

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Contaduría Pública



**"Adecuación del tratamiento contable de los subcontratos de empresas dedicadas a la construcción de obras civiles, en base a la aplicación requerida por la normativa internacional 11 contratos de construcción"**

Trabajo de Graduación Presentado por:

**Flores Ramírez, Diana Ivette  
Gálvez, Diana Beatriz  
López Hernández José María**

Para optar al grado de:

**LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

Marzo de 2004

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria General : Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad  
de Ciencias Económicas : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretario de la Facultad  
de Ciencias Económicas : Ing. José Ciriaco Gutiérrez

Asesor : Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez

Tribunal Examinador : Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez  
Lic. Leonardo Vinicio Barrios

Marzo de 2004

San Salvador, El Salvador, Centro América

## DEDICATORIA

### **A Dios:**

Con profunda gratitud y alegría dedico esta nueva carrera a **MI SEÑOR DE LAS MISERICORDIAS** quien me ha sostenido para salir triunfante brindándome su ayuda incondicional. Doy gracias al señor, porque él es bueno, doy gracias al señor Dios de los dioses, doy gracias al señor de los señores, al único que ha hecho maravillas. ¡Porque su amor perdura para siempre! (salmo 136)

### **A mi madre:**

Agradezco infinitamente a mi madre **"mama mangui"** quien me brindó apoyo y comprensión durante todo este proceso. Gracias por todos los sacrificios que hizo por mi, pues este nuevo triunfo se lo debo a todos sus consejos y su cuidado. ¡Gracias mamita!.

### **A mis familiares y amigos:**

Por todas aquellas personas que estuvieron a mi lado pendientes, brindándome palabras de aliento, mil gracias por haberme apoyado y por creer en mi.

### **A mis sobrinos:**

Dedico este nuevo triunfo con especial cariño a mis **"tikys" Rene y Ernesto**, a quienes quiero mucho y deseo verlos convertidos en grandes profesionales.

### **A mi asesor:**

Deseo expresar mi gratitud a mi asesor especialista Héctor A. Rivas, quien profesionalmente nos orientó y nos apoyo, brindándonos ánimo durante el seminario de graduación. Muchas gracias.

**DIANA IVETTE FLORES RAMÍREZ.**

## **DEDICATOTIA**

### **A DIOS:**

Por ser mi guía, luz y esperanza y darme la sabiduría y confianza para alcanzar mis objetivos.

### **A MI MADRE:**

Quien me dio la vida y que con su arduo trabajo lucho y confió en que podía alcanzar mis metas, "Gracias Mamá".

### **A MI TIA:**

Quien es una segunda madre para mi y que con su cuidados y consejos contribuyo en mi formación, "Gracias Tía Delmy"

### **A MI ABUELITA:**

Quien con su eterno amor de madre siempre estuvo cuando necesite un consejo y una bendición, "Gracias Mamanita"

### **A MI AMIGA**

A mi amiga y compañera de tesis quien siempre me alentó y me tendió una mano cuando estuve a punto de "tirar la toalla" , gracias Licda. Flores.

### **A MI FAMILIA Y AMIGOS**

Quienes nunca dudaron y siempre confiaron que mis esfuerzos y sacrificios valdrían la pena.

### **A MI ASESOR**

Lic. Héctor A. Rivas quien nos apoyo, oriento y nos transmitió sus conomientos para que después de un largo camino pudiéramos llegar a la meta.

**Diana Beatriz Gálvez**

## **DEDICATORIA**

Primeramente a nuestro Dios todopoderoso, por haberme dado la vida, salud, sabiduría y entendimiento para alcanzar un fruto mas en mi vida; agradezco con mucho amor a mis padres que en todo momento han sido, y seguirán siendo mi fuente de superación, enseñarme a valorar las cosas materiales e inmateriales por muy humildes que sean; a mis hermanos por su paciencia y apoyo incondicional, toda mi familia a quienes durante este proceso no les dedique el tiempo necesario para compartir momentos muy importantes de nuestras vidas; a mis compañeros de grupo por su esfuerzo, desempeño y dedicación al logro de este objetivo; a los asesores por el apoyo desinteresado en cada una de las fases de desarrollo del trabajo; en fin a todas las personas que de una u otra forma siempre me brindaron su colaboración. GRACIAS A TODOS

