMI HUINATL**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE  
H. Puebla de Z., a 26 de junio de 2020

  
**M.C. MIGUEL ROJAS TEXCUCANO.**

## **Dedicatorias**

A Isabel y Gustavo, por su gran labor como padres  
y por su infinito amor.

A mis hermanos Irving y Oscar, por confiar en mi  
y formar parte de mi motivación.

A Ivonne, quien con gran cariño me alentó  
y apoyó incondicionalmente.

## **Agradecimientos**

A la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

A la Facultad de Contaduría Pública, mi lugar de aprendizaje y formación como profesional.

A la Dra. María Antonieta Monserrat Vera Muñoz por su excelente labor como docente, por su guía y gran apoyo para la conclusión del presente trabajo.

A mis asesores M.C.I. Kathia Luis Gatica y M.C. Miguel Rojas Texcucano por sus aportaciones.

A todos y cada uno de mis compañeros de la generación Otoño 2018 grupo C, por su compañerismo, sus enseñanzas, y por compartir sus experiencias profesionales.

## ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL.....	VIII
RESUMEN.....	XI
ABSTRACT.....	XII
I. INTRODUCCIÓN.....	XIII
II. PROBLEMA.....	XIV
II.1 Planteamiento.....	XIV
II.2 Pregunta de investigación.....	XVI
II.3 Sistematización de la pregunta de investigación.....	XVI
III. OBJETIVOS.....	XVII
III.1 Objetivo General.....	XVII
III.2 Objetivos Específicos.....	XVII
IV. JUSTIFICACIÓN.....	XVIII
V. HIPÓTESIS.....	XIX
VI. VARIABLES.....	XIX
VII. DISEÑO METODOLÓGICO.....	XX
VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES.....	XXI
CAPÍTULO I INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO.....	1
1.1 DATOS HISTÓRICOS DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO.....	1
1.2 LA EMPRESA CONSTRUCTORA.....	2
1.2.1. La empresa constructora desde el punto de vista fiscal.....	3
1.2.2. La empresa constructora desde el punto de vista financiero.....	4
1.3 TIPOS DE OBRA.....	5
1.3.1 Obra Pública.....	6
1.3.2 Obra con particulares.....	6
CAPÍTULO II CONCEPTO GENERAL DEL RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE LOS INGRESOS Y COSTOS.....	9
2.1 CLASIFICACIÓN GENERAL DE LOS INGRESOS.....	9
2.2 LOS INGRESOS Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA.....	11
2.2.1 La Importancia de la Información Financiera.....	11

2.2.2 Normas de Información Financiera .....	12
2.2.3 Contabilidad y Normas de Información Financiera.....	13
<b>2.3 RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN SEGÚN LOS POSTULADOS BÁSICOS .....</b>	<b>14</b>
2.3.1 Concepto de Ingreso según las Normas de Información Financiera .....	14
2.3.2 Postulados Básicos .....	15
2.3.3 Devengación Contable.....	19
2.3.4 Asociación de Costos y Gastos con Ingresos .....	22
<b>2.4 BOLETÍN D-7 RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE LOS INGRESOS Y COSTOS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5 LOS INGRESOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD..</b>	<b>25</b>
2.5.1 Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 Ingresos por Actividades Ordinarias.....	26
2.5.2 Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 Contratos de Construcción .	27
2.5.3 Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias por Contratos de Clientes .....	29
<b>CAPÍTULO III ASPECTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN .....</b>	<b>31</b>
<b>3.1 RECONOCIMIENTO DE LA NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS DE CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO. ....</b>	<b>31</b>
3.1.1 Principios básicos para el reconocimiento de los ingresos .....	32
3.1.2 Identificación del Contrato con el Cliente .....	33
3.1.3 Las Obligaciones a Cumplir por parte del Contratante y Contratista .....	36
3.1.4 Determinación del Precio de la Transacción .....	37
3.1.5 Asignación del Precio de la Transacción entre las Obligaciones a Cumplir. .....	37
3.1.6 Reconocimiento del Ingreso .....	38
<b>3.2 RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE LOS COSTOS PROCEDENTES DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN NIF D-2 .....</b>	<b>39</b>
3.2.1 Costos incurridos en el cumplimiento de un contrato.....	41
3.2.2 Tipos de costos relacionados con un contrato.....	42
3.2.3 Aplicación a la utilidad o pérdida.....	43
<b>3.3 MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN .....</b>	<b>44</b>
3.3.1 Métodos del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir .....	45
<b>CAPÍTULO IV ASPECTOS FISCALES DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN ...</b>	<b>48</b>

<b>4.1 OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO .....</b>	<b>48</b>
<b>4.2 LOS INGRESOS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>49</b>
<b>4.2.1 Ingresos Acumulables .....</b>	<b>49</b>
<b>4.2.2 Momento de acumulación de los ingresos .....</b>	<b>50</b>
<b>4.3 INGRESOS ACUMULABLES EN CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE.....</b>	<b>52</b>
<b>4.4 DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN..</b>	<b>55</b>
<b>4.4.1 Deducción del Costo de lo Vendido.....</b>	<b>58</b>
<b>4.5 REGLAS ESPECIALES EN DEDUCCIONES POR CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE.....</b>	<b>62</b>
<b>4.6 RESULTADO FISCAL, UTILIDAD FISCAL Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>66</b>
<b>4.6.1 La importancia de conciliar los resultados Contable y Fiscal .....</b>	<b>68</b>
<b>CAPÍTULO V METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO .....</b>	<b>69</b>
<b>5.1 INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL.....</b>	<b>69</b>
<b>5.2 INVESTIGACIÓN DE CAMPO.....</b>	<b>69</b>
<b>5.3 ESTUDIO DE CASO.....</b>	<b>70</b>
<b>5.3.1 Constitución de la empresa CDY Construcciones S.A. de C.V. ....</b>	<b>70</b>
<b>5.3.2 Características fiscales .....</b>	<b>71</b>
<b>5.3.3 Valoración de actividades del ejercicio 2019.....</b>	<b>72</b>
<b>5.3.4 Resultado de la revisión realizada a las actividades de 2019 .....</b>	<b>73</b>
<b>5.3.5 Análisis de la práctica contable y fiscal empleada por la empresa.....</b>	<b>75</b>
<b>5.3.5 Selección de la muestra .....</b>	<b>76</b>
<b>5.4 METODOLOGÍA.....</b>	<b>84</b>
<b>5.5 ESTADO DE HIPÓTESIS O PROBLEMA.....</b>	<b>85</b>
<b>PROPUESTA.....</b>	<b>87</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>111</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>113</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>115</b>

## **RESUMEN**

En el presente trabajo se realizó el análisis y la evaluación del efecto contable y fiscal de la implementación de la Norma de Información Financiera D-1 Ingresos por contratos con clientes, en el reconocimiento de ingresos y costos por obras en las personas morales con actividad de construcción. Se eligió trabajar con un estudio de caso consistente en una empresa que tiene como actividad económica principal la construcción y mantenimiento de carreteras y puentes, se seleccionó un contrato de obra muestra al cual se le aplicó el principio básico para el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes establecido en la NIF D-1, implementando también, el método de entrada para la determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir, tendiendo como resultado, la certeza financiera del resultado contable por el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos de obra, tomando como base dicho reconocimiento para la acumulación de los ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se concluyó, que el resultado obtenido refleja la situación financiera del negocio por la obtención de sus ingresos, se generó información para la toma de decisiones económicas, y que el pago del impuesto sobre la renta se determinó de manera proporcional y equitativa a los ingresos obtenidos.

## **PALABRAS CLAVE**

Reconocimiento de ingresos, contratos, transferencia del control, ingresos acumulables.

## **ABSTRACT**

In this work the analysis and evaluation of the accounting and taxes effects of the implementation of the Financial Reporting Standard D-1 Revenues from contracts with customers was carried out, in the recognition of income and costs for works in companies with construction activity. It was chosen to work with a case study consisting of a company that has as its main economic activity the construction and maintenance of roads and bridges, a sample construction contract was selected which was applied the basic principle for the recognition of revenue from contracts with customers established in the NIF D-1, also implementing, the method of entry for determining the progress towards the complete satisfaction of an obligation to be fulfilled, on the basis of the financial certainty of the accounting result by the recognition of the revenue from construction contracts, on the basis of such recognition for the accumulation of income for the purposes of income tax, it was concluded that the result obtained reflects the financial situation of the business by obtaining its income, information was generated for the making of economic decisions , and that the payment of income tax was determined in a proportionate and equitable manner to the income earned.

## **KEY WORDS**

Revenue recognition, contracts, transfer of promised goods, cumulative income.

## I. INTRODUCCIÓN

Los ingresos en la empresa constructora son un concepto primordial, su obtención coadyuva a la existencia permanente de su actividad, ya que son necesarios para la evaluación financiera de sus operaciones, es por lo que resulta importante determinar cuándo deben reconocerse.

Existía un vacío en la Norma contable mexicana acerca del tratamiento y registro de los ingresos por contratos con clientes, dicho vacío podía atenderse aplicando supletoriamente Normas Internacionales de Contabilidad, es por lo que nace dentro de la Norma contable mexicana la Norma de Información Financiera D-1 *Ingresos por contratos con clientes*, aplicable a partir del 1 de enero de 2018, teniendo como objetivo principal la valuación, presentación y revelación de los ingresos que surgen de contratos con clientes.

Lo expuesto anteriormente es aplicable para aquellas personas morales que tienen como **su** actividad preponderante el de construcción en la cual es necesario un acuerdo contractual para realizar esta actividad, resulta clave para estas empresas tener claros la naturaleza, monto, oportunidad de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de contratos con sus clientes, reconocerlos conforme a **sus** sustancia en la transacción realizada y no sobre criterios de índole fiscal, pues de ser así no reflejaría la situación económica real en la que se encuentra.

Es importante también conocer el tratamiento fiscal de los ingresos una vez obtenidos, esto determinado el precio de la transacción, asignando los precios a las obligaciones por cumplir, ya que una vez cumplidas el ingreso deberá reconocerse y causar el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Para el desarrollo del tema referido se elaboró el presente documento con la estructura siguiente:

En el capítulo I se aborda los antecedentes y la importancia de la industria de la construcción en México, en el capítulo II se menciona el concepto general del reconocimiento y valuación de los ingresos y costos, siguiendo con los aspectos contables de los ingresos procedentes de contratos de construcción abordado en el capítulo III, en el capítulo IV se aborda los aspectos fiscales de los contratos de construcción.

Para finalizar en el capítulo V se aborda la metodología e investigación de campo dando lugar a un estudio de caso donde apoyado de la construcción teórica, y de la información obtenida se genera una propuesta al problema identificado, cerrando con las conclusiones, referencias y anexos.

## **II. PROBLEMA**

### **II.1 Planteamiento**

La normatividad contable en México carecía de un pronunciamiento para el reconocimiento de los ingresos obtenidos por una entidad, es por ello que se debían aplicar supletoriamente Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF) para cubrir dicho vacío, sin embargo, dichas normas tenían ciertas limitaciones al reconocer ingresos con acuerdos múltiples o en su caso transacciones específicas, esto sin dejar de mencionar que por la ausencia de dicha normatividad en algunas ocasiones

se pretenda registrar los ingresos apoyándose de bases fiscales y no de normas contables particulares.

Los ingresos son un rubro importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad, pues sirven para evaluar el impacto en la utilidad o pérdida neta en sus operaciones, sin embargo, su reconocimiento necesitaba mejoras e incluir en la normatividad contable mexicana un conjunto integral de requerimientos de información sobre la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de los contratos con sus clientes.

Es por ello que es importante evaluar el impacto en el ámbito contable y fiscal que tiene la Norma de Información Financiera (NIF D-1) “Ingresos por contratos con clientes”, vigente a partir del 1 de enero de 2018, esto específicamente en las Personas Morales con actividad de construcción en México, pues estas normas comprenden un cambio significativo respecto al Boletín D-7 “Reconocimiento y valuación de los ingresos y costos en los contratos de construcción”, así como la Norma Internacional de Contabilidad NIC-11 “Contratos de Construcción” que se debía aplicar supletoriamente, ya que busca dar mayor consistencia en el reconocimiento de los ingresos a través de las debilidades en la norma anterior.

Lo anterior aplicando un marco más sólido para el reconocimiento de los ingresos obtenidos por una entidad, y a su vez proporcionar información más útil a los usuarios de los estados financieros sobre la información a revelar, reconociendo los ingresos aplicando la normatividad contable y no sobre bases fiscales cuando los beneficios económicos futuros puedan ser evaluados confiablemente.

Por lo que es conveniente que, una vez realizado el reconocimiento de ingresos y costos conforme a normatividad contable, estos sean la base para su clasificación para efectos fiscales, y en su caso, cumplir con el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

## **II.2 Pregunta de investigación**

¿Cuál es el impacto contable y fiscal de la aplicación de la NIF-D1 para el reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes en las Personas Morales con actividad de construcción en México?

## **II.3 Sistematización de la pregunta de investigación.**

¿Cuál es la importancia de los contratos para la obtención de ingresos?

¿Cómo evaluar la transferencia de control de un bien o un servicio prestado?

¿Cómo determinar el ingreso acumulable para Impuesto Sobre la Renta sobre los ingresos devengados según lo estipulado en un contrato?

¿Cuáles la importancia de la aplicación de bases contables para el reconocimiento de ingresos por contratos con clientes y no sobre criterios fiscales?

### **III. OBJETIVOS**

#### **III.1 Objetivo General**

Identificar el impacto contable y fiscal del reconocimiento de los ingresos conforme a la Norma de Información Financiera D-1 “Ingresos por Contratos con Clientes” en las Personas Morales con actividad de construcción en México, para la toma de decisiones económicas y pago del Impuesto Sobre la Renta por la acumulación de dichos ingresos.

#### **III.2 Objetivos Específicos**

Conocer el principio básico para el reconocimiento de los ingresos obtenidos por contratos con clientes.

Identificar los acuerdos y términos del contrato para el reconocimiento de los ingresos.

Conocer el momento que se transfiere el control del bien o servicio objeto del contrato al cliente.

Identificar los momentos de acumulación de los ingresos obtenidos para el Impuesto Sobre la Renta.

Proporcionar herramientas sólidas para el registro de los ingresos sobre bases contables y no sobre criterios fiscales.

#### **IV. JUSTIFICACIÓN**

La NIF D-1 (2020) representa un cambio muy significativo dentro de la normatividad contable mexicana, ya que con su entrada en vigor a partir del 1 de enero 2018 se tiene una guía propia para el reconocimiento de los ingresos recibidos por una entidad económica, una de las industrias identificadas como las más susceptibles con la entrada en vigor de dicha norma es la de actividad de construcción.

Este cambio requiere de procesos que identifiquen los componentes de cada transacción, así como controles que aseguren su adecuado registro, se tendrán que asignar ingresos bajo reglas distintas y reconocer dichos ingresos sobre una base de transferencia de control del bien o servicio objeto de un contrato.

Atendiendo a lo mencionado con anterioridad se modifican algunas prácticas contables que posiblemente se tengan en la actualidad, ya que la emisión de un comprobante fiscal, no necesariamente significa que una entidad tiene derecho a reconocer un ingreso en el estado de resultados, tampoco da certeza de la prestación de un servicio o la enajenación de un bien, y sin embargo si tiene un impacto fiscal en la acumulación del ingreso para pagos provisionales o determinar el Impuesto Sobre la Renta anual, independiente del resultado contable por la operaciones en un periodo de tiempo.

Con este trabajo se pretende proporcionar un marco más sólido para abordar los problemas de reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes en las empresas con actividad de construcción, tomando como base contable las Normas de Información Financiera, para la generación de información para la toma de decisiones económicas, y a su vez, considerar dichos ingresos, para el cumplimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos obtenidos.

## **V. HIPÓTESIS**

La aplicación y el apego de la NIF D-1 en el reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes, tendrá como impacto dar certidumbre al momento de reconocer dichos ingresos para la toma de decisiones económicas, así como su acumulación para el pago de Impuesto Sobre la Renta de manera proporcional y equitativa.

## **VI. VARIABLES**

Variable independiente: La aplicación y apego de la NIF D-1

Variabes dependientes:

Dar certidumbre al momento de reconocer los ingresos para la toma de dediciones económicas.

Acumulación para el pago de Impuesto Sobre la Renta de manera proporcional a los ingresos reconocidos.

## **VII. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **Método**

La presente investigación se realizó bajo el método mixto deductivo-inductivo ya que se presentó la explicación del tema de manera general y se aplicó una muestra para después validar la información y llevó nuevamente a la generalidad que permitió cuantificar el efecto de investigación.

### **Enfoque**

El trabajo se realizó haciendo un análisis de la información en forma cualitativa para después cualitativamente validarlo y verificar la postura del investigador en el tema que se desarrolló.

### **Tipo de investigación**

El presente trabajo se realizó con un tipo de investigación descriptiva para la construcción del marco teórico que sirvió de apoyo al tema y permitió analizar las fuentes de información secundarias con el objeto de describir temas y subtemas relacionados con el origen del trabajo, haciendo un repaso a fundamentos,

conceptos, teorías, leyes, reglamentos, resoluciones misceláneas, sentencias y jurisprudencias, etc. Con un tipo explicativo.

### **Investigación documental**

Para la investigación documental se recurrió al acopio de información a través de libros sobre el tema a abordar, analizando además teorías, leyes, reglamentos, resoluciones misceláneas, sentencias y jurisprudencias, diferentes tesis presentadas; también se recurrió a direcciones electrónicas de internet.

## **VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES**

### **Alcance**

El alcance del trabajo se contempló las disposiciones vigentes en materia tributaria que se relacionen con el tema para los años 2018, 2019 y 2020. Siendo estas últimas las que se consideraran para el cierre del trabajo.

**E**l trabajo se desarrolló con contribuyentes que geográficamente estén domiciliados en México.

El trabajo tiene un corte transversal, si bien se acudirá a la normatividad que aplica en 2018 y 2019; el trabajo se cerrará y fundamentará con las disposiciones

vigentes en 2020. Lo que se considere en 2018 y 2019 será considerado como referencia para iniciar el desarrollo de la investigación.

## **Limitaciones**

Las limitaciones identificadas para el trabajo son las siguientes: abarcará únicamente a contribuyentes ubicados geográficamente en México, sean Personas Morales que acumulen sus ingresos conforme a devengación de ingresos, no se consideran las Personas Morales que acumulen sus ingresos conforme a flujo de efectivo.

Solo se abordará lo establecido en la Norma de Información Financiera D-1 (2020) “Ingresos por contratos con clientes”, la Norma de Información Financiera D-2 “Costos por Contratos con Clientes”, así como los artículos 14, artículo 17 y Art. 30 de la LISR (2020).

# **CAPÍTULO I INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO**

En este capítulo se abordará la importancia del sector de la construcción en México, la perspectiva de la empresa constructora desde el punto de vista fiscal y como entidad de negocio.

## **1.1 DATOS HISTÓRICOS DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO**

La industria de la construcción en México ha sido uno de los sectores más importantes para la economía nacional, pues tiene un impacto multiplicador en varias ramas económicas, además de ser un gran contribuyente al Producto Interno Bruto (PIB) del país.

Ha tenido una relación directa con el desempeño de la economía, es por lo que cuando la economía crece, la actividad de construcción aumenta y si la economía disminuye, la construcción también disminuye proporcionalmente, esto puede ser por los cambios políticos, cambios financieros y sociales en el país.

*La contribución del sector al PIB ha sido relevante; durante los 70's y principios de los 80's llegó al 5%, en 1981 ascendió a poco más del 6%; sin embargo, durante los últimos 20 años estaba por abajo del 5%, nivel de épocas anteriores. En los últimos años de la década de los 90's, el impacto en el sector fue en sentido opuesto, en la construcción las repercusiones de las crisis habían sido más agudas y los períodos de recuperación posteriores, más prolongados, a pesar de que las políticas económicas implementadas*

*en el país habían originado una trayectoria constantemente* (Poo Rubio, 2003).

La importancia de este sector radica en la aportación al desarrollo económico en el país, pues su contribución ha estado ligada desde siempre al PIB, así como proporcionar elemento de bienestar social, desde la construcción de carreteras, puentes, vías de comunicación, edificios, escuelas, hospitales, e industrias.

Sin embargo, este sector al estar relacionado a la economía del país sufre los altibajos financieros que se presenten dependiendo los tiempos económicos que se viven, es decir, cuando hay restricciones presupuestarias por parte del gobierno o falta de inversión privada, significa que existe nulo crecimiento.

Según un informe del (Centro de Estudios Económicos del Sector de la Construcción [CEESCO], 2019), *“durante el periodo de enero a junio de 2019 el valor de producción de las empresas constructoras a nivel nacional presentó una reducción de -5.6% de ingresos facturados, respecto al mismo periodo del periodo de 2018”*, significa que es muy probable que durante 2019, a aportación al PIB sea igual o menor al promedio de los últimos años, es decir el 5%.

## **1.2 LA EMPRESA CONSTRUCTORA**

El significado de la palabra construcción según la (Real Academia Española [RAE], 2018), proviene del latín *constructio*, *-ōnis*, significa el efecto de construir, arte de construir, obra edificada o construida.

### **1.2.1. La empresa constructora desde el punto de vista fiscal**

Desde el punto de vista fiscal, conforme al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2019), la actividad de construcción es considerada una actividad empresarial:

*Artículo 16 (CFF, 2020). Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:*

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.*

*(...)*

*Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.*

Según el artículo anterior la actividad de construcción se considera una actividad empresarial, por lo tanto, la persona moral que realice dicha actividad será considerada empresa, ahora bien, la Ley del Impuesto Sobre la Renta define a la persona moral como sigue:

*Artículo 7 (LISR, 2020). Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades*

*mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.*

Por lo anterior, la persona moral con actividad dedicada a la actividad de construcción deberá cumplir sus obligaciones fiscales del Impuesto Sobre la Renta conforme al título II (devengación de ingresos), pero también podría tributar conforme al capítulo VIII, opción de acumulación de ingresos personas morales (flujo de efectivo), es importante precisar que solo se abordará información conforme a régimen general de ley, es decir sobre devengación de ingresos.

### **1.2.2. La empresa constructora desde el punto de vista financiero**

Es importante entender a la empresa constructora como una unidad de negocio, creada con el fin de generar utilidades con base a sus ingresos, una entidad económica que combina recursos financieros, materiales y humanos.

Para comprender mejor el concepto es necesario mencionar el termino de Entidad Económica establecido en las Normas de Información Financiera (NIF).

*La NIF A-2 Postulados Básicos, 2019, define la entidad económica como sigue:*

*La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos*

*humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores (pág. 21).*

A diferencia de los conceptos fiscales como el de persona moral que realiza actividad empresarial conforme al Código Fiscal de la Federación, y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las NIF establecen el concepto de entidad económica, que no es más que la empresa constructora, así como su actividad económica la cual se traduce en la realización de actividades de construcción.

El conjunto integrado de actividades económicas y recurso debe entenderse como la prestación de servicios o desarrollo de proyectos de construcción hacia los clientes con el fin de satisfacer la necesidad de estos, es decir la realización de obras ya sean públicas o privadas, con el propósito de generar ganancias o utilidades, optimizando los recursos con los que se cuentan.

### **1.3 TIPOS DE OBRA**

Para llevar a cabo su actividad económica, la empresa constructora puede realizar obras o presta servicios de construcción, esto dependiendo con que clientes se contrate, es decir puede ser obra pública, cuando quien contrata es una entidad o dependencia de gobierno, u obra privada, la cual se puede contratar con un particular quien no es parte del gobierno.

### **1.3.1 Obra Pública**

La obra pública y la prestación de servicios de construcción está regulada por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas (LOPS), en la cual se establecen los lineamientos para la contratación de obras o servicios por parte de las unidades administrativas de gobierno, estados, municipios y cualquier otro ente público con cargo total o parcial a recursos federales.

De acuerdo con el artículo 3 de la (Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas [LOPS], 2016), *“considera como obra pública los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles”*.

Cabe señalar que para la ejecución de algún tipo de trabajo mencionado en el párrafo anterior por ley y por reglamento se deben cumplir con ciertos requisitos, como la existencia de un contrato, donde se estipule el objeto de este, el monto de la contraprestación, plazos de para la realización del trabajo, derechos y obligaciones de los contratantes.

### **1.3.2 Obra con particulares**

Las realizaciones de obras con particulares pueden ser con el objeto de construir, edificios, casa habitación, etc. De igual manera es necesario acordar entre los contratantes todas las especificaciones de los trabajos a realizar.

La reglamentación de este tipo de obras entre particulares se puede encontrar en el Código Civil Federal (CCF), donde las modalidades en las cuales los particulares pueden contratar, el objeto, y en específico los acuerdo que debe tener la realización de la obra.

De acuerdo con los artículos 2616, 2625,2630 y 2636 del Código Civil Federal, se tiene que:

*El contrato de obra a precio alzado es aquel por el que una persona (llamada empresario o contratista) se obliga a ejecutar una obra en beneficio de otra, quien se obliga a pagar por ella un precio cierto, en donde el objeto de este contrato es la obra concluida y ejecutada: y por regla general el precio pactado que hayan fijado las partes, es inalterable, salvo el caso de excepción que legalmente se consigne en el acuerdo de voluntades En dichos convenios, el precio de la obra se pagará al entregarse ésta, salvo convenio en contrario.*

Conforme a los artículos 2630 y 2636 del Código Civil Federal, se puede determinar que el contrato a precios unitarios es el que:

*Se estipula el pago a base de estimaciones, por el trabajo realizado en periodos determinados, de que conforme se acredite su cumplimiento se deben cubrir los mismos; el precio se establece alzadamente por la totalidad de la obra, pero es exigible parcialmente, a medida que esta se realiza en periodos determinados dentro de un plazo en el cual ha de quedar terminada, lo que permite la entrega parcial de la obra, respecto a los avances que estén concluidos, hasta su totalidad.*

Es cierto que la realización de una obra de construcción ya sea pública o sea privada se tiene algo en común, esto es la realización de un contrato, pues en él se estipulará las obligaciones de los contratantes respecto del objeto pactado, haciendo manifestaciones el contratante de poder realizar los pagos para cubrir los trabajos realizados, así como el contratista tener toda la infraestructura y capacidad para poder realizar dicho trabajo.

Como se abordó en este capítulo la importancia de la industria de la construcción va de la mano de la aportación que esta hace a la economía del país, es por ello que la empresa constructora debe realizar su actividad económica aplicando de manera eficiente sus recursos humanos, materiales y financieros, para la correcta toma de decisiones y así generar utilidades, sin dejar a un lado el cumplimiento de la carga tributaria que por estas utilidades están obligadas a cumplir, por lo que en el siguiente capítulo se aborda lo correspondiente a los ingresos.

## **CAPÍTULO II CONCEPTO GENERAL DEL RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE LOS INGRESOS Y COSTOS**

Los ingresos son un concepto importante para las operaciones de una empresa, son necesarios para la realización de la actividad económica de la misma, este concepto puede definir el estatus financiero en la que se encuentra, pero también es parte fundamental para cumplir con la carga fiscal a las que se esté obligado, por lo que a continuación se aborda su reconocimiento y valuación de manera general en las normas contables.

### **2.1 CLASIFICACIÓN GENERAL DE LOS INGRESOS**

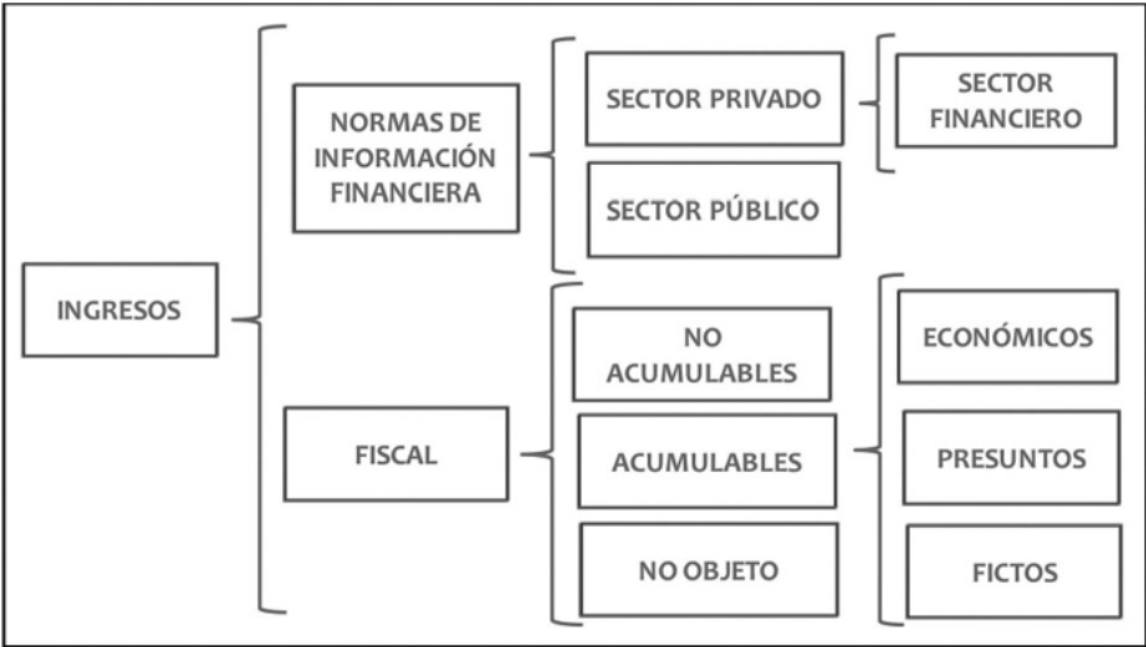
Tomando en cuenta los ingresos como referencia de la situación económica de una empresa, estos deben ser clasificados de acuerdo con la normatividad financiera para que a su vez sean tomados simultáneamente para el pago de contribuciones por la obtención de estos, Orozco-Felgueres (2017) comenta lo siguiente:

*La normatividad financiera está vinculada con la normatividad fiscal, con sus excepciones necesarias que utiliza la normatividad fiscal, en aras de cumplir con su finalidad de recaudación, el concepto de ingreso se expande a través de la asimilación, la presunción y la ficción (pág. 33).*

Las excepciones entre la normatividad financiera y fiscal se encuentran en el momento del reconocimiento de los ingresos ya que puede ocurrir en diferentes momentos por lo que no siempre coinciden.

La clasificación de los ingresos puede ser conforme a las normas contables es decir a las Normas de Información Financiera, ya que establecen reglas para su reconocimiento, en el caso de la normatividad fiscal también establece momentos de acumulación para el pago de impuestos por lo que los clasifica en ingresos acumulables y no acumulables, Figura 2.1.

Figura 2.1 Clasificación de los ingresos



Fuente: (Orozco-Felgueres, 2017), Cap. III, pág. 33.

La clasificación anterior engloba dos rubros de suma importancia, el financiero donde se ve reflejada la situación económica del negocio, y la parte fiscal donde se determina si dicho ingreso es considerado o no para la carga tributaria, dependiendo de lo que establezcan las leyes fiscales en su momento de

acumulación, es aquí donde cobra importancia el correcto reconocimiento de los ingresos.

## **2.2 LOS INGRESOS Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

La información financiera dentro de una empresa debe ser eficiente, clara y oportuna, todo esto para la toma de decisiones económicas para llevar a buen puerto las operaciones de la entidad, sin dejar atrás la generación de información para los distintos usuarios que la requieran ya sean socios o accionistas, empleados, clientes, acreedores y proveedores.

### **2.2.1 La Importancia de la Información Financiera**

La presentación de información de la situación económica de una empresa cada vez es más trascendental, pues como se ha mencionado anteriormente es un punto de referencia para los interesados el evaluar el rendimiento de esta en una economía.

Los reportes financieros que respaldan dicha información deben ser generados con bases sólidas sobre el día a día de sus operaciones, para que de manera confiable sean analizados y sirvan de punto de referencia para las necesidades de los usuarios de la información requerida. La NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera", (2019), define a la Información Financiera de la siguiente manera:

*La información financiera que emana de la contabilidad es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, y cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros (pág. 5).*

La definición del párrafo anterior menciona el concepto de contabilidad, este concepto es la base para sistematizar las operaciones de una entidad en forma cuantitativa, el enfoque descriptivo expresado en unidades monetarias facilita el reporte de información para analizar el comportamiento de la empresa ante hechos presentes y futuros en los cuales pueden influir distintos aspectos.

Para mostrar la posición y el desempeño financiero de una entidad, es necesario seguir ciertas reglas para estructurar toda la información que surgen de las transacciones en una entidad, esas reglas se establecen en las Normas de Información Financiera que se abordan a continuación.

## **2.2.2 Normas de Información Financiera**

Las Normas de Información Financiera (NIF) “*comprenden un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los estados financieros*” (NIF A-1, 2020, pág. 2)., son emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financieras (CINIF).

Las NIF no deben ser procedimientos que se pasen por alto dentro de una entidad económica ya que brindan un soporte adecuado para la sustentar la práctica

contable, cabe mencionar que cada vez es más importante tener bien estructurada y sistematizada la contabilidad con el registro de las operaciones en el tiempo, para que la información financiera facilite la identificación de las necesidades de una empresa en materia económica, donde la contabilidad debe estar bien estructurada.

### **2.2.3 Contabilidad y Normas de Información Financiera**

El registro y control de las operaciones que suceden dentro de una entidad son la base para el conocimiento del funcionamiento de operación del negocio, pues en ellos se identifican las distintas transacciones que se realizan, desde los ingresos obtenidos, hasta las compras de mercancías, de activos y erogaciones por conceptos de gastos operativos.

La NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera (2020), define el concepto de Contabilidad como sigue:

*La Contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemáticamente y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos (pág. 6).*

Cabe mencionar que los ingresos son parte de las transacciones que afectan económicamente a una entidad, y que deben ser registrados estructuradamente para producir información financiera, información que se verá reflejada en los

estados financieros, y a su vez ser considerados para pago de los impuestos a las utilidades generadas por los mismos.

## **2.3 RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN SEGÚN LOS POSTULADOS BÁSICOS**

Los postulados básicos en las NIF abordan de manera general el tratamiento de los ingresos en las operaciones en una entidad económica, es por ello por lo que deben mencionarse para entender el cambio tan significativo con la entrada en vigor de la nueva norma D-1, para así identificar los cambios para reconocer dichos ingresos.

### **2.3.1 Concepto de Ingreso según las Normas de Información Financiera**

La importancia de conocer la definición de ingreso recae en los conceptos que se deben considerar para el reconocimiento oportuno del mismo dentro de transacciones de una entidad, como los afecta y que resultado trae consigo.

La NIF A-5 Elementos Básicos de los Estados Financieros, (2019) define a los ingresos de la siguiente manera:

*Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente (pág. 71).*

En la definición anterior se mencionan conceptos importantes para los ingresos, por ejemplo, el periodo contable, el cual debe ser un tiempo definido en el cual se debe evaluar el impacto del ingreso en la utilidad o pérdida en el mismo periodo, es decir que se reconozca el ingreso cuando se devenga, dicho de otra manera, en el momento que ocurre.

Otro de los conceptos a resaltar es el de impacto favorable, pues el ingreso devengado debe reconocerse cuando impacte favorablemente el capital ganado a través de la utilidad o pérdida dentro del periodo contable mencionado.

El reconocimiento y valuación de los ingresos con apego a las Normas de Información Financiera dará información sumamente importante para los distintos usuarios de los estados financieros de la unidad de negocio, para ello existen principios o bases que deben seguirse para la generación de dicha información, como lo son los Postulados Básicos.

### **2.3.2 Postulados Básicos**

Para conocer la estructura de conceptos particulares como los ingresos, es vital hablar de los postulados básicos mencionados en la NIF A-2 Postulados Básicos, ya que unen la sistematización de la información contable con el entorno que rodea a una entidad, pues proporcionan las bases que establece como debe operar dicha sistematización contable.

La NIF A-2, (2020), establece que los Postulados Básicos:

a) *vinculan al sistema de información contable con el entorno en el que éste opera, permitiendo al emisor de la normatividad contable, al preparador y al usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en el que se desenvuelve la práctica contable; y*

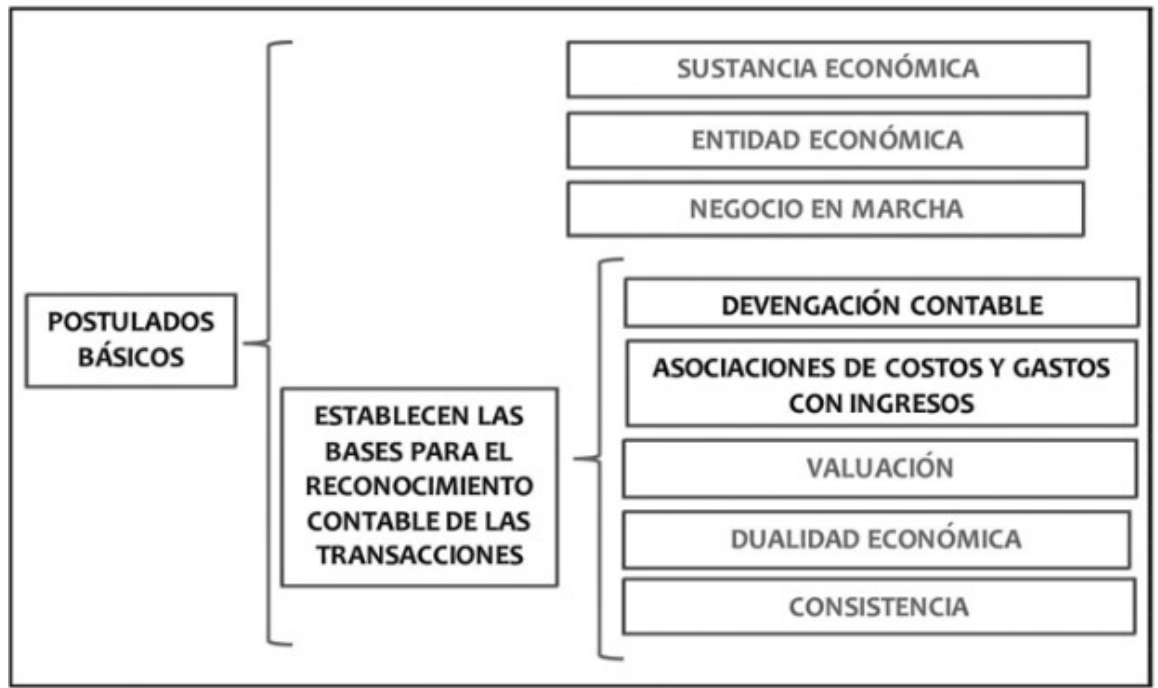
b) *guían la acción normativa juntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como fundamento para elaborar normas particulares de información financiera (pág. 20).*

Dicho en otras palabras, determinan en qué momento y como deben registrarse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad, es decir cómo hacer contabilidad.