**José María López Hernández**

## I N D I C E

INTRODUCCIÓN. . . . .	i
-----------------------	---

### CAPITULO I

#### MARCO TEÓRICO

1.1 Antecedentes de la Construcción. . . . .	1
1.1.1 La industria de la construcción en El Salvador. . . . .	2
1.1.2 Cámara Salvadoreña de la industria de la construcción CASALCO. . . . .	4
1.1.3 Clasificación de las empresas constructoras en El Salvador. . . . .	7
1.1.4 Importancia del sector construcción en El Salvador. . . . .	7
1.1.5 Importancia de la Subcontratación. . . . .	.10
1.1.6 Riesgos de la Subcontratación. . . . .	.13
1.2 Conceptos básicos utilizados en la industria de la construcción. . . . .	.13
1.3 Tratamiento contable de los subcontratos en El Salvador. . . . .	21
1.4 Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad. . . . .	21
1.5 Normativa técnica. . . . .	.24
1.5.1 Norma Internacional 11"Contratos de Construcción". . . . .	.24
1.6 Normativa legal. . . . .	.29
1.6.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta. . . . .	.29
1.6.2 Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. . . . .	.31

1.6.3 Tratamiento de Anticipos de acuerdo a la Ley del IVA y la Ley de Impuesto sobre la Renta.	.34
1.6.4 Laudo Arbitral.	.35
1.6.5 Código de Trabajo..	.36

## **CAPITULO II**

### **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

2.1 Tipo de estudio.	.38
2.2 Población y muestra.	.38
2.2.1 Población.	.38
2.2.2 Determinación y tamaño de la muestra.	.38
2.3 Recopilación de datos.	.41
2.4 Procesamiento de la información.	.42
2.5 Análisis e interpretación de resultados.	.42

## **CAPITULO III**

### **RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

3.1 Aspectos Generales.	.43
3.2 Normativa Técnica.	.44
3.2.1 Conocimientos sobre la Normativa Internacional 11 "Contratos de Construcción..	.44
3.2.2 Lineamientos para el reconocimiento de los costos de un subcontrato.	.50
3.2.3 Disponibilidad y existencia de información sobre los subcontratos en El Salvador.	.53

3.3 Normativa Legal. . . . .	.56
3.3.1 Tratamiento Fiscal que está aplicando las empresas para el reconocimiento de los costos de un subcontrato. . . . .	.56
3.4 Reconocimiento de los costos de los subcontratos de construcción. . . . .	.60
3.4.1 Determinación actual de los costos de los subcontratos. . . . .	.60
3.4.2 Ventajas y Desventajas observadas con la determinación actual de los Costos en los Subcontrato. . . . .	.62
3.5 Propuesta del Tratamiento Contable de los Costos de los Subcontratos. . . . .	.68
3.6 Sugerencias de la Población encuestada al Equipo de Investigación. . . . .	.70

#### **CAPITULO IV**

#### **CASO PRÁCTICO**

4.1 Ciclo operativo de los subcontratos. . . . .	.75
4.2 Planteamiento del Caso Práctico (Supuesto). . . . .	.80
4.3 Descripción de movimientos de las principales cuentas aplicadas en el desarrollo del caso práctico. .92	
4.4 Desarrollo del caso práctico. . . . .	.96
4.4.1 Mayorización de las cuentas relacionadas con operatividad de los subcontratos. . . . .	107

4.4.2 Registros detallados para el control	
de los subcontratos. . . . .	109
4.4.3 Balance de Comprobación y Estados Financieros.	112
4.4.4 Notas a los Estados Financieros. . . . .	115
4.4.5 Apertura contable del ejercicio 2003. . . . .	121

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

5.1 Conclusiones. . . . .	122
5.2 Recomendaciones. . . . .	125

### **BIBLIOGRAFÍA**

### **ANEXOS**

## **RESUMEN EJECUTIVO.**

En El Salvador la industria de la construcción, es una de las principales fuentes generadoras de trabajo, por lo cual deberá tenerse los mejores controles tanto financieros como administrativos para que ésta valiosa industria continúe sirviendo al bienestar de la sociedad. La contabilidad forma parte de dichos controles, y deberá tenerse en cuenta como una herramienta para la toma de decisiones.