Ahora bien, si determinan el momento del registro de transacciones, debe englobar la manera de cómo, cuándo y de qué manera se registra la obtención de los ingresos obtenidos por una entidad, es por ello por lo que se deben conocer cuáles son estos Postulados.

Son ocho los Postulados Básicos que contempla la Norma de Información Financiera A-2 y son los siguientes, Figura 2.2.

Figura 2.2 Postulados Básicos



Fuente: (Orozco-Felgueres, 2017), Cap. III, pág. 34.

- 1. Sustancia económica:** El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no solo su forma jurídica.
- 2. Entidad Económica:** Es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros.

3. **Negocio en Marcha:** Se presume a la Entidad Económica en existencia permanente dentro de un horizonte de tiempo ilimitado.
  
4. **Devengación Contable:** Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una Entidad Económica deben reconocerse en su totalidad, en el momento en que ocurren.
  
5. **Asociación de Costos y Gastos con Ingresos:** Los costos y gastos deben identificarse con los ingresos que generen.
  
6. **Valuación:** Las transacciones que afecten a una entidad deben cuantificarse en términos monetarios.
  
7. **Dualidad Económica:** La estructura financiera se constituye por los recursos que dispone una entidad económica y por las fuentes para obtener dichos recursos.
  
8. **Consistencia:** En operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable.

Es notoria la jerarquía que deben tener estos conceptos en la sistematización de la información contable, pues se encuentran las herramientas para el registro de las operaciones de una entidad y así generar información certera y confiable para los distintos usuarios.

### 2.3.3 Devengación Contable

Este postulado tiene gran importancia en el momento de reconocer las transacciones que afectan económicamente a una entidad en el momento en que ocurren.

Es importante mencionar los conceptos que integran este postulado ya que servirá como base para entender los momentos en que deben reconocerse los ingresos obtenidos de contratos con clientes.

La NIF A-2 (2020), establece que “*Una transacción es un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades*”, uno de los supuestos es cuando se recibe y se transfieren recursos económicos.

Debe haber el acuerdo de voluntades para el reconocimiento contable ya que se surge un derecho por una de las partes involucradas, y en la otra parte surge una obligación independientemente cuando se realicen. Por ejemplo, cuando se ha entregado o recibido una mercancía, un bien o servicio.

Cuando se habla del *momento en que ocurren las transacciones*, no solo se debe referir a eventos pasados que representaron cobros o pagos de efectivo, sino que también se deben tomar en cuenta las obligaciones de pago en el futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro.

Los eventos pasados y las obligaciones a futuros deben determinarse conforme a normas particulares que determinan cuando y bajo qué circunstancias serán objeto de reconocimiento contable, es decir se debe aplicar una norma específica que englobe todos los eventos que pueden suceder.

Siguiendo con los conceptos que integran la devengación contable la NIF A-2, (2020), define a la *Realización* como el “*momento en el que se materializa el cobro o el pago de la partida en cuestión, lo cual normalmente sucede al recibir o pagar el efectivo o su equivalente, o bien al intercambiar dicha partida por derechos u obligaciones*”

Aun cuando no se haya materializado un cobro o pago, la partida en cuestión se considera devengada cuando ocurre, en tanto que se considera realizada para fines contables cuando es cobrada o pagada, es decir el momento de la devengación contable de una partida no coincide necesariamente con su momento de realización.

La devengación contable de las transacciones independientemente cuando se realicen debe ser tomada en cuenta en un periodo contable determinado a fin de conocer de manera periódica la situación financiera y el resultado de las operaciones de una entidad.

El punto medular de la devengación contable en cada periodo contable advierte tres situaciones según como lo enlista la NIF A-2, (2020):

- a) *Reconocimiento de activos y pasivos en espera de que se devenguen sus ingresos, costos o gastos relativos para su adecuado enfrentamiento en resultados;*
- b) *Reconocimiento en resultados de ingresos y gastos (costos) devengados, aun cuando no se hayan cobrado o pagado (realizado) todavía; y*
- c) *Reconocimiento de entradas y salidas de efectivo con su reconocimiento directo en resultados (pág. 26)*

En el inciso a) se habla sobre el adecuado enfrentamiento en resultados del reconocimiento de activos y pasivos en es espera que se devenguen sus ingresos, costos o gastos, es decir el registro de activos o derechos que tiene una entidad, por ejemplo, el cobro de un ingreso con un cliente, o el registro de un pasivo u obligación por cumplir, en este caso puede ser un pago pendiente a proveedores.

Para el inciso b), los ingresos, costos y gastos devengados deben reconocerse en resultados independientemente de que se hayan cobrado o pagado, es decir el reconocimiento de un ingreso por la venta de un bien o la entrega de un servicio cuando realmente ocurre, o el reconocimiento de un costo o gasto en el resultado aun cuando no se haya pagado.

Las tres situaciones que enlista la NIF A-2 acerca de la devengación contable son los momentos en que las operaciones de una entidad deben ser enfrentadas en resultados todo esto para determinar si en un periodo contable determinado existe o no utilidad, sin embargo no solo se comenta a cerca de los ingresos para la obtención de la utilidad, si no que integra los conceptos de los gastos o costos,

mismos que en resultados tendrán que ser enfrentados para que se determine la utilidad del periodo o en su caso una pérdida.

#### **2.3.4 Asociación de Costos y Gastos con Ingresos**

*“Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso en que se generen en el mismo periodo contable, independientemente de la fecha en que se realicen” (NIF A-2, 2020, pág. 26).*

Este concepto va de la mano con la devengación de ingresos pues al momento de que esto ocurra también se deben reconocer cuales fueron los costos y gastos que se incurrieron para obtener tal ingreso.

De acuerdo con la NIF A-2, (2020), La asociación de los costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo:

- a) identificando los costos y gastos que se erogaron para beneficiar directamente la generación de ingresos del periodo. En su caso deben efectuarse estimaciones o provisiones; y*
- b) distribuyendo, en forma sistemática y racional, los costos y gastos que están relacionados con la generación de ingresos en distintos periodos contables (pág. 26).*

Es cierto que los postulados básicos están inmersos en cada operación de del negocio para sistematizar la información para quien tenga necesidad de conocer la situación económica, convine subrayar que su aplicación es de manera general,

pero también existen normas contables que son más específicas para ciertos rubros, mismas que se abordarán más adelante.

## **2.4 BOLETÍN D-7 RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE LOS INGRESOS Y COSTOS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**

El Boletín D-7 “Contratos de Construcción y Fabricación de ciertos Bienes de Capital”, se trató de una guía práctica para la aplicación de criterios de valuación y reconocimiento de las operaciones derivadas de los contratos de construcción y fabricación de ciertos bienes de capital, es decir, se trataba de una guía específica que se contemplaba en las Normas de Información Financiera.

Con la entrada en vigor de la NIF D-1 y la NIF D-2, el boletín D-7 quedó derogado, ya que se incorpora el reconocimiento de ingresos por contratos para todo tipo de entidades, incluyendo las constructoras, la importancia de mencionar este boletín como antecedente hacia la normatividad reciente recae en que sentaba las bases para el reconocimiento y clasificación de los tipos de activos de los contratos de construcción.

El Boletín D-7 (2015), establecía que los ingresos fueran reconocidos y valuados como sigue:

*“El ingreso debe reconocerse de manera periodica conforme se ejecuta o progresa la construcción, como si se tratara de un venta continua.*

*Ingreso del contrato.*

*Los ingresos del contrato deben incluir:*

- a) La cantidad total pactada originalmente*

- b) Los aumentos o disminuciones por variaciones en el trabajo y en los precios, reclamaciones y pago de incentivos (pág.1728).*

Lo que se buscaba es la cuantificación y distribución del resultado de la realización de la construcción de una obra, considerando los distintos periodos contables, estimando ingresos, costos y ganancias o pérdidas.

Otra de las partidas esencial para la distribución del resultado y obtención de las ganancias o pérdidas es el reconocimiento y valuación de los costos, para este rubro el Boletín D-7 (2015) establecía lo siguiente:

*“Los costos del contrato deben ser identificados, cuantificados, estimados y acumulados con un grado razonable de exactitud.*

*Los costos del contrato deben incluir:*

- a) Costos que se relacionen directamente con el contrato específico (costos directos).*
- b) Costos que sean atribuibles a la actividad general del contratista y que puedan ser asignados a un contrato específico (costos indirectos), (pág. 1730).*

Está claro que el Boletín D-7 tenía como objetivo primordial proporcionar reglas para identificar, cuantificar, confiablemente los ingresos y costos de los contratos conforme es alcanzada la etapa de avance para la terminación del proyecto, es sin duda un antecedente dentro de la normatividad contable en México, ya que mientras estuvo vigente eliminó la supletoriedad de la Norma Internacional de Contabilidad NIC-11.

## 2.5 LOS INGRESOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

La internacionalización de los negocios y la necesidad de información contable y financiera para conocer la situación económica de los mismos creó la necesidad de homogenizar la forma que dicha información debía ser presentada para el entendimiento de los estados financieros, con el objetivo de reducir diferencias contables internacionales.

Para (Burgos Alarcón, s.f.) Las Normas Internacionales de Contabilidad, *“Son un conjunto de normas que reglamentan la información que debe presentarse en los estados financieros de las empresas, y la forma como esa información debe registrarse para efecto de su análisis”*.

La definición anterior de las NIC desde entonces buscaba establecer las bases para que la información se presentara en los estados financieros de las empresas a través de los registros para que pudiera ser analizada, lo que lleva a visualizar un negocio de manera global, pues siguiendo estas normas las transacciones que se realizaran podrían ser comprendidas por usuarios de otros países que se hayan apegado a las mismas y no solo los usuarios en México.

Por lo expuesto anteriormente se considera importante conocer los antecedentes y cambios de las NIC en el reconocimiento de los ingresos obtenidos en un negocio, como se aplicaban de manera supletoria hasta antes de la entrada en vigor de la NIF D-1.

### **2.5.1 Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 Ingresos por Actividades Ordinarias**

Esta norma internacional se aplicaba para identificar cuáles son las circunstancias en las que se deben cumplir ciertos criterios para que los ingresos ordinarios puedan ser reconocidos, entendiéndose como ingresos ordinarios; las ventas, intereses, dividendos y regalías, entró en vigor a partir del 1 de enero de 1995, derogando la norma anterior NIC 18 “*Reconocimiento de los Ingresos*”, aprobada en 1982.

La NIC 18 define a los ingresos como sigue:

*Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad (Pág. 1187).*

En pocas palabras es reconocer el efectivo o equivalentes de efectivo el cual el negocio ha recibido o tiene derecho a recibir en un futuro por la realización de sus ventas o demás actividades ordinarias, mismo que tendrá repercusión en el patrimonio del negocio.

Ahora bien, una vez conocido el concepto de ingreso dentro de esta NIC 18, es importante también comentar el valor por el cual se registraba el ingreso obtenido, este concepto se define como *Valor razonable*, es decir; “*el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador*

*y un vendedor, ambos deben estar informados y al realizar dicho intercambio deber ser en una transacción libre” (ibidem, pág. 1188).*

El importe del ingreso por las transacciones hechas por las actividades realizadas del negocio debía ser por acuerdo entre dos partes y como se comentó con anterioridad debe recibirse efectivo o sus equivalentes para ser reconocido en los estados financieros a su valor razonable.

De manera general establecía criterios para la contabilización de los ingresos por las actividades ordinarias, desde entonces se asentaban las bases para la aplicación de dichos criterios, esto de manera general y global por lo que no era específica para ciertas actividades como la de construcción.

### **2.5.2 Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 Contratos de Construcción**

En esta Norma Internacional de Contabilidad resulta ser más específica puesto que establecía el tratamiento de los ingresos ordinarios y costos relacionados con un contrato de construcción, es así como las empresas con esta actividad podían aplicarla para la presentación de su información en los estados financieros.

Como se comentó en el párrafo anterior La Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 “*Contratos de Construcción*”; tenía como objetivo, *prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción*, entró en vigor para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

Esta norma se especializaba en los requerimientos específicos para las entidades con actividades de construcción, puesto que engloba el tratamiento de los ingresos por los contratos que pueden ser en periodos contables diferentes según la fecha que comienza y finaliza dicho contrato.

Esta norma internacional debía ser aplicada para la contabilización de los ingresos por contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas, y sustituía a la NIC 11 *“Contabilización de los Contratos de Construcción”*, aprobada en 1978.

Esta NIC establecía el reconocimiento de los ingresos conforme a la estimación suficiente y la fiabilidad de estos tal y como se menciona a continuación; *Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente* (IASCF NIC-11, pág. 938).

Comentando el párrafo anterior el reconocimiento de los ingresos al aplicar esta norma era en la estimación de la fiabilidad, mismo que debía ser a valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, sin embargo, era una guía muy limitada en el reconocimiento del ingreso obtenido por la actividad de construcción.

### **2.5.3 Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias por Contratos de Clientes**

La Norma Internacional de información Financiera NIIF 15 establece un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos derivados con clientes y esta a su vez sustituye a las normas de reconocimiento de ingresos NIC 11 “*Contabilización de los Contratos de Construcción*”, y NIC 18 “*Reconocimiento de los Ingresos*”, pues establece un marco de requerimientos más extenso para el cumplimiento de las obligaciones ente los clientes.

Las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 11 y NIC 18 diferían de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (US GAAP por sus siglas en inglés), por lo que era necesario mejoras en sus requerimientos establecidos para el reconocimiento de ingresos.

Esta norma fue emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), y es el ejemplo de la convergencia contable global, pues surge a raíz de un proyecto conjunto entre las IASB y el Emisor Nacional de Normas de los Estados Unidos de América (FASB por sus siglas en inglés).

Los principales puntos de convergencia del proyecto para clarificar los principios para el reconocimiento de ingresos y para emitir una norma sobre ingresos para las NIIF y los US GAAP son los siguientes:

- *Proporcionará un marco más sólido para abordar los problemas de reconocimiento de los ingresos.*
- *Proporcionar información más útil a los usuarios de los estados financieros a través de mejores requerimientos sobre información a revelar.*
- *Simplificar la preparación de los estados financieros, reduciendo el número de normas a las que una entidad debe hacer referencia.*

Con la entrada en vigor de esta NIIF se da un mayor marco de referencia para el reconocimiento de los ingresos en las Normas Internacionales, es por lo que era necesario que en la normatividad mexicana se adoptara una norma en la cual las empresas pudieran basarse para el registro de uno de los rubros más importantes dentro de su organización como lo son los ingresos, de los cuales en el siguiente capítulo se abordarán los aspectos contables cuando proceden de contratos de construcción.

## **CAPÍTULO III ASPECTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**

La importancia de esta norma se centra en el momento que se deben reconocer los ingresos, contemplando también los costos que se deben asociar a estos, la transferencia del control del bien o servicio y la contraprestación a la que se tiene derecho a recibir a cambio, forman parte de los principios básicos para el estudio y aplicación de la norma y su impacto financiero, contemplando también su escenario fiscal.

### **3.1 RECONOCIMIENTO DE LA NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS DE CLIENTES EN LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN MÉXICO.**

Como se mencionó con anterioridad el resultado del proyecto conjunto entre es la NIF 15 y la *Accounting Standardres Codifications (ASC) 60* NIIF de los US GAAP, ambas tituladas "*Revenue From Contracts whith Costumers*", estas normas convergen casi en su totalidad con mínimas diferencias entre las dos.

El objetivo es dar más mayor consistencia en el reconocimiento de los ingresos a través de la eliminación de las debilidades en las normas anteriores ya mencionadas, los cambios más importantes y significativos la NIIF 15 son los siguientes:

- La transferencia del control, base para la oportunidad del reconocimiento de los ingresos.

- La identificación de las obligaciones a cumplir en un contrato.
- La asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir con base en los precios de venta independientes.

### **3.1.1 Principios básicos para el reconocimiento de los ingresos**

La NIF D-1 (2020) “Ingresos por contratos con clientes”, entró en vigor a partir del 1 de enero de 2018, establece panorama más extenso del tratamiento contable y el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos por clientes

De manera general de acuerdo con la NIF D-1 (2020):

*El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos que representan la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados con los clientes por un monto que refleje la contraprestación a que una entidad considera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios (p.1187).*

Al hablar de la transferencia de bienes y servicios adquiridos, podrá modificar la forma de revelación de la información contable, políticas contables, procesos o control interno, para atender el momento en que los ingresos deben reconocerse dentro de una entidad.

De igual manera la norma menciona que una entidad reconoce los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:

- *Paso 1: identificar el contrato (o contratos) con el cliente;*
- *Paso 2: identificar las obligaciones a cumplir en el contrato;*
- *Paso 3: determinar el precio de la transacción;*
- *Paso 4: asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato; y*
- *Paso 5: reconocer el ingreso cuando (a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir (p. 1120).*

### **3.1.2 Identificación del Contrato con el Cliente**

#### **3.1.2.1 El Contrato**

Los contratos son fundamentales en los acuerdos para establecer voluntades u obligaciones, dentro de la industria de la construcción son muy utilizados para establecer las formas, proceso y costos de la cosa o el bien que se tiene que construir y entregar al formalizar una enajenación, *“Por el término contrato debemos entender el acuerdo de voluntades que se da entre dos o más personas capaces, con la intención de producir o transferir derechos y obligaciones”* (Díaz, 2004, pág. 3).

#### **3.1.2.2 El Objeto del Contrato**

El objeto directo e inmediato del contrato es la creación o transmisión de obligaciones y derechos para (Gómez Coteró, 2017) *“La cosa objeto del contrato debe existir en la naturaleza, ser determinada o determinable en cuanto a su*

*especie en cuanto y estar en el comercio. Cuando consiste en un género, debe determinarse también la cosa o cuota”.*

### **3.1.2.3 Contratos de Obra**

Es importante conocer cuáles son los posibles contratos de Obra que pueden utilizarse para el acuerdo en la prestación de un servicio de construcción o la construcción de un bien inmueble, los dos contratos más comunes son, el contrato de a precio alzado, y el contrato a precios unitarios.

Las prácticas y procesos dentro de una entidad son muy variadas ya que pueden ser entidades de diferentes sectores, ya sea industriales o comerciales, muchas veces los acuerdos por la venta de un producto o la prestación de un servicio va de manera implícita, es decir no siempre se acuerda mediante un contrato escrito, es también común que por estas prácticas puedan haber acuerdos verbales, eh aquí la importancia de identificar si un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones y cuando los crea.

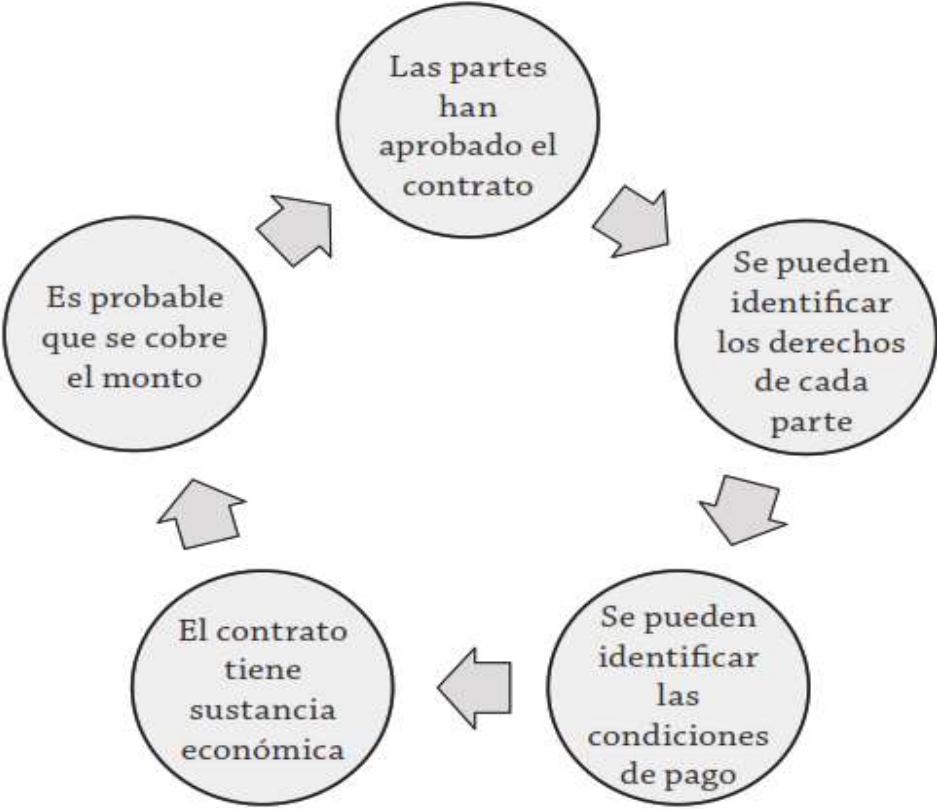
Dentro de la industria de construcción de bienes inmuebles resulta de vital importancia el acuerdo contractual para la realización de dicha actividad, ya que el contrato da pauta al reconocimiento del ingreso y los costos inherentes en los registros contables.

Otro aspecto relevante para considerar es la duración del contrato, si este tiene una duración fija, si es probable que se rescinda o en su caso pueda sufrir alguna modificación en cualquier momento.

Cuando una entidad no tenga obligación pendiente de transferir el control sobre bienes o servicios al cliente ya sea en su totalidad o proporcional, si la contraprestación acordada con el cliente se ha recibido o en todo caso se ha terminado el contrato, dicha contraprestación deberá ser reconocida como ingreso.

Si las condiciones enunciadas anteriormente no se cumplen, una entidad debe reconocer la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra lo mencionado en el párrafo anterior, la contraprestación debe valuarse por el monto de la contraprestación, Figura 3.1.

Figura 3.1 Identificación de un contrato



Fuente: NIF D-1, 2019, apéndice B-Diagramas ilustrativos, p. 1238.

### **3.1.3 Las Obligaciones a Cumplir por parte del Contratante y Contratista**

Es importante definir cuáles son las obligaciones que deben cumplirse en un contrato con clientes, es decir en qué momento y de qué forma se va a transferir el control de los bienes o servicios, según lo estipulado, por ejemplo, si se acuerda entre las partes la construcción de algún edificio, carretera o algún conjunto habitacional por mencionar algunos.

Según la norma de información financiera D-1 (2020), una vez que se identifican dichas obligaciones y a manera de ir entregando lo acordado se debe ir reconociendo el ingreso ya sea por la obtención del pago de la contraprestación o el reconocimiento de una cuenta por cobrar.

El reconocimiento de dicho ingreso puede ser de manera total o puede ser de manera proporcional según sea el caso, esto dependiendo si se devenga la entrega del servicio en un periodo contable o dicho reconocimiento se irá haciendo conforme se van entregando avances.

Una vez identificadas las obligaciones, se deberán asociar los costos y gastos incurridos en el periodo contable en el que los ingresos se devenguen tal y como lo establece el postulado básico de “asociación de costos y gastos con ingresos”.

### **3.1.4 Determinación del Precio de la Transacción**

La NIF D-1 (2020), en su párrafo 43.1, indica que:

*Una entidad debe considerar los términos del contrato y sus prácticas de negocios para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación al que la entidad considera tener derecho a cambio de transferir el control sobre los bienes o servicios acordados con el cliente, excluyendo los importes cobrados por cuenta de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se establece en un contrato puede incluir montos fijos, montos variables, o ambos (p. 1136).*

Esto significa que el precio de la transacción no es más que el monto por el cual una entidad está dispuesta a recibir a cambio de transferir el control sobre los servicios acordados con el cliente.

Es importante definir que, para determinar el precio de la transacción, una entidad debe asumir los bienes y servicios de los cuales va a transferir el control según el contrato existente y no deberá asumir que dicho contrato se rescindirá, renovará o modificará.

### **3.1.5 Asignación del Precio de la Transacción entre las Obligaciones a Cumplir.**

La NIF D-1 (2020) en el párrafo 44.1 establece que:

*La entidad debe asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir (a cada bien o servicio que sea separable) por un monto que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de transferir el control sobre cada uno de los bienes o servicios acordados con el cliente (p. 1143).*

La asignación de precios no es más que etiquetar a cada producto o servicio prestado con el monto esperado a recibir, es distribuir el precio de transacción a cada obligación a cumplir identificada en el contrato.

### **3.1.6 Reconocimiento del Ingreso**

El reconocimiento del ingreso debe ser en medida que se va satisfaciendo la obligación de entregar el control sobre los bienes o servicios acordados ya sea uno o varios activos al cliente.

Cuando una obligación a cumplir se satisface ya sea total o parcial, la entidad debe reconocer como ingresos el precio de la transacción en caso contrario se deberá reconocer en una cuenta por cobrar condicionada.

Una vez establecidos y explicados los principios básicos para el reconocimiento de ingresos por contratos con clientes de una entidad, es importante mencionar algunos acuerdos que pueden presentarse en la transferencia del control de algún producto o servicio a los clientes esto para darle el correcto tratamiento contable y fiscal para el pago de impuestos.

Esta norma de información financiera D-1 (2020) también establece el acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera el control sobre el mismo al cliente en un momento determinado en el futuro.

Se debe evaluar el momento que se transfiere el control del producto ya sea cuando el producto se entrega o cuando se realiza el envío, dependiendo de los términos acordados.

Otro término importante es el derecho al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha, es decir se debe considerar los términos del contrato y cualquier ley aplicable para determinar si tiene derecho exigible por el cumplimiento logrado a una cierta fecha.

Este monto tendrá que ser a un precio de venta aproximado, tomando en cuenta que la entidad tuvo costos incurridos, también deberá aumentarse un margen razonable para obtener dicho monto exigible.

### **3.2 RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE LOS COSTOS PROCEDENTES DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN NIF D-2**

La aplicación de esta Norma de Información Financiera va de la mano con el reconocimiento de los ingresos en la empresa constructora, pues en esta incluyen los costos que se incurren para la obtención de un contrato con clientes o parte de este.

Agregando a lo anterior, la Norma de Información Financiera A-5 (2020) define costo como sigue:

*Por costo debe entenderse, para fines de los estados financieros, que es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos. Cuando los costos tienen un potencial para generar ingresos en el futuro, representan un activo (p.73).*

De acuerdo a Jiménez (2010), “Costo, en un amplio sentido financiero, es toda erogación o desembolso de dinero (o su equivalente) para obtener algún bien o servicio”.

García (2014) define costo “como el valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de bienes o servicios que se adquieren. En el momento de la adquisición se incurre en el costo”

La importancia de los costos radica en que es un concepto que debe generar ingresos, y están representados por el valor monetario erogado para entregar a futuro un bien o servicio.

### 3.2.1 Costos incurridos en el cumplimiento de un contrato

Los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato pueden ser reconocidos como un activo, siempre y cuando cumplan ciertos criterios, en caso contrario, dichos costos deberán reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el momento en que se incurren.

Los criterios para que los costos sean reconocidos como parte del activo conforme a la NIF D-2 (2020) en su párrafo 42.2 son:

- a) se relacionen directamente con un contrato que la entidad pueda identificar de forma específica;*
- b) generen o mejoren recursos de la entidad que serán utilizados para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones a cumplir en el futuro de un contrato vigente;*
- c) sean recuperables; y*
- d) puedan cuantificarse confiablemente (p.1284).*

La importancia de citar estos criterios es para diferenciar el momento en que los costos de un contrato deben ser considerados como parte de un activo y en qué momento pueden reconocerse como parte de la utilidad o pérdida del periodo, es por ello la importancia de analizar que conceptos de costos son los que se utilizan para cumplir con el entregable final.

### 3.2.2 Tipos de costos relacionados con un contrato

Los tipos de costos que generalmente están relacionados con un contrato de acuerdo con la NIF D-2 (2020) en su párrafo 42.6 son los siguientes:

- a) *mano de obra directa (por ejemplo, beneficios a los empleados que proporcionan los bienes o servicios prometidos directamente al cliente);*
- b) *materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los bienes o servicios prometidos al cliente);*
- c) *costos indirectos asignados (prorratados o distribuidos) que se relacionan con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de administración y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato);*
- d) *costos que, de forma explícita, son cargables al cliente según el contrato (por ejemplo, costos de trámites legales); y*
- e) *otros costos directamente asociados con el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas y costos de financiamiento), (p.1285).*

Tomando en cuenta los incisos anteriores, se puede observar que algunos de los conceptos mencionados se relacionan con un contrato de construcción, la mano de obra es uno de ellos, los materiales es otro rubro importante, en su conjunto son necesarios para la entrega del bien o del servicio, el punto clave es identificarlos como tal para darles el tratamiento correcto y así enfrentarlos contra los ingresos cuando estos sean reconocidos.

### 3.2.3 Aplicación a la utilidad o pérdida

La aplicación a la utilidad o pérdida neta de los costos deben ser en conjunto con los ingresos relacionados, como se ha mencionado con anterioridad a medida que se transfiere al cliente el control sobre los bienes o servicios relacionados.

Rojas (2020) concluye que :

*Los bienes que adquieran para poder prestar su servicio no deben registrarse como gasto al momento de su adquisición, sino como inventario, y hasta que se devengue el ingreso, este inventario sea transferido del inventario al costo de servicio conjuntamente con el costo de la mano de obra, con el propósito de ser enfrentado con el ingreso por servicios que generó, dando cumplimiento al postulado básico de asociación de costos y gastos con ingresos y una adecuada presentación de la información en el estado de resultados y estar en posibilidad de analizar la rentabilidad de los servicios.*

Los costos derivados de contratos de construcción se aplicarán a la utilidad o pérdida a medida que se transfiere al cliente el control sobre los bienes o servicios objetos del contrato, dicha aplicación está asociado con el reconocimiento de los ingresos acordados con el cliente.

### 3.3 MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN

El significado de la palabra método según el Diccionario de la Lengua Española (2019) es el “*modo de decir o hacer con orden*”, en otras palabras, es llegar con orden a un resultado.

Es necesario mencionar los métodos para la determinar del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir para el reconocimiento de los ingresos y costos por contratos con clientes, pues la base de dicho reconocimiento sucede cuando se transfiere el control sobre un bien o servicio.

Las obligaciones para cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo se estipulan en la multicitada NIF D-1 (2020) en el párrafo 45.9.1, establece lo siguiente:

- Una entidad transfiere el control sobre un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación a cumplir y reconoce los ingresos a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:*
- a. el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a medida que la entidad los proporciona;*
  - b. el cumplimiento por la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo; o*
  - c. el cumplimiento de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento que se haya logrado hasta la fecha (p.1218).*

Se menciona en el inciso “c”, se tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento que se haya logrado a la fecha, esto quiere decir, que a medida que haya un avance en el cumplimiento de las obligaciones estipuladas, se podrá cobrar el ingreso por dicho cumplimiento, este ejemplo es cabe en los contratos de construcción, pues a medida que haya avance de obra, es exigible el cobro por dichos avances.

### **3.3.1 Métodos del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir**

La empresa constructora deberá evaluar y reconocer sus ingresos conforme el avance a la satisfacción completa, de esta forma muestra el avance de la transferencia de control sobre los bienes o servicios objetos del contrato, para ellos se debe adoptar el método más conveniente para determinar dicho avance.

La determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir está establecida en la NIF D-1 (2020) en el párrafo 45.10.1 como sigue:

*Para cada obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo evaluando el avance hacia la satisfacción completa de esa obligación. El objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento de una entidad al transferir el control sobre los bienes o servicios prometidos (p.1220).*

Los métodos que se pueden aplicar para determinar el avance son los métodos de salida y entrada, la empresa deberá evaluar y determinar conforme a las especificaciones de los bienes y servicios que se obligó a cumplir, qué método es el más apropiado.

#### **3.3.1.1 Método de Salida**

*Los métodos de salida reconocen los ingresos sobre la base de las valuaciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en proporción con los bienes o servicios pendientes acordados NIF D-1 (2020).*

Este método se basa en los bienes o servicios transferidos, y evaluaciones del cumplimiento lograda a una cierta fecha, como lo son los resultados alcanzados, metas durante el tiempo transcurrido, para utilizar este método, se debe considerar si el entregable seleccionado representa el cumplimiento hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir.

#### **3.3.1.2 Método de Entrada**

El método de entrada se basa en los costos incurridos, tal y como se establece en la norma NIF D-1 en el párrafo 45.10.10:

*Los métodos de entrada reconocen los ingresos sobre la base de los esfuerzos o recursos empleados por la entidad para satisfacer la obligación a cumplir (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra*

*utilizadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u horas de maquinaria utilizadas) en proporción con los recursos totales estimados para satisfacer dicha obligación a cumplir (p. 1221).*

Este método es el más adecuado para medir el avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir en un contrato de construcción, pues este se basa en los costos incurridos, por lo que a medida que se va reconociendo el ingreso con el avance de la obra a entregar también se reconocerán los costos y de esta manera se transfiere el control de los bienes o servicios estipulados en el contrato.

Es cierto que las Normas de Información Financieras pueden ser bastantes técnicas y hasta cierto punto difíciles de aplicar, sin embargo son una guía bastante amplia para el registro de las operaciones de las empresas y de esta manera obtener la información oportuna y confiable, para los distintos fines que sea utilizada, la aplicación estas normas en el reconocimiento de los ingresos, costos, y la determinación de la utilidad o pérdida, resulta fundamental para determinar la carga fiscal a que se esté obligado por la obtención de los ingresos, o en su caso conocer el efecto de los costos, y la determinación de la utilidad en el Impuesto Sobre la Renta, dicha determinación se abordará en el capítulo siguiente.

## **CAPÍTULO IV ASPECTOS FISCALES DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**

La importancia de los ingresos acumulables para la empresa constructora recae en los supuestos en los que se puede encontrar al momento de identificarlos, ya que si estos ingresos generan utilidades se estará obligado contribuir con el pago del Impuesto Sobre la Renta

### **4.1 OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO**

Por la obtención de ingresos, la empresa constructora está obligada a contribuir al gasto público tal y como lo establece la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos (CPEUM) en su artículo 32 fracción IV mismo que establece lo siguiente:

*Es obligación de los mexicanos:*

(..)

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Se habla de contribuir de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por ejemplo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) obliga al pago de este impuesto a las personas físicas y morales respecto de sus ingresos, es por ello la

importancia de este concepto dentro del ámbito fiscal para la determinación de las utilidades que llevarán al pago de este impuesto.

## **4.2 LOS INGRESOS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Como se hizo notar con anterioridad las empresas constructoras son sujetos obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta, tal como lo establece el artículo 1 de esta ley.

*Artículo 1 LISR (2020) Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

- I. *Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- (...)

El principio básico es la obtención de ingresos para ser sujeto de contribuir con el pago del Impuesto Sobre la Renta, ahora bien, a continuación, se mencionan los ingresos que se consideran acumulables.

### **4.2.1 Ingresos Acumulables**

La empresa constructora deberá identificar cuáles de sus ingresos obtenidos se consideran acumulables esto de acuerdo con el artículo 16 del Impuesto Sobre la Renta.

*Artículo 16 LISR (2020). Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.*

Por lo general es efectivo lo que se estipula como contraprestación en un contrato de construcción, por lo que deberá acumularse siguiendo lo mencionado en el artículo anterior, ahora es oportuno identificar en qué momento se hará dicha acumulación.

#### **4.2.2 Momento de acumulación de los ingresos**

Se hace especial énfasis en qué momento deberá acumularse los ingresos que obtiene una empresa constructora para cumplir con la obligación de pago del Impuesto Sobre la Renta, ya que se suele confundir con lo que se establece en la norma contable en especial la NIF D-1, pues el reconocimiento contable de los ingresos por contratos de construcción no siempre coincide con la acumulación de dichos ingresos para efectos fiscales.

El momento de acumulación de los ingresos que obtiene una persona moral está establecido en el artículo 17 fracción I de la LISR (2020).

*Artículo 17 LISR (2020). - Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:*

*I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:*

*a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.*

*b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.*

*c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.*

*(...)*

El artículo anterior establece tres momentos de acumulación de ingresos para efectos fiscales, el primero es cuando *se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada*, es decir, por el simple hecho de expedir un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) se está en la obligación de acumular el importe que dicho comprobante represente para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta.

Dicho lo anterior, la expedición del CFDI no debe representar el registro de un ingreso dentro de los registros contables, pues como se ha mencionado en el presente trabajo la norma contable establece claramente en qué momento se debe reconocer el ingreso, si se aplican bases fiscales para el registro de las transacciones se estaría distorsionando la información financiera del negocio.

Siguiendo con el análisis del artículo en cuestión, el segundo momento de acumulación es *cuando se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio*, este supuesto es el más apegado a lo establecido en la norma contable aplicado a los ingresos por contratos con clientes, cuando se esté en este supuesto el ingreso se puede reconocer dentro de la contabilidad pues se estaría entregando el bien objeto del contrato, el efecto fiscal es la acumulación del ingreso reconocido.

El tercer momento de acumulación establece que debe hacerse cuando se *cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos*, esto quiere decir que en el momento de cobrar o recibir un anticipo o pago parcial se estará en el supuesto de considerarlo para efectos fiscales del Impuesto Sobre la Renta.

Como resultado del análisis del artículo 17 fracción I de la LISR (2020), se pueden observar los momentos en que los ingresos se deben acumular para efectos del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, el tratamiento de los ingresos acumulables de las personas morales que celebran contratos de obra inmueble es diferente y tiene sus particularidades que deben ser estudiadas.

#### **4.3 INGRESOS ACUMULABLES EN CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE**

La acumulación de los ingresos que obtiene una empresa constructora persona moral tiene sus particularidades, ya que está sujeta a supuestos que deben cumplirse para que los ingresos obtenidos por los contratos de obra sean considerados para el pago del Impuestos Sobre la Renta.

El momento en el que deben acumularse los ingresos obtenidos por contratos de obra inmueble está fundamentada en el penúltimo párrafo del artículo 17 de la LISR (2020) que establece lo siguiente:

*Artículo 17 LISR (2020) penúltimo párrafo. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:*

*(...)*

*Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble, considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados. Los contribuyentes que celebren otros contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, considerarán que obtienen los ingresos en la fecha en la que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados, o en los casos en que no estén obligados a presentarlas o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, considerarán ingreso acumulable el avance trimestral en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra. Los ingresos acumulables por contratos de obra a que*

*se refiere este párrafo se disminuirán con la parte de los anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier otro concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance.*

(...)

Como se mencionó, las empresas que celebren contratos por obra inmueble deberán acumular sus ingresos obtenidos de una manera en particular, siempre y cuando se cumplan ciertos supuestos, mencionando lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 17 de la LISR (2020), donde establece que, *“Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble, considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro”*, es claro que marca la primera condicionante para que el ingreso del contrato se acumule y esta es *cuando sean autorizadas y aprobadas para que proceda su cobro.*

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta una estimación se considerará autorizada y aprobada cuando se firme de conformidad dicha estimación, lo anterior fundamentado en el artículo 19 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RISR, 2020), que establece lo siguiente:

*Artículo 19 RISR (2020). Para los efectos del artículo 17, párrafos segundo y tercero de la Ley, se considera autorizada o aprobada una estimación en la fecha en que el residente de supervisión o la persona facultada por el cliente para efectuar la supervisión del avance de la obra, firme de conformidad dicha estimación.*

Con todo esto, se estaría en el supuesto de acumular el ingreso una vez firmada la estimación por la persona autorizada, sin embargo, en seguida se menciona otra condicionante, *“siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; es decir, el ingreso se considerará acumulable, si se pacta que el pago por parte del cliente se realizará dentro de los tres meses siguientes a la firma de la estimación, de lo contrario, dicho ingreso se acumulará cuando sea efectivamente cobrado.*

Una vez analizado lo anterior, toma gran relevancia lo establecido en el contrato de construcción con el cliente, es por lo que se debe tener un gran apoyo de la norma contable y apegarse a los *“principios básicos para el reconocimiento de los ingresos”*, mismos que se mencionaron en el capítulo anterior en los aspectos contables de la NIF D-1 (2020), ya que de eso depende el momento en que se reconocerán los ingresos para efectos contables y financieros, pero también, saber en qué momento deberán ser sujetos de Impuesto Sobre la Renta, para su acumulación y en su caso realizar el pago.

#### **4.4 DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**

Las deducciones autorizadas que pueden realizar las personas morales están establecidas en el artículo 25 de la LISR (2020), de los distintos tipos de deducciones que se pueden disminuir de los ingresos para la determinación de la utilidad fiscal.

*Artículo 25 LISR (2020). Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

- I.** *Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.*
- II.** *El costo de lo vendido.*
- III.** *Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.*
- IV.** *Las inversiones.*
- V.** *Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.*
- VI.** *Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.*
- VII.** *Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.*
- VIII.** *El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.*

- IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.*
- X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.*

*Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.*

Ahora bien, las empresas constructoras podrían tener en sus operaciones todas las deducciones mencionadas en el artículo anterior, sin embargo, unas de las más importantes son el costo de lo vendido mencionado en la fracción II, los gastos establecidos en la fracción III, y los anticipos a gastos referido en el último párrafo.

#### 4.4.1 Deducción del Costo de lo Vendido

La empresa constructora podrá deducir el costo de lo vendido conforme a las erogaciones que haya realizado en un ejercicio, siempre y cuando se realice en el mismo ejercicio que acumule sus ingresos que deriven de la enajenación de los bienes que se trate, al igual que en los ingresos acumulables, existe un tratamiento específico que puede ser utilizado para la deducción del costo de lo vendido en los contratos de construcción, sin embargo es importante mencionar las generalidades de la deducción del costo de lo vendido.

El artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2020), establece los conceptos y las bases para la determinación del costo del ejercicio que se puede deducir para las Personas Morales que tributen en el Régimen General de Ley, a continuación, se menciona lo aplicable a una empresa constructora considerando que no tiene una actividad comercial que consista en la adquisición y enajenación de mercancías.

*Artículo 39 LISR (2020). El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.*

(...)

*Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el segundo párrafo de este artículo considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:*

- a) Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.*
- b) Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.*
- c) Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.*
- d) La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.*

*Cuando los conceptos a que se refieren los incisos del párrafo anterior guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.*

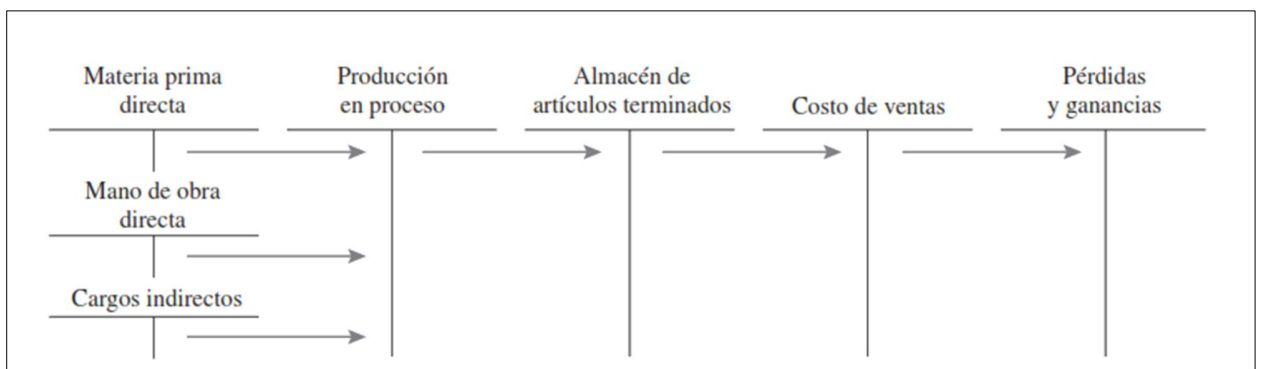
El artículo anterior menciona los sistemas de costos que se deben adoptar para la determinación del costo de lo vendido, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o determinados, por lo que se debe conocer en qué consisten.

García (2014) define el costeo absorbente como sigue:

*En este metodo se consideran como elementos del costo de producción la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos, sin importar que dichos elementos tengan características fijas o variables en la relación con el volumen de producción (p.119).*

Si se aplica el costeo absorbente dentro de una empresa constructora, se deberá considerar como elementos del costo lo que los materiales necesarios para la construcción o creación del bien objeto del contrato, los conceptos relacionados con la mano de obra; como lo son los pagos de sueldos y salarios, pago de contribuciones de seguridad social y demás costos que se puedan incurrir, independientemente que sean fijos o variables, para comprender mejor este costeo, ver figura 4.1

Figura 4.1 Esquemas de mayor en costeo absorbente.



Fuente: (García, 2014), Capítulo 5, pág. 119.

García (2014) define los costos históricos de la siguiente manera:

*Son aquellos que se determinan con posterioridad a la conclusión del periodo de costos. Para acumular los costos totales y determinar los costos unitarios de producción, debe esperarse la conclusión de cada periodo de costos (pág. 121).*

Analizando la definición anterior, se puede observar que se debe esperar a la terminación de un periodo para determinar las cantidades que se incurrieron para los distintos conceptos de costos, esto quiere decir que, la información no necesariamente puede ser oportuna que sirva para la toma de decisiones económicas.

García (2014) define los costos predeterminados de la siguiente manera:

*Estos costos se determinan con anterioridad al periodo de costos o durante el transcurso del mismo. Tal situación nos permite contar con una información más oportuna y anticipada de los costos de producción, así como controlarlos mediante comparaciones entre costos predeterminados y costos históricos (pág. 121).*

Como se hizo notar, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece de qué manera debe determinarse el costo de lo vendido para efectos fiscales, tanto para las empresas con actividades comerciales de adquisición y enajenación de mercancías, y para las que tienen actividades distintas a la adquisición de mercancías, la identificación de las erogaciones que forman el costo de lo vendido

recae en la aplicación de los métodos de determinación de este, sin embargo, existen reglas especiales en deducciones autorizadas para quienes realicen desarrollos inmobiliarios o celebren contratos de obra inmueble.

#### **4.5 REGLAS ESPECIALES EN DEDUCCIONES POR CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE**

Una opción para poder deducir las erogaciones que realiza una Persona Moral que con actividad de construcción en lugar de las deducciones autorizadas establecidas en el artículo 25 de la LISR (2020), es la que viene establecida en el artículo 30 de la LISR (2020), cabe señalar que esta opción es exclusivamente para contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble, por mencionar algunos.

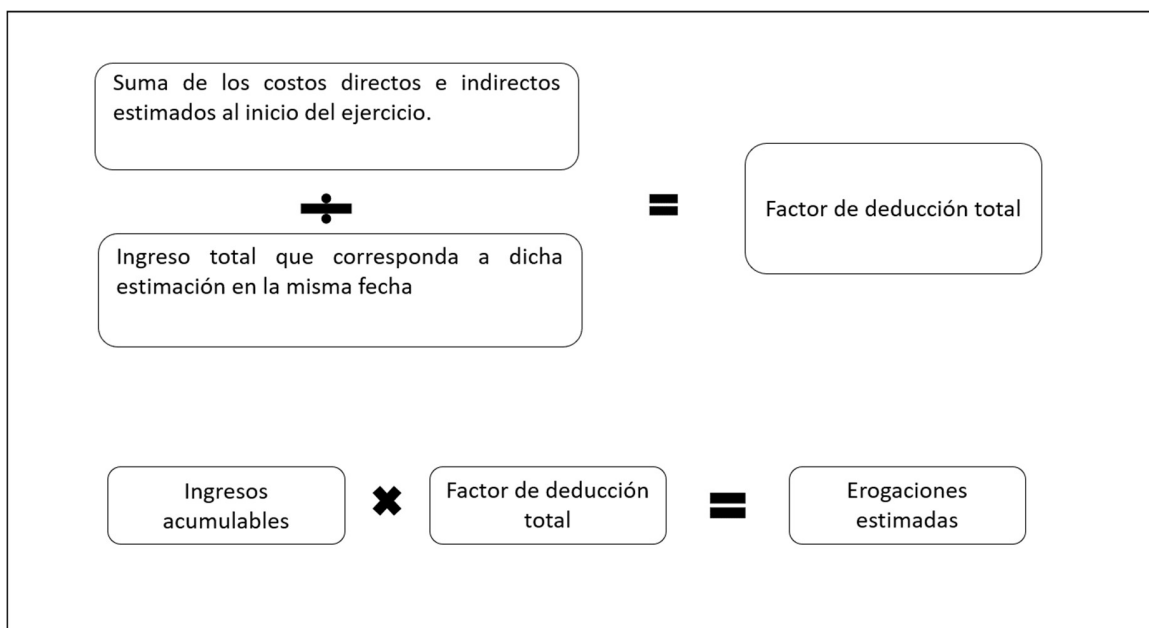
El artículo 30 de la LISR (2020) contempla lo siguiente:

*Artículo 30. Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 19 y 25 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o*

*por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios a que se refiere este artículo, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra o de la prestación del servicio, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra o de la prestación del servicio de que se trate, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha, conforme a lo dispuesto en este párrafo.*

En dicho artículo se habla del concepto de erogaciones estimadas, es decir, erogaciones que se cree se van a realizar en el ejercicio en que se obtienen los ingresos acumulables por la realización de la obra objeto del contrato, la deducción de las erogaciones estimadas está sujeta a la determinación del factor de deducción, ver figura 4.2.

Figura 4.2 Determinación de las erogaciones estimadas.



Fuente: Creación propia.

La determinación anterior corresponde a las erogaciones estimadas que podrán ser deducibles en un ejercicio y enfrentadas contra el ingreso acumulable en el mismo ejercicio que estos se obtengan, a esto se añade que se deberá calcular el factor de deducción total a que se refiere el primer párrafo del citado artículo 30 de la LISR (2020) por cada obra.

La determinación del factor de deducción total por cada obra es para compararlo con el factor de erogaciones estimadas al final de cada ejercicio, tal como lo establece el tercer y cuarto párrafo del artículo 30 de la LISR (2020).

*Art. 30 LISR (2020) tercer y cuarto párrafo. (...) Este factor se comparará al final de cada ejercicio con el factor utilizado en el propio ejercicio y en los ejercicios anteriores, que corresponda a la obra o a la prestación del servicio de que se trate. Si de la comparación resulta que el factor de deducción que corresponda al final del ejercicio de que se trate es menor que cualquiera de los anteriores, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias, utilizando este factor de deducción menor, debiendo modificar el monto de las erogaciones estimadas deducidas en cada uno de los ejercicios de que se trate.*

*Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el factor de deducción total al final del ejercicio es menor en más de un 5% al que se hubiera determinado en el propio ejercicio o en los anteriores, se pagarán, en su caso, los recargos que correspondan.*

La finalidad de comparar el factor de deducción total y el factor de deducciones estimadas es para determinar la diferencia entre ambos factores, por lo que sí el factor de deducción total es menor al estimado en más de un 5%, el contribuyente deberá presentar las declaraciones complementarias utilizando el factor de deducción menor, y en su caso pagar los recargos correspondientes.

Es oportuno mencionar que estas reglas especiales para deducir erogaciones estimadas se deben a que, por la naturaleza de la actividad de construcción, pudieran abarcar varios ejercicios fiscales, por consiguiente, cada ejercicio se acumula solo una parte del total a cobrar y acumular, es por lo que se debe determinar el costo real en el ejercicio que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra.

Para ejercer la opción por cada obra inmueble y deducir las erogaciones estimadas se deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, conforme al último párrafo del artículo 30 LISR (2020).

Artículo 30 LISR (2020) último párrafo. Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras o por el inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes, además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Se debe agregar que, se tiene que realizar un análisis profundo de las opciones que hay para determinar el costo de lo vendido, pues tomar la mejor decisión apoyándose de la información de las operaciones de la empresa traerá consigo, en su caso, la determinación correcta de la utilidad fiscal para el pago de impuesto sobre la renta, hasta este momento se tienen las bases establecidas en la norma contable, es decir, el reconocimiento de los ingresos y su costo de venta, así como su efecto en el ámbito fiscal, en qué momento deben acumularse dichos ingresos, y las opciones que se tienen para deducir el costo de lo vendido.

#### **4.6 RESULTADO FISCAL, UTILIDAD FISCAL Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Anteriormente se aludió la importancia de los momentos de acumulación de los ingresos, pues resultan ser un concepto importante para la determinación de la utilidad fiscal por las operaciones realizadas, al igual que los ingresos, las deducciones autorizadas son esenciales para el cálculo de dicha utilidad, de estos factores depende el pago del Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación del pago del impuesto anual como sigue:

*Artículo 9 LISR (2020). Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
  
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

*(...)*

Como lo establece el artículo anterior, la empresa constructora deberá acumular la totalidad de sus ingresos obtenidos por los contratos de obra en un ejercicio, siguiendo las reglas establecidas en la misma ley de Impuesto Sobre la Renta, a estos ingresos, se le deberá disminuir las deducciones autorizadas, es decir, el costo de lo vendido, y demás gastos que se incurran.

La determinación de la utilidad fiscal y en su caso el resultado fiscal tiene sus excepciones respecto a la utilidad contable determinada conforme a las Normas de Información Financiera, pues el objetivo de la normatividad fiscal es el de recaudar a través del cobro de impuestos, mientras que la finalidad de la normatividad contable es el de generar información de la situación del negocio para la toma de decisiones económicas, estos dos resultados deben ser conciliados, teniendo como

base el resultado contable con el fin de llegar al resultado fiscal para determinar sus diferencias.

#### **4.6.1 La importancia de conciliar los resultados Contable y Fiscal**

Se ha hecho énfasis en las diferencias que existen entre la normatividad contable y la normatividad fiscal, dichas diferencias prevalecen en los momentos de reconocer o ciertas operaciones dentro del negocio y el momento que debe considerarse para efectos fiscales, pues no siempre coinciden.

De acuerdo con la (Real Academia Española [RAE], 2019), la palabra conciliar proviene del latín *conciliāre* que significa hacer compatible dos o más cosas, lo que lleva a conciliar o hacer compatibles los resultados contable y fiscal obtenidos en un periodo determinado.

La conciliación de las partidas contables y fiscales son de gran importancia, ya que además de identificar las diferencias entre ambos ayuda a comprender el impacto de las decisiones económicas y financieras dentro del negocio, la base está establecida en la aplicación de las Normas de Información Financiera, tal como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, es una gran herramienta para medir el efecto fiscal de los ingresos y las operaciones realizadas en su conjunto.

## **CAPÍTULO V METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

En este capítulo se incluye la metodología utilizada para la construcción del trabajo y el estudio de caso que se desarrolló con base en lo abordado en el marco teórico y referencial.

### **5.1 INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL**

Para la realización de la investigación documental, se consultó información de fuentes secundarias tales como leyes, normas, revistas, libros, y páginas web relacionadas con el tema sobre la actividad de construcción en México, el reconocimiento ingresos y costos por contratos con clientes, después la recopilación y análisis de información de las fuentes citadas, se procedió a construir la parte teórica y referencial de este trabajo.

### **5.2 INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

El trabajo de campo se realizó con el estudio de caso de una empresa persona moral con actividad económica de construcción de obra pública, a la cual se concretaron visitas para conocer los procesos que tiene para la realización de su actividad, así se obtuvo la información acerca de su objeto, organización, trayectoria empresarial, ingresos, costos, contratos, e información general, la información recopilada fue en sitio de observación directa por la cual se obtuvo de primera mano.

## **5.3 ESTUDIO DE CASO**

### **5.3.1 Constitución de la empresa CDY Construcciones S.A. de C.V.**

La empresa CDY Construcciones S.A. de C.V., fue constituida el 16 de diciembre de 2015, sociedad anónima de capital variable conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles, con duración de noventa y nueve años contados a partir de la firma de la escritura, algunos de los objetos sociales mencionados en el acta constitutiva son:

- La realización de todo tipo de obras y supervisión de estas, sean públicas o privadas, relacionadas con la construcción, conservación, reparación o demolición de inmuebles, los trabajos de planeación, diseño, exploración, localización y perforación conducentes; así como la adquisición, enajenación, administración, arrendamiento, promoción, proyecto, diseño y fraccionamiento de estos, diseñar, proyectar. Presupuestos, formular avalúos, realizar supervisar y dirigir todo tipo de obras de ingeniería y arquitectura sean públicas o privadas relacionadas con la construcción, conservación, reparación mantenimiento y demolición de inmuebles, caminos, carreteras, bordos, abrevaderos, desmontes agrícolas o ganaderos; así como la exploración, localización y perforación de todo tipo de pozos, previo los permisos correspondientes.
- La construcción, conservación mantenimiento y supervisión de caminos, carreteras, aeropuertos, vías férreas, líneas de conducción de aguas e hidrocarburos, líneas eléctricas de alta y baja tensión, obras de drenaje, puentes, terracerías y pavimentos en general.

### **5.3.2 Características fiscales**

#### **Régimen fiscal**

La CDY Construcciones S.A. de C.V. se encuentra bajo el régimen general de ley personas morales del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos se acumulan sobre devengación, no sobre flujos de efectivo.

#### **Obligaciones fiscales**

Según su constancia de situación fiscal, las obligaciones fiscales son las siguientes:

- Pago definitivo mensual de IVA
- Declaración informativa de IVA con la anual de ISR
- Declaración anual de ISR del ejercicio Personas Morales
- Declaración de proveedores de IVA
- Entero de retenciones mensuales de ISR por sueldos y salarios
- Pago provisional mensual de ISR personas morales régimen general.

#### **Actividad económica**

La actividad económica comprende la construcción de ingeniería civil o pesada, construcción de carreteras, autopistas, terracerías, puentes, pasos a desnivel y

aeropistas, así como comercio al por mayor de otros materiales para la construcción.

### **5.3.3 Valoración de actividades del ejercicio 2019**

De la información recopilada en el centro de trabajo de la empresa en cuestión, se obtuvo información necesaria para seleccionar una muestra representativa de las actividades realizadas en el ejercicio 2019.

#### **Documentación Corporativa, Contable y Fiscal requerida para la elaboración del estudio de caso**

1. Acta constitutiva
2. Trayectoria empresarial
3. Constancia de situación fiscal
4. Contratos de obra realizada u obra en proceso.
5. Manual de políticas contables
6. Información que integra la contabilidad como lo son pólizas contables, libro diario, libro mayor, balanzas de comprobación analíticas, estados de cuenta.
7. Papeles de trabajo para la determinación de impuestos, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor a Agregado, Impuesto Sobre la Renta retenido por Sueldos y Salarios.
8. Declaraciones y pagos provisionales mensuales, declaraciones mensuales definitivas, declaraciones informativas mensuales.

### 5.3.4 Resultado de la revisión realizada a las actividades de 2019

#### Información recibida de los contratos de obras de construcción

De la revisión practicada a los contratos de obra de construcción, se tiene que todos son contratos de obra pública por tiempo determinado a precios unitarios, ya que los ingresos se obtuvieron en base a estimaciones facturadas, conforme se acreditó el cumplimiento de los trabajos, el cobro de los ingresos fue cobrado parcialmente, al cierre del ejercicio 2019 solo un se tiene una obra en proceso que finalizó en el mes de enero 2020.

#### Ingresos exhibidos

Derivado del análisis y revisión de la información obtenida, se encontró que CDY Construcciones S.A. de C.V., obtuvo los siguientes ingresos al 31 de diciembre de 2019, ver tabla 5.1.

Tabla 5.1 Relación de ingresos ejercicio 2019.

<b>Cuenta</b>	<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>
4100-001-000	Ingresos por contratos de obras de construcción	\$25,814,679.03
4100-002-000	Ingresos por renta de maquinaria	668,104.22
4100-003-000	Ingresos comercializadora materiales	322,461.28
<b>Total Ingresos</b>		<b>\$26,805,244.53</b>

Fuente: creación propia.

Los ingresos acumulables que se consideraron para pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta son los mismos reconocidos en contabilidad, los cuales también fueron considerados acumulables para la determinación del impuesto sobre la renta anual por la cantidad de \$26'806,244.53, se realizaron pagos provisionales durante el ejercicio fueron por \$119,819.00.

### **Costo de ventas y Costo de lo vendido exhibido**

El costo de ventas determinado para el ejercicio 2019 es el siguiente. Ver tabla 5.2

Tabla 5.2 Costo de ventas ejercicio 2019.

<b>Cuenta</b>	<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>
5100-001-000	Costos de contratos de obras terminadas	\$23,737,439.34
5100-002-000	Renta de maquinaria	602,725.01
5100-003-000	Costos comercializadora de materiales	312,586.21
<b>Total costo de ventas</b>		<b>\$24,652,750.56</b>

Fuente: creación propia.

La totalidad de deducciones autorizadas para efectos del Impuesto sobre la Renta es por la cantidad de \$26'627,077.53, de los cuales \$24'652,750.56 corresponden al costo de lo vendido y \$1'974,326.97 a gastos generales, el costo de lo vendido para efectos fiscales y el costo de ventas contable reflejan las mismas cantidades, se consideraron la totalidad como deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

### **5.3.5 Análisis de la práctica contable y fiscal empleada por la empresa.**

Se analizaron las partidas contables y fiscales más significativas abordadas en el marco teórico del presente trabajo, esto para la identificación de las deficiencias en el proceso contable y su influencia en el resultado fiscal, como resultado de dicho análisis se identifica la necesidad de la aplicación de las Normas de Información Financiera para la obtención de información contable confiable respecto a las operaciones de la empresa constructora en sus contratos de obra, sus ingresos y sus costos, ya que para la obtención

Se encontraron deficiencias en las prácticas contables de la empresa referente al reconocimiento de ingresos y costos, así como la acumulación de ingresos y deducción de costo y gastos para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se encontró principalmente que los registros de las transacciones de la empresa constructora se realizaron con base en criterios fiscales.

#### **Análisis de los contratos de obra**

No se toma en cuenta lo estipulado en el contrato de obra, respecto a la información al plan de trabajo para dar cumplimiento al objeto de mismo, la empresa constructora no identifica claramente las obligaciones a cumplir que afectan la contabilidad y los momentos en que deben registrarse sus efectos.

## **Análisis de los ingresos Exhibidos**

Se encontró que los ingresos correspondientes a las estimaciones fueron registrados en contabilidad con fundamento en artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que una vez expedido el CFDI de ingresos se realizó el registro en contabilidad.

## **Análisis del costo de obra**

El costo de obras terminadas se determinó conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos establecido en la Ley del Impuesto Sobre la renta, al igual que los ingresos, el costo de ventas se registró aplicando bases fiscales, por lo que el costo de ventas es reconocido en el resultado contable conforme se van realizando las erogaciones y se obtiene el comprobante fiscal para el cumplimiento del contrato.

### **5.3.5 Selección de la muestra**

De la totalidad de contratos de obra que celebró la empresa CDY Construcciones S.A. de C.V. se seleccionó un contrato como muestra, este contrato tiene como objeto la rehabilitación de un camino de acceso en el estado de Guerrero. Para efectos del estudio de caso se cambió el nombre del contratante por Secretaria de Energía Federal y el número de contrato por Contrato 2019001.

## **Contrato 2019001 Secretaria de Energía Federal**

El contrato seleccionado como muestra para efectos del estudio de caso es el contrato 2019001 celebrado entre la empresa CDY Construcciones S.A. de C.V. y la Secretaria de Energía Federal, el contrato es por tiempo determinado a precios unitarios, para realizar trabajos de rehabilitación de un camino de acceso en el estado de Guerrero del km 38+500 al km 67+000, el plazo para la realización de los trabajos es del 21 de octubre de 2019 al 31 de enero de 2020, el importe es por la cantidad de \$4,468,047.56 (Cuatro millones cuatrocientos sesenta y ocho mil cuarenta y siete pesos 56/100 m.n.) más el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

### **5.3.5.1 Información de los ingresos**

El monto total del contrato 2019001 fue por \$4'468,047.56 (Cuatro millones cuatrocientos sesenta y ocho mil cuarenta y siete pesos 56/100 m.n.) más el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se pactó cobrar el ingreso total en 7 estimaciones hasta la conclusión de los trabajos.

Se expidieron Comprobantes Fiscales de ingresos para amparar el cobro de las 7 estimaciones durante pactadas en el contrato en 2019 y 2020. Ver tabla 5.3

Tabla 5.3 Relación de CFDI de ingresos expedidos contrato 2019001.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**RELACIÓN DE CFDI DE INGRESOS EXPEDIDOS**  
**CONTRATO 2019001**  
**OBRA: REHABILITACIÓN DE CAMINO DE ACCESO DEL Km 38+500 al Km 67+000**

ESTIMACIÓN	FOLIO	FECHA	IMPORTE	IVA	TOTAL	PERIODO COMPRENDIDO	FECHA DE PAGO
1	B-47	06/11/2019	170,380.00	27,260.80	197,640.80	20 AL 31 OCTUBRE 2019	29/11/2019
2	B-48	08/11/2019	206,674.39	33,067.90	239,742.29	01 AL 15 NOVIEMBRE 2019	29/11/2019
3	B-50	13/12/2019	500,688.10	80,110.10	580,798.20	16 AL 30 NOVIEMBRE 2019	19/12/2019
4	B-57	13/12/2019	71,204.10	11,392.66	82,596.76	01 AL 15 DE DICIEMBRE 2019	27/12/2019
5	B-58	18/12/2019	332,120.09	53,139.21	385,259.30	16 AL 31 DICIEMBRE 2019	13/01/2020
6	B-64	11/01/2020	1,710,679.85	273,708.78	1,984,388.63	01 AL 15 DE ENERO 2020	24/02/2020
7	B-66	24/01/2020	1,476,301.03	236,208.16	1,712,509.19	16 AL 31 ENERO 2020	27/02/2020
<b>TOTAL</b>			<b>4,468,047.56</b>	<b>714,887.61</b>	<b>5,182,935.17</b>		

Fuente: creación propia.

Los ingresos por estimaciones facturados fueron registrados en cuentas de resultados en la cuenta 4100-001-000 "Ingresos por contratos de obras de construcción". Ver tabla 5.4.

Tabla 5.4 Reporte de ingresos registrados en contabilidad.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**REPORTE DE INGRESOS REGISTRADOS EN CONTABILIDAD CONTRATO 2019001**

**Ejercicio 2019**

**Cuenta 4100-001-000 Ingresos por contratos de obras de construcción**

DESCRIPCIÓN	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	TOTAL
Estimación 1	\$ 170,380.00	\$ -	\$ 170,380.00
Estimación 2	206,674.39	-	206,674.39
Estimación 3		500,688.10	500,688.10
Estimación 4	-	71,204.10	71,204.10
Estimación 5	-	332,120.09	332,120.09
<b>Total Ingreso registrado</b>	<b>\$ 377,054.39</b>	<b>\$ 904,012.29</b>	<b>\$ 1,281,066.68</b>

**Ejercicio 2020**

**Cuenta 4100-001-000 Ingresos por contratos de obras de construcción**

DESCRIPCIÓN	ENERO
Estimación 6	\$ 1,710,679.85
Estimación 7	1,476,301.03
<b>Total Ingreso registrado</b>	<b>\$3,186,980.88</b>

Fuente: creación propia.

### 5.3.5.2 Información del Costo de Ventas

Los costos incurridos en el Contrato 2019001 fueron registrados mes con mes en la cuenta de resultados 5100-001-000 "Costos de obras", los conceptos que componen el costo registrado son; costos de materiales, costo de mano de obra,

costo de herramientas y equipo, los cuales están directamente relacionados con los trabajos realizados para el cumplimiento del contrato, las cantidades mensuales registradas se muestran a continuación. Ver tabla 5.5 Reporte de Costos de Obra Contrato 2019001.

Tabla 5.5 Reporte de Costos de Obra Contrato 2019001.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**REPORTE DE COSTOS DE OBRA REGISTRADOS EN CONTABILIDAD CONTRATO 2019001**

<b>Ejercicio 2019</b>
-----------------------

**Cuenta 5100-001-000 Costo de obras**

DESCRIPCIÓN	Octubre	Noviembre	Diciembre	TOTAL
Costos materiales	\$ 89,859.37	\$ 879,947.63	\$ 470,148.51	\$ 1,439,955.51
Costo mano de obra	74,203.97	215,889.14	\$ 264,927.30	555,020.41
Costo de herramientas y equipo	8,917.89	34,937.99	\$ 33,587.04	77,442.92
<b>Total costo registrado</b>	<b>\$ 172,981.23</b>	<b>\$ 1,130,774.76</b>	<b>\$ 768,662.85</b>	<b>\$ 2,072,418.84</b>

<b>Ejercicio 2020</b>
-----------------------

**Cuenta 5100-001-000 Costo de obras**

DESCRIPCIÓN	ENERO	TOTAL
Costos materiales	\$ 667,736.36	\$ 667,736.36
Costo mano de obra	314,707.00	\$ 314,707.00
Costo de herramientas y equipo	20,929.03	\$ 20,929.03
<b>Total costo registrado</b>	<b>\$ 1,003,372.39</b>	<b>\$ 1,003,372.39</b>

Fuente: creación propia.

### 5.3.5.3 Utilidad bruta del Contrato de Obra 2019001

Una vez integrados los ingresos y costos correspondientes al contrato 2019001, se conoció que el resultado contable se determinó mes a mes considerando las estimaciones facturadas al 31 de diciembre de 2019, también se conoció la utilidad contable al 31 de enero de 2020, fecha en que finalizó la obra para entonces el contrato se había cumplido y se conocía la totalidad del ingreso facturado y los costos incurridos, para conocer cómo fue realizado determinado el resultado contable; ver tabla 5.6 Estado de resultados Contrato de Obra 2019001.

Tabla 5.6 Estado de resultados Contrato de Obra 2019001.

<b>CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.</b>				
<b>ESTADO DE RESULTADOS DEL CONTRATO 2019001</b>				
<b>CONCEPTO</b>	<b><u>2019</u></b>			<b><u>2020</u></b>
	<b>OCTUBRE</b>	<b>NOVIEMBRE</b>	<b>DICIEMBRE</b>	<b>ENERO</b>
Ingreso	\$ -	\$ 377,054.39	\$ 904,012.29	\$ 3,186,980.88
Costos	172,981.23	1,130,774.76	980,874.12	1,003,372.39
Utilidad (pérdida)	<u>(172,981.23)</u>	<u>(753,720.37)</u>	<u>(76,861.83)</u>	<u>2,183,608.49</u>
<b>% Utilidad</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>69%</b>

Fuente: Creación propia.

De lo anterior se puede observar que en los periodos de octubre a diciembre de 2019 se tiene perdida contable, con esta información se cerró el ejercicio y es la reflejada en los estados financieros, se debe recordar que este panorama es el que se presenta a los usuarios de la información financiera, pues refleja los el reconocimiento de los ingresos y costos del contrato, dicha información se distorsiona y no refleja la realidad ya que se determinó una utilidad hasta el siguiente ejercicio en enero de 2020.

#### **5.3.5.4 Impuesto Sobre la Renta pago provisional mensual correspondiente a los ingresos del Contrato de Obra 2019001.**

Para los efectos del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, se consideraron acumulables los ingresos que amparan los comprobantes fiscales expedidos por las estimaciones, el coeficiente utilizado es de 0.0149 el cual se determinó en la declaración anual del ejercicio 2018, a continuación, se muestra el concentrado de ingresos considerados para el pago provisional mensual del Impuesto Sobre la Renta ejercicio de octubre a diciembre 2019 y enero 2020. Ver tabla 5.7

Tabla 5.7 Concentrado de ingresos nominales del Contrato 2019001.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**

**CONCENTRADO DE INGRESOS CONSIDERADOS PARA PAGO PROVISIONAL MENSUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**CONTRATO 2019001**

**EJERCICIO 2019**

<b>PERIODO</b>	<b>ESTIMACIONES FACTURADAS</b>	<b>TOTAL INGRESOS NOMINALES PARA PAGO PROVISIONAL</b>	<b>ACUMULADO</b>
OCTUBRE	-	-	-
NOVIEMBRE	377,054.39	377,054.39	377,054.39
DICIEMBRE	904,012.29	904,012.29	1,281,066.68
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 1,281,066.68</b>	<b>\$ 1,281,066.68</b>	

**EJERCICIO 2020**

<b>PERIODO</b>	<b>ESTIMACIONES FACTURADAS</b>	<b>TOTAL INGRESOS NOMINALES PARA PAGO PROVISIONAL</b>	<b>ACUMULADO</b>
ENERO	3,186,980.88	3,186,980.88	3,186,980.88
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 3,186,980.88</b>	<b>\$ 3,186,980.88</b>	

Fuente: creación propia

Tomando en cuenta el concentrado anterior los pagos provisionales mensuales correspondiente al contrato 2019001 se presentaron de la siguiente manera; ver tabla 5.8.

Tabla 5.8 Determinación del pago provisional ISR contrato 2019001.

<b>CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.</b>				
<b>DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL MENSUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>				
<b>CONTRATO 2019001</b>				
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R.)</b>	<b>oct-19</b>	<b>nov-19</b>	<b>dic-19</b>	<b>ene-20</b>
INGRESOS MESES ANTERIORES	-	-	377,054	-
INGRESOS DEL MES	-	377,054	904,012	3,186,981
INGRESOS NOMINALES	-	377,054	1,281,067	3,186,981
COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.0149	0.0149	0.0149	0.0149
UTILIDAD FISCAL	-	5,618	19,088	47,486
AMORTIZACION PERDIDAS FISCALES	-	-	-	-
UTILIDAD FISCAL AJUSTADA	-	5,618	19,088	47,486
TASA	30%	30%	30%	30%
PAGO PROVISIONAL DE ISR	-	1,685	5,726	14,246
PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES	-	-	1,685.00	-
<b>ISR POR PAGAR DEL PERIODO</b>	-	<b>1,685</b>	<b>4,041</b>	<b>14,246</b>

Fuente creación propia.

## 5.4 METODOLOGÍA

Se elige trabajar con un estudio de caso, para efectos del trabajo se le asignará al a empresa en cuestión el nombre de CDY Construcciones S.A. de C.V. para recabar la información se concretaron visitas al centro de trabajo, previamente acordadas con el responsable de la administración de esta.

Las actividades para recabar información se presentan cronológicamente en la tabla 5.9

Tabla 5.9 Bitácora de trabajo

Actividad	Fecha	Resultado
Primer contacto con la empresa	03-09-2019	Se realizó la solicitud formal para concretar la primera reunión a la empresa.
Primera visita a la empresa	09-09-2019	Se realizó un recorrido las oficinas de la empresa, la persona con quien se concretó la primera visita presentó al investigador.
Segunda visita	14-10-2019	Se recopiló la documentación requerida para el desarrollo del trabajo.
Tercera visita	31-01-2020	Se obtuvo información del cierre del ejercicio, misma que se presentará en la declaración anual.

Fuente: Creación propia.

## 5.5 ESTADO DE HIPÓTESIS O PROBLEMA

La hipótesis enunciada como:

La aplicación y el apego de la NIF D-1 en el reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes, tendrá como impacto dar certidumbre al momento de reconocer dichos ingresos para la toma de decisiones económicas, así como su acumulación para el pago de Impuesto Sobre la Renta de manera proporcional y equitativa.

Se prueba con la realización de la propuesta, en la que se observa que la implementación del principio básico para el reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes establecido en la NIF D-1, da certeza financiera en el resultado mostrado por la implementación del método de entrada para medir el avance hacia la satisfacción completa de las obligaciones a cumplir en un contrato.

La aplicación de las Normas de Información financiera generó un impacto positivo en la determinación del resultado contable, ya que se obtuvieron las herramientas para generar información confiable respecto al reconocimiento de los ingresos y costos en un periodo determinado sobre bases contables y no sobre registros de comprobantes fiscales.

Los ingresos para el Impuesto Sobre la Renta fueron acumulados con base en el artículo 17 penúltimo párrafo, en el momento de la expedición del comprobante fiscal de ingresos que ampararon las estimaciones, sin embargo, para la determinación del impuesto anual, y determinar el factor de deducción erogaciones estimadas fue necesario contar con los ingresos estimados, por lo que el impuesto determinado fue en proporción a los acumulables en términos fiscales.

## **PROPUESTA**

La propuesta se realiza con base en la construcción teórica y en los hallazgos identificados en el caso de estudio, se propone determinar la utilidad contable mediante la aplicación de las normas contables en el contrato muestra 2019001, para tener como resultado el correcto reconocimiento de los ingresos obtenidos y costos realizados por contratos de obra, por consiguiente, determinar la utilidad fiscal para comparar los resultados obtenidos.

Se deberá identificar cuáles son los tipos de contratos obtenidos durante el ejercicio, identificar la obligación a realizar, el monto de la contraprestación acordado por el contratista y contratante, las especificaciones del trabajo a realizar, fechas ciertas del derecho de cobro de los ingresos por el grado de avance de las obras.

El registro para el reconocimiento de los ingresos obtenidos se realizará por el método avance de obra, considerando el método de entrada (costos incurridos), establecido en la NIF D-1 ingreso por contratos de clientes. Los costos se reconocerán a medida que se transfiere el control del servicio al contratante, tal como lo establece la NIF D-2 costos por contratos con clientes, una vez aplicadas las normas contables mencionadas se obtendrá la utilidad o pérdida neta a medida que la empresa transfiera al cliente el control sobre los bienes y servicios.

Una vez reconocidos los ingresos conforme a los principios básicos de las Normas de Información Financiera aplicables, se calculará el Impuesto Sobre la Renta, se analizará en que fracción recae la acumulación de los ingreso, desde el momento del reconocimiento o el momento de expedición del comprobante fiscal de

acuerdo al artículo 17 de la LISR, lo anterior para el cumplimiento del pago provisional establecido en el artículo 14 de la LISR, finalmente se hará la conciliación contable fiscal para comprobar el efecto del momento de reconocimiento y acumulación de ingresos respectivamente, determinando la utilidad contable del periodo, así como el resultado fiscal del mismo, considerando también el Impuesto Sobre la Renta anual.

### **Registro y reconocimiento de los ingresos**

Como se ha mencionado a lo largo del trabajo la NIF D-1 tiene como objetivo dar mayor consistencia en el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes, esto cuando se transfiera el control sobre los bienes o servicios acordados con el cliente a cambio de un monto que se tenga derecho a recibir por dichos bienes o servicios, es por lo que se aplica el principio básico para el reconocimiento de los ingresos.

El reconocimiento de los ingresos conforme al principio básico se realiza aplicando los siguientes pasos:

- *Paso 1: identificar el contrato (o contratos) con el cliente;*
- *Paso 2: identificar las obligaciones a cumplir en el contrato;*
- *Paso 3: determinar el precio de la transacción;*
- *Paso 4: asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato; y*
- *Paso 5: reconocer el ingreso cuando (a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir.*

## **Implementación del Paso 1: Identificación del contrato**

Se aplican los criterios establecidos para la identificación del contrato 2019001.

- a) Las partes del contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.**

Contrato por tiempo determinado a precios unitarios donde se denomina “contratante” a la Secretaría de Energía Federal y “contratista” a CDY Construcciones S.A. de C.V., establecen declaraciones para constar que contratante y contratista tienen capacidad jurídica para contratar, cuentan con los recursos humanos y técnicos, económicos y materiales necesarios para ejecutar el objeto del contrato, se comprometen así, a cumplir con las obligaciones establecidas.

- b) La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.**

El contratante establece como derecho recibir la terminación de los trabajos objetos del contrato, el contratista establece como derecho recibir como pago el monto total establecido por la realización de los trabajos acordados.

- c) Se identifican las condiciones de pago**

El Contratante hizo pagos mediante la formulación de estimaciones quincenales que abarcaron conceptos de trabajos terminados.

#### **d) Sustancia económica del contrato**

El contrato en cuestión tiene sustancia económica, ya que la obtención y reconocimiento de los costos e ingresos modificaron los riesgos y montos de efectivo como resultado del contrato.

#### **e) Probabilidad del cobro**

Se identificó capacidad de pago por parte del contratante, ya que se establecieron montos, fechas y condiciones para recepción de la contraprestación a la que se tiene derecho.

### **Implementación del Paso 2: Identificación de las obligaciones a cumplir**

Obligaciones del Contratante:

- Entregar el inmueble en donde deban llevarse a cabo los trabajos materia del contrato.
- Pago del anticipo para inicio de los trabajos.
- Cubrir el importe de las estimaciones a los 30 días naturales contados a partir de la fecha que se hubieran autorizado.

#### Obligaciones del Contratista:

- Ejecutar hasta su total terminación, los trabajos consistentes en: Rehabilitación del camino de acceso en el estado de Guerrero del km 38+500 a 67+000.
- Ejecutar los trabajos iniciando el 21 de octubre de 2019 y finalizando el 31 de enero 2020 de acuerdo con el programa de ejecución de obra.
- Ejecutar los trabajos de acuerdo con los programas de obra, equipos, materiales, será la base conforme se medirá el avance de ejecución de los trabajos.

#### **Implementación de los pasos 3 y 4: Determinación y asignación del precio de la transacción**

El monto total de los trabajos objeto del contrato es por \$4'468,047.56 (Cuatro millones cuatrocientos sesenta y ocho mil cuarenta y siete pesos 56/100 M.N.), más el Impuesto al Valor Agregado.

#### **Implementación del paso 5: Reconocimiento del Ingreso**

Para este punto se desarrolla el registro y reconocimiento del contrato 2019001 conforme a lo establecido en el paso 5 del principio básico de la NIF D-1, dicho ingreso se reconocerá cuando se satisfaga el control de los trabajos acordados en el contrato a lo largo del tiempo, de igual manera se reconocen y registran los costos incurridos con el contrato de obra, su asociación con el ingreso, y su aplicación a la utilidad, conforme a la NIF D-2 Costos por contratos con clientes.

## Implementación del método de entrada para determinar el avance de obra

Se elige implementar el método de entrada para evaluar el avance hacia la satisfacción completa de la obligación del contrato, ya que el objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento al transferir el control sobre los trabajos a realizar objeto del contrato de obra, de esta manera conocer la utilidad de cada periodo.

La empresa CDY Construcciones SA de CV tuvo costos incurridos por la cantidad de \$3'288,002.50 (tres millones doscientos ochenta y ocho mil dos pesos 50/100 M.N.), teniendo una utilidad del 26%, todos los costos incurridos se mandaron directamente a la obra, ya que no se contó con almacén. Ver tabla 5.10

Tabla 5.10 Determinación de utilidad estimada contrato 2019001

CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD ESTIMADA OBRA CONTRATO 2019001		
Ingreso total	4,468,047.56	100%
Costo estimado	<u>3,288,002.50</u>	74%
<b>Utilidad estimada</b>	<b><u>1,180,045.06</u></b>	26%

Fuente: creación propia

## Determinación del avance de obra

Una vez registrados los movimientos de octubre al diciembre 2019, se determina porcentaje de avance de obra conforme al avance hacia la satisfacción completa método de entrada NIF-D-1 y NIF D-2. Ver. tabla 5.11.

Tabla 5.11 Determinación avance de obra sobre costos incurridos ejercicio 2019.

<b>CDY CONSTRUCCIONES, S.A. de C.V.</b>			
<b>DETERMINACIÓN AVANCE DE OBRA METODO DE ENTRADA</b>			
<b>CONTRATO 2019001</b>			
<b>EJERCICIO 2019</b>			
	<b>OCTUBRE</b>	<b>NOVIEMBRE</b>	<b>DICIEMBRE</b>
Costo incurrido en el mes	172,981.23	1,130,774.76	980,874.12
Acumulado	172,981.23	1,303,755.99	2,284,630.11
(/) Costo estimado total	3,288,002.50	3,288,002.50	3,288,002.50
(=) % avance de la obra	<b>5%</b>	<b>40%</b>	<b>69%</b>
Ingreso total del contrato	4,468,047.56	4,468,047.56	4,468,047.56
(x) % avance de la obra	5%	40%	69%
(=) Ingreso devengado del periodo	<b>235,063.19</b>	<b>1,771,666.47</b>	<b>3,104,570.63</b>

Fuente: creación propia

La determinación del avance de obra va en relación de los costos incurridos en un periodo determinado, el porcentaje de avance refleja la cantidad a la que se tiene derecho a cobrar sobre el ingreso total, esa cantidad a la que se tiene derecho es el ingreso devengado del periodo, el cual se debe reconocer por la transferencia del control de los trabajos.

Bajo las mismas reglas se realiza la determinación del avance de obra correspondiente al mes de enero de 2020. Ver tabla

Tabla 5.12 Determinación avance de obra sobre costos incurridos ejercicio 2020

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. de C.V.**  
**DETERMINACIÓN AVANCE DE OBRA METODO DE ENTRADA**  
**CONTRATO 2019001**  
**EJERCICIO 2020**

	<b>ENERO</b>
Costo incurrido en el mes	1,003,372.39
Acumulado	-
(/) Costo estimado total	3,288,002.50
(=) % avance de la obra	<b>31%</b>
Ingreso total del contrato	4,468,047.56
(x) % avance de la obra	31%
(=) Ingreso devengado del periodo	<b>1,363,476.93</b>

Fuente: creación propia

Como los trabajos de rehabilitación terminan en el mes de enero del ejercicio 2020, el porcentaje de avance se calcula sobre los costos incurridos únicamente de ese periodo, para obtener de esa manera el ingreso devengado de enero, lo anterior refleja el ingreso a reconocer correspondiente al periodo independientemente que el contrato haya iniciado en el ejercicio 2019.

**Determinación del resultado contable**

Determinado el ingreso devengado correspondiente al ejercicio 2019 se realiza el estado de resultados de ese mismo ejercicio para reflejar la utilidad por los trabajos realizados de la obra. Ver tabla 5.12

Tabla 5.12 Estado de resultados de octubre a diciembre 2019.

<b>CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.</b>			
<b>ESTADO DE RESULTADOS DEL CONTRATO 2019001</b>			
<b>DEL 1 AL 31 DE OCTUBRE 2019</b>			
<b>CONCEPTO</b>	<b>OCTUBRE</b>	<b>NOVIEMBRE</b>	<b>DICIEMBRE</b>
Ingreso	\$ 235,063.19	\$ 1,771,666.47	\$ 3,104,570.63
Costos	172,981.23	1,303,755.99	2,284,630.11
Utilidad (pérdida)	<u>62,081.96</u>	<u>467,910.48</u>	<u>819,940.52</u>
<b>% Utilidad</b>	<b>26%</b>	<b>26%</b>	<b>26%</b>

Fuente: creación propia

Como se puede observar, la aplicación del método de entrada para determinar el grado de avance de la obra generó utilidad contable en cada periodo, esto sobre los costos incurridos, reflejando el ingreso devengado que se tiene derecho a cobrar por dicho avance.

Una vez teniendo la información de los costos incurridos durante el ejercicio 2019, se realizó el estado de resultados correspondiente al mes de enero de 2020, donde se reconocen los ingresos y costos devengados para dicho periodo, en este mes se terminaron los trabajos por los cuales la constructora fue contratada. Ver tabla 5.13.

Tabla 5.13 Estado de resultados enero 2020.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE RESULTADOS DEL CONTRATO 2019001**  
**DEL 1 AL 31 DE ENERO 2020**

<b>CONCEPTO</b>	<b>ENERO</b>
Ingreso	\$ 1,363,476.93
Costos	1,003,372.39
Utilidad (pérdida)	<u>360,104.54</u>
<b>% Utilidad</b>	<b>26%</b>

Fuente: creación propia.

**Resultado de la aplicación de la NIF-D1 y D-2 en comparación con la situación real de la empresa**

Una vez desarrollado la aplicación de la NIF D-1 y la NIF D-2 al contrato muestra de la empresa del estudio de caso, se determinó la utilidad contable con base en las herramientas establecidas en estas las Normas de Información Financiera, en comparación con los criterios y prácticas realizados por la empresa constructora, a continuación, se muestra el cuadro comparativo del resultado obtenido contra el resultado aplicado por la empresa.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**CUADRO COMPARATIVO UTILIDAD DETERMINADA CONTRATO 2019001**

**Utilidad o pérdida determinada aplicando criterios fiscales**

CONCEPTO	<u>2019</u>			<u>2020</u>
	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ENERO
Utilidad (pérdida)	(172,981.23)	(753,720.37)	(76,861.83)	2,183,608.49
% Utilidad	0%	0%	0%	69%

**Utilidad o pérdida determinada aplicando NIF D-1 y NIF D-2**

CONCEPTO	<u>2019</u>			<u>2020</u>
	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ENERO
Utilidad (pérdida)	62,081.96	467,910.48	819,940.52	360,104.54
% Utilidad	26%	26%	26%	26%

Fuente: creación propia

Los resultados reflejan una diferencia considerable entre las utilidades determinadas, se observa con claridad los beneficios para la empresa el aplicar la normatividad contable para el registro de sus transacciones, sin embargo, los resultados expuestos son solo por los ingresos y costos del contrato muestra, por lo

que se integró a la totalidad de ingresos y costos durante el ejercicio teniendo como resultado el siguiente estado de resultados.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2019.**

	<b>ESCENARIO ACTUAL</b>	<b>PROPUESTA</b>
Ingresos por construcción	26,805,244.53	28,628,748.48
Otros Ingresos	0.00	0.00
Costo de ventas	<u>24,652,750.56</u>	<u>24,652,750.56</u>
<b>Utilidad bruta</b>	<b>2,152,493.97</b>	<b>3,975,997.92</b>
<b>GASTOS DE OPERACION</b>		
Gastos generales	<u>1,974,326.97</u>	<u>1,974,326.97</u>
<b>UTILIDAD (PERDIDA) DE OPERACIÓN</b>	<b>178,167.00</b>	<b>2,001,670.95</b>
<b>COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO</b>		
Intereses a favor	0.00	0.00
Intereses a cargo	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>
	0.00	0.00
<b>OTROS GASTOS Y OTROS PRODUCTOS</b>		
Otros gastos	0.00	0.00
Otros productos	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>
	0.00	0.00
<b>UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE IMPUESTOS A LA UTILIDAD</b>	<b>178,167.00</b>	<b>2,001,670.95</b>
Impuesto Sobre la Renta	0.00	0.00
Participación de los Trabajadores en las Utilidades	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>
	0.00	0.00
<b>UTILIDAD (PERDIDA) NETA DEL EJERCICIO</b>	<b><u>178,167.00</u></b>	<b><u>2,001,670.95</u></b>

Fuente: creación propia

Para la determinación del resultado neto del ejercicio se tomó la información de la totalidad de los ingresos y costos exhibidos por la empresa, además se hicieron las siguientes modificaciones:

## **Ingresos**

- A la totalidad de los ingresos exhibidos por la empresa obtenidos durante 2019, se restó la cantidad por \$1'281,066.68 integrada por la suma de los comprobantes fiscales que amparan las estimaciones 1,2,3,4 y 5, ya que habían sido registrados como ingresos y reflejados en el resultado.
- Se sumaron los ingresos devengados determinados con la implementación del método de entrada para determinar el avance de obra, por la cantidad de \$3'104,570.63, correspondientes al ingreso devengado desde el mes de octubre al mes de diciembre de 2019.

## **Costos de ventas**

- Se consideraron los mismos costos, ya que el reconocimiento del ingreso se realizó en los costos incurridos y determinar el avance de obra.

## **Conclusión en la aplicación de la NIF D-1 y D-2**

Una vez visto los resultados obtenidos se concluye lo siguiente:

- El contrato es de suma importancia para el reconocimiento de los ingresos y costos por las actividades a realizar, pues establece los montos y los momentos en los cuales se tiene derecho al cobro.
- Es posible reconocer el ingreso en cada periodo, conforme se va transfiriendo el control de los trabajos realizados, y no hasta la terminación de los trabajos.

- La implementación del método de entrada para determinar el avance de obra proporciona información de la utilidad útil cuanto, al resultado de cada periodo, respecto de la aplicación de criterios fiscales.
- La información obtenida es confiable, oportuna y veraz, resulta de gran utilidad para los diferentes usuarios de dicha información, sin dejar de mencionar que sirve para la toma de decisiones económicas.

### **Cálculos fiscales**

Los cálculos fiscales se realizan para el Impuesto Sobre la Renta, y no para el Impuestos al Valor Agregado, pues la finalidad es conocer el efecto de los ingresos en el pago provisional mensual y en el impuesto anual utilizando la opción de deducir erogaciones estimadas, establecida en el artículo 30 de la Ley del ISR (2020) comparando el resultado con la situación real donde se determinaría conforme al artículo 25 de la Ley del ISR (2020), es decir, sobre costo de lo vendido.

### **Pago provisional mensual**

Se toma como base la información de los comprobantes de ingresos expedidos por concepto de estimaciones de la obra, que a continuación se enlistan.

Relación de comprobantes de ingresos expedidos por concepto de estimaciones.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**RELACIÓN DE CFDI DE INGRESOS EXPEDIDOS**  
**CONTRATO 2019001**

**OBRA: REHABILITACIÓN DE CAMINO DE ACCESO DEL Km 38+500 al Km 67+000**

ESTIMACIÓN	FOLIO	FECHA	IMPORTE	IVA	TOTAL	PERIODO COMPRENDIDO	FECHA DE PAGO
1	B-47	06/11/2019	170,380.00	27,260.80	197,640.80	20 AL 31 OCTUBRE 2019	29/11/2019
2	B-48	08/11/2019	206,674.39	33,067.90	239,742.29	01 AL 15 NOVIEMBRE 2019	29/11/2019
3	B-50	13/12/2019	500,688.10	80,110.10	580,798.20	16 AL 30 NOVIEMBRE 2019	19/12/2019
4	B-57	13/12/2019	71,204.10	11,392.66	82,596.76	01 AL 15 DE DICIEMBRE 2019	27/12/2019
5	B-58	18/12/2019	332,120.09	53,139.21	385,259.30	16 AL 31 DICIEMBRE 2019	13/01/2020
6	B-64	11/01/2020	1,710,679.85	273,708.78	1,984,388.63	01 AL 15 DE ENERO 2020	24/02/2020
7	B-66	24/01/2020	1,476,301.03	236,208.16	1,712,509.19	16 AL 31 ENERO 2020	27/02/2020
<b>TOTAL</b>			<b>4,468,047.56</b>	<b>714,887.61</b>	<b>5,182,935.17</b>		

Fuente: creación propia

Como se puede observar los ingresos a considerar acumulables para efectos del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, son los ingresos facturados que amparan las estimaciones 1, 2, 3, 4 y 5, ya que fueron expedidos en los meses de noviembre y diciembre de 2019, por lo que recae en lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 17 de la Ley del ISR (2020), ya que la fecha su autorización, aprobación y cobro de las mismas, se efectuó dentro de los tres meses establecidos.

Considerando la información anterior se integran los ingresos que serán acumulables para el cumplimiento del pago provisional Impuesto Sobre la Renta, es importante mencionar que se tiene coeficiente de utilidad de 0.0149 para efectos del cálculo del impuesto.

CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

CONCENTRADO DE INGRESOS CONSIDERADOS PARA PAGO PROVISIONAL MENSUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CONTRATO 2019001

EJERCICIO 2019

PERIODO	ESTIMACIONES FACTURADAS	TOTAL INGRESOS NOMINALES PARA PAGO PROVISIONAL	ACUMULADO
OCTUBRE	-	-	-
NOVIEMBRE	377,054.39	377,054.39	377,054.39
DICIEMBRE	904,012.29	904,012.29	1,281,066.68
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 1,281,066.68</b>	<b>\$ 1,281,066.68</b>	

EJERCICIO 2020

PERIODO	ESTIMACIONES FACTURADAS	TOTAL INGRESOS NOMINALES PARA PAGO PROVISIONAL	ACUMULADO
ENERO	3,186,980.88	3,186,980.88	3,186,980.88
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 3,186,980.88</b>	<b>\$ 3,186,980.88</b>	

Fuente: Creación propia

El cálculo del pago provisional mensual del Impuesto Sobre la Renta no sufre cambio alguno del presentado por la empresa, pues se acumularon correctamente los ingresos en los meses de noviembre y diciembre de 2019, y enero 2020, dando como resultado el siguiente calculo.

Determinación de pago provisional mensual del Impuesto Sobre la Renta.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL MENSUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**  
**CONTRATO 2019001**

<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R.)</b>	<b>oct-19</b>	<b>nov-19</b>	<b>dic-19</b>	<b>ene-20</b>
INGRESOS MESES ANTERIORES	-	-	377,054	-
INGRESOS DEL MES	-	377,054	904,012	3,186,981
INGRESOS NOMINALES	-	377,054	1,281,067	3,186,981
COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.0149	0.0149	0.0149	0.0149
UTILIDAD FISCAL	-	5,618	19,088	47,486
AMORTIZACION PERDIDAS FISCALES	-	-	-	-
UTILIDAD FISCAL AJUSTADA	-	5,618	19,088	47,486
TASA	30%	30%	30%	30%
PAGO PROVISIONAL DE ISR	-	1,685	5,726	14,246
PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES	-	-	1,685.00	-
<b>ISR POR PAGAR DEL PERIODO</b>	-	<b>1,685</b>	<b>4,041</b>	<b>14,246</b>

Fuente: Creación propia

**Determinación del impuesto anual opción deducción de erogaciones estimadas**

Se determina el impuesto anual correspondiente al ejercicio 2019 como lo establece el artículo 14 de la LISR (2020), se emplea la deducción de erogaciones estimadas con base en el artículo 30 de la LISR (2020) es decir, deducción sobre erogaciones estimadas, para el cierre del ejercicio 2019 solo se tiene información de las deducciones autorizadas por costos de las obras de los meses de octubre, noviembre y diciembre.

## Reporte de erogaciones

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**REPORTE DE COSTOS DE DIRECTOS DE OBRA CONTRATO 2019001**  
**DE OCTUBRE A DICIEMBRE 2019**

DESCRIPCIÓN	TOTAL
Costos materiales	\$ 1,439,955.51
Costo mano de obra	555,020.41
Costo de herramientas y equipo	77,442.92
<b>Total erogaciones</b>	<b>\$2,072,418.84</b>

Fuente: creación propia

Con base en el artículo 30 de la LISR (2020), solo se podrá deducir los costos directos e indirectos de la obra, por lo que la totalidad de las erogaciones en 2019 cumplen con los requisitos, para continuar con la determinación de las deducciones se calcula el factor de deducción.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**DETERMINACIÓN DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR EROGACIONES ESTIMADAS**  
**CONTRATO 2019001**

Suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio	2,072,418.84
(/) <u>Ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha</u>	<u>3,104,570.63</u>
(=) Factor de deducción total	0.6675
Ingresos acumulables	1,281,066.68
(x) Factor de deducción	<u>0.6675</u>
<b>(=) Deducciones autorizadas por erogaciones estimadas para el ejercicio 2019</b>	<b>855,112.01</b>

Fuente: creación propia

Para la determinación de las deducciones autorizadas sobre erogaciones estimadas calculadas en el cuadro anterior, se tomaron en cuenta las erogaciones del ejercicio de octubre a diciembre 2019, por la cantidad de \$2'072,418.84, el ingreso total que se estimó recibir fue por la cantidad de \$3'104,570.63, con base en lo estipulado en el contrato conforme al avance de obra de los trabajos realizados, sin embargo, solo se expidieron comprobantes fiscales que amparan la cantidad de \$1'281,066.68, siendo esta última cantidad la que se considera acumulable para el cálculo de ISR anual, teniendo como deducción autorizada \$855,112.01.

Tomando en cuenta la información anterior se realizó al cálculo del Impuestos Sobre la Renta Anual correspondiente a los ingresos y deducciones del contrato 2019001.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**DETERMINACIÓN DEL ISR ANUAL DEL CONTRATO 2019001**

INGRESOS ACUMULABLES	1,281,067
menos:	
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	855,112
menos PTU PAGADA EN EL EJERCICIO	-
igual: UTILIDAD FISCAL (PÉRDIDA FISCAL)	425,955
menos PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES ACTUALIZADAS	-
igual RESULTADO FISCAL	<b>425,955</b>
por TASA DE ISR	30%
igual ISR	127,787
menos PAGOS PROVISIONALES DE ISR	5,726
<b>igual ISR ANUAL POR PAGAR (A FAVOR)</b>	<b>122,061</b>

Fuente: Creación propia

Con lo anterior se tiene como resultado el impuesto anual que le corresponde exclusivamente al contrato 2019001, por los ingresos facturados en el ejercicio 2019, disminuyéndole las deducciones autorizadas por erogaciones estimadas que le correspondieron a dichos ingresos, los ingresos facturados y las deducciones realizadas en el ejercicio 2020 se consideran acumulables y deducibles para ese mismo ejercicio cuando se tenga la obligación de realizar el cálculo anual.

Considerando la totalidad de los ingresos obtenidos durante el ejercicio, así como el total de las deducciones autorizadas correspondientes al costo de venta y gastos generales, se realiza el cálculo de ISR anual comparándolo con el cálculo que se determinó originalmente por la empresa.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.**  
**DETERMINACIÓN DEL ISR ANUAL DEL EJERCICIO 2019**

	<b>Situación actual de la empresa</b>	<b>Propuesta</b>
INGRESOS ACUMULABLES	26,805,245	26,805,245
menos:		
DEDUCCIONES AUTORIZADAS:		
Costo de obra	24,652,751	23,435,444
Gastos generales	<u>1,974,327</u>	<u>1,974,327</u>
menos PTU PAGADA EN EL EJERCICIO	-	-
igual: UTILIDAD FISCAL (PÉRDIDA FISCAL)	<u>178,167</u>	<u>1,395,474</u>
menos PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES ACTUALIZADAS	-	-
igual RESULTADO FISCAL	<b>178,167</b>	<b>1,395,474</b>
por TASA DE ISR	30%	30%
igual ISR	53,450	418,642
menos PAGOS PROVISIONALES DE ISR	119,819	119,819
<b>igual ISR ANUAL POR PAGAR (A FAVOR)</b>	<b><u>(66,369)</u></b>	<b><u>298,823</u></b>

Fuente: creación propia

El Impuesto anual a favor determinado por la empresa se debe a que se consideran deducibles como costo de lo vendido la totalidad de costos registrado en contabilidad, con base en el artículo 25 de la LISR (2020), por lo que se está considerando un costo mayor a los ingresos facturados del contrato 2019001, esto lleva a que el resultado fiscal sea menor y por ende la determinación del impuesto a favor por los pagos provisionales realizados con anterioridad.

En el cálculo realizado como propuesta se tiene como resultado impuesto anual por pagar, ya que no se consideraron deducibles la totalidad del costo, se aplicó lo establecido en el artículo 30 de la ley LISR (2020), donde se hicieron deducibles solo \$855,112.01 de \$2'072,418.84, correspondientes al contrato 2019001.

### **Conciliación del resultado contable y fiscal**

La normatividad contable y fiscal no siempre coinciden, el reconocimiento de los ingresos y su acumulación para efectos fiscales pueden ocurrir en diferentes momentos, es por ello la importancia de conciliarlos y analizar el resultado de dicha conciliación, a continuación, se muestra la conciliación del resultado contable fiscal del contrato muestra 2019001 y la conciliación de la totalidad de operaciones de la empresa.

Conciliación contable fiscal contrato de obra 2019001.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.  
CONCILIACIÓN CONTABLE FISCAL CONTRATO 2019001**

<b>UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE NETA</b>		<b>819,940.52</b>
<b>MAS: INGRESOS FISCALES NO CONTABLES</b>		<b>-</b>
<b>MENOS: INGRESOS CONTABLES NO FISCALES</b>		<b>1,823,503.63</b>
Ingresos contables devengados	1,823,503.63	
<b>MENOS: DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES</b>		<b>855,112.00</b>
Costo de lo vendido fiscal	855,112.00	
<b>MAS: DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES</b>		<b>2,284,630.11</b>
Costo de ventas contable	2,284,630.11	
<b>UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL ANTES DE PTU</b>		<b>425,955.00</b>

Fuente creación propia

Conciliación contable fiscal por la totalidad de las operaciones de la empresa del ejercicio 2019.

**CDY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.  
CONCILIACIÓN CONTABLE FISCAL DEL EJERCICIO 2019**

<b>UTILIDAD (PÉRDIDA) CONTABLE NETA</b>		<b>2,001,670.95</b>
<b>MAS: INGRESOS FISCALES NO CONTABLES</b>		<b>-</b>
<b>MENOS: INGRESOS CONTABLES NO FISCALES</b>		<b>1,823,503.63</b>
Ingresos contables devengados	1,823,503.63	
<b>MENOS: DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES</b>		<b>23,435,444.00</b>
Costo de lo vendido fiscal	23,435,444.00	
<b>MAS: DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES</b>		<b>24,652,750.56</b>
Costo de ventas contable	24,652,750.56	
<b>UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL ANTES DE PTU</b>		<b>1,395,473.88</b>

Fuente: Creación propia

Analizando la conciliación, se reflejan claramente los ingresos devengados determinados con la información del contrato de obra y la aplicación de la NIF D-1 y NIF D-2, dichos ingresos contribuyeron a reflejar utilidad en el resultado contable de la empresa, para efectos fiscales se observa la diferencia entre el costo de ventas contable y el costo de lo vendido fiscal, siendo menor el costo de lo vendido fiscal, lo cual significa que no todo se hizo deducible es por ello que el pago del impuesto resultó ser mayor en la presente propuesta.

## CONCLUSIONES

En el presente trabajo se abordó la importancia de las empresas de construcción en México, la importancia radica en la aportación al producto interno bruto del país, pues ha sido uno de los sectores que contribuye al desarrollo económico y bienestar social. La empresa constructora como entidad económica y de negocio necesita emplear de manera eficiente los recursos, financieros, humanos y materiales para la continua realización de su actividad, ya que una vez conjuntados se podrán tomar decisiones económicas que garanticen la continuidad del negocio, esto sin dejar a un lado la carga tributaria a que se esté obligado.

Para garantizar la existencia continua del negocio, y reflejar su situación económica, se deben aplicar herramientas y métodos para generar información confiable para los diferentes usuarios que la necesiten, la sistematización y registro de las operaciones deben ser sobre bases contables y financieras, dejando a un lado la aplicación de bases fiscales.

Por la particularidad de las actividades que realiza la empresa constructora, resulta vital la aplicación del principio básico para el reconocimiento de sus ingresos, establecido en las Normas de Información Financiera, identificar las obligaciones a cumplir y derechos de cobro por cada contrato realizado, clasificar los costos relacionados por la obtención de los ingresos, con el objeto de reflejar la utilidad o pérdida real por cada proyecto o trabajo realizado.

La información de los ingresos, costos y en su caso la utilidad, estructurada y clasificada correctamente es una base sólida para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, ya que se puede identificar correctamente en que supuesto se está

para la aplicación de la ley, cumplir con el pago al que se está obligado, realizándolo con apego a los ingresos, deducciones y utilidades determinadas correctamente.

Al cotejar la parte teórica con el estudio de caso, se identificó ausencia en la aplicación de métodos contables y Normas de Información Financiera para el reconocimiento de los ingresos, costos y la utilidad contable, de la aplicación de la NIF D-1 y NIF D-2, en la información del estudio de caso, se concluye que:

- El contrato es de suma importancia para el reconocimiento de los ingresos y costos por las actividades a realizar, pues establece los montos y los momentos en los cuales se tiene derecho al cobro.
- Es posible reconocer el ingreso en cada periodo, conforme se va transfiriendo el control de los trabajos realizados, y no hasta la terminación de los trabajos.
- La implementación del método de entrada para determinar el avance de obra proporciona un panorama diferente en cuanto al resultado, respecto de la aplicación de criterios fiscales.
- La información obtenida es confiable, oportuna y veraz, resulta de gran utilidad para los diferentes usuarios de dicha información, sin dejar de mencionar que sirve para la toma de decisiones económicas.
- Los ingresos estimados reflejados en contrato sirvieron de base para la determinación del factor de deducción establecido en el artículo 30 de la LISR (2020).

## REFERENCIAS

- Bautista , H. (Agosto de 2017). Ingresos y costos por contratos con clientes (primera parte). *Contaduría Pública*, 60-60.
- Bautista, H. (Septiembre de 2017). Ingresos y Costos por contratos con clientes (segunda parte). *Contaduría Pública*, 57-57.
- Bautista, H. (Octubre de 2017). Ingresos y Costos por contratos con clientes (tercera y última parte). *Contaduría Pública*, 60-60.
- Burgos Alarcón, H. (s.f.). *Universidad de La Roja Dialnet*. Recuperado el 03 de Julio de 2019, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4780129>
- Cámara De Diputados Del H. Congreso De La Unión. (2018). Código Civil Federal.
- Cámara De Diputados Del H. Congreso De La Unión. (2019). Código Fiscal de la Federación.
- Cámara De Diputados Del H. Congreso De La Unión. (2020). Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Centro de Estudios Económicos del Sector de la Construcción [CEESCO]. (2019). *Situación de la Actividad Productiva de las Empresas Constructoras*.
- Chairez, J., & Vázquez, V. (05 de Junio de 2017). *El Economista*. Recuperado el 19 de 08 de 2018, de <https://www.economista.com.mx/opinion/Ingresos-por-contratos-con-clientes-NIF-D-1-20170605-0006.html>
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2015). Boletín D-7 Contratos de Construcción y de Fabricación de ciertos Bienes de Capital.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2020). NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2020). NIF A-2 Postulados Básicos .
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2020). NIF A-5 Elementos Básicos de los Estados Financieros.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2020). NIF D-1 Ingresos por Contratos con Clientes.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2020). NIF D-2 Costos por Contratos con Clientes.
- Díaz, G. L. (2004). *Manual de Contratos Civiles y Mercantiles* (Tercera edición ed.). Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V.
- García Colín, J. (2014). *Contabilidad de Costos*. Mc Graw Hill Education.

- Gómez Coteró, J. (2017). *Efectos Fiscales de los Contratos*. México: Thomson Reuters.
- Guajardo Cantú, G., & Andrade de Guajardo, N. (2008). *Contabilidad Financiera* (Quinta Edición ed.). Mac Graw Hill.
- International Accounting Standards Committee. (s.f.). NIC 11 Contratos por Construcción.
- International Accounting Standards Committee. (s.f.). NIC 18. *Ingresos de Actividades Ordinarias*.
- Jímenez Lemus, W. (2010). *Contabilidad de Costos*. Fundación para la educación superior San Mateo.
- Ley de Obras Públicas y Servicios Reacionados con las Mismas [LOPS]. (13 de 01 de 2016). Congreso de la Unión.
- Montoya, J. (18 de Agosto de 2018). Recuperado el 19 de Agosto de 2018, de Contador Contado: <https://contadorcontado.com>
- Orozco-Felgueres, L. C. (2017). *El Ámbito de los ingresos Acumulables*. México: Thomson Reuters.
- Poo Rubio, A. (2003). *Administración y Tecnoogia para el Diseño*. Recuperado el 04 de 11 de 2019, de [https://administracionytecnologiaparaeldiseno.azc.uam.mx/publicaciones/2003/6\\_2003.pdf](https://administracionytecnologiaparaeldiseno.azc.uam.mx/publicaciones/2003/6_2003.pdf)
- Ramírez, M. E., & Barbosa, M. A. (Enero de 2018). Llegó la hora de reconocer los ingresos por contratos con clientes. *Contaduría Pública*, 44-52.
- Real Academia Española [RAE]. (2018). *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 04 de 11 de 2019, de <https://dle.rae.es/?id=AS1j177>
- Rojas Tamayo, M. (28 de Febrero de 2020). *Sinergia Inteligente*. Recuperado el 13 de Marzo de 2020, de <http://sinergiainteligente.com/publicaciones/2020/02/28/reconocimiento-de-costos-y-gastos-con-los-ingresos-que-los-generan/>
- Valdez, A., & Lafarga, R. (26 de Agosto de 2016). *Contadores Culiacan*. Recuperado el 19 de 08 de 2018, de <http://www.contadoresculiacan.mx/images/2016/DiplomadoImpuestos/Mod10.pdf>
- Vegas, J. (21 de marzo de 2017). *emprende pyme.net*. Recuperado el 17 de Marzo de 2019, de [https://www.emprendepyme.net/que-son-las-normas-internacionales-de-contabilidad-0-nic.html#:~:text=siglas%20en%20ingl%C3%A9s.-,Normas%20Contables%20Internacionales,y%20se%20termin%C3%B3%20en%202001.&text=Estas%20normas%20dan%20la%20informaci%C3%B3n,deben%](https://www.emprendepyme.net/que-son-las-normas-internacionales-de-contabilidad-0-nic.html#:~:text=siglas%20en%20ingl%C3%A9s.-,Normas%20Contables%20Internacionales,y%20se%20termin%C3%B3%20en%202001.&text=Estas%20normas%20dan%20la%20informaci%C3%B3n,deben%20)

## ANEXOS

### Anexo 1

Guía para la obtención de información.

**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA**  
**FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA**  
**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

Nombre	CDY Construcciones, S.A. de C.V.
Régimen Jurídico	Régimen General de ley Personas Morales
Actividad preponderante	Construcción de carreteras
Actividades clave para el éxito del negocio	Construcción de carreteras, autopistas, terracerías, puentes, pasos a desnivel y aeropistas/Otras construcciones de ingeniería civil u obra pesada.
Ámbito local, nacional, global	Ámbito local y nacional
Perfil de clientes	Dependencias públicas
Perfil de proveedores	Servicio de construcción y venta de materiales.
Volumen de ingresos	\$28,000,000.00 anual en promedio.
Número de empleados	60 trabajadores
Áreas de oportunidad	Obra pública y privada
Años de Antigüedad	4 años
Objetivos	Ser una Constructora distinguida por la realización de proyectos de calidad para la satisfacción de clientes y construir un México mejor.