Considerando lo antes expresado, inicio la idea de realizar el presente trabajo de investigación, el cual deberá estar orientado al tratamiento contable de los subcontratos, por parte de los contratistas dedicados a la actividad de construcción de obras civiles; otra de las causas que motivó a la realización fue, que la Normativa Internacional 11 "Contratos de Construcción", suministra los lineamientos para el registro contable de los contratos en cuanto a sus ingresos y costos, y no especifica claramente el tratamiento de los subcontratos.

Mediante un seminario de graduación se recibieron los lineamientos necesarios para la elaboración del anteproyecto del trabajo de investigación, en donde propusimos el tema desarrollado, después de aproximadamente seis meses se recibió la aprobación del anteproyecto lo cual fue el punto de partida de la investigación.

En el desarrollo de la investigación fue necesario obtener información de fuentes primarias, que a diario están relacionadas con la actividad de subcontratación, para poder justificar la necesidad de llevar un control sobre dicha actividad.

La información fue obtenida a través de un cuestionario de preguntas, que se las pasó a una muestra de 13 empresas dedicadas a la construcción de obras civiles, inscritas en la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción, (CASALCO); a través del cual se les solicitó información actualizada acerca del registro y control de los subcontratos. Una vez obtenida dicha información se elaboró un diagnóstico de los resultados de la investigación; luego se procedió a contrastar los resultados obtenidos con el análisis de la Normativa Internacional 11; determinando a través de esto, la necesidad de implementar una guía que proporcione de forma clara, el tratamiento contable apegado a la Normativa Internacional, que se debe dar a los subcontratos, por parte de los contratistas de obras civiles.

Luego, atendiendo a esa necesidad, se planteó un supuesto y a la vez el desarrollo del caso práctico, dentro del cual se muestra la forma de registrar detalladamente todos los eventos que son generados por la actividad de subcontratación.

## INTRODUCCIÓN.

La presente investigación esta orientada a proporcionar una herramienta que facilite el análisis, interpretación y adecuación de la Normativa Internacional 11 "Contratos de construcción". La aplicación de esta norma esta enfocada a las empresas constructoras que además de realizar contratos de construcción, se ven en la necesidad de subcontratar por la falta de capacidad instalada de estas, además, esta investigación se orienta al control que debe llevar el contratista con respecto a los subcontratos para la oportuna identificación de sus costos en un momento determinado; de esta manera, se facilita un documento que guíe a los profesionales en Contaduría Pública para asesorar y prestar sus servicios en empresas dedicadas a la construcción.

Para comprender mejor estos señalamientos se ha desarrollado el presente trabajo denominado "Adecuación del tratamiento contable de los subcontratos de empresas dedicadas a la construcción de obras civiles, en base a la aplicación requerida por la Normativa Internacional 11 Contratos de Construcción" y esta comprendido por cinco capítulos los cuales se describen a continuación.

**Capítulo I:** Se muestran los antecedentes de la industria de la construcción así como también conceptos básicos, tratamiento contable de los subcontratos en El Salvador, la adopción de

la normativa técnica internacional y la aplicación de la normativa legal al tema desarrollado.

**Capítulo II:** Se refiere a la metodología y diseño a seguir en la investigación de campo, sobre la adecuación de la Normativa Internacional 11 a los subcontratos de construcción, basándose en sistemas estadísticos para realizar la obtención de la muestra seleccionada de todas aquellas empresas constructoras afiliadas a la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO). Asimismo comprende el tipo de estudio, población, recopilación de datos, procesamiento de la investigación y el análisis e interpretación de resultados.

**Capítulo III:** Contiene los resultados de la investigación de campo, estos son analizados por medio de gráficos y cuadros que muestran porcentajes de los cruces de las variables que fueron identificados previamente. Además, se establecieron conclusiones y recomendaciones basados en resultados obtenidos. Para la presentación de los resultados se agruparon aquellas preguntas que contenían características similares con el objetivo de obtener un mejor análisis de estos.

**Capítulo IV:** Contempla el planteamiento y desarrollo de un caso práctico que por medio de una guía ilustrativa basada en la Normativa Internacional 11, se desarrolla paso a paso el tratamiento contable de los subcontratos de construcción,

desde el surgimiento de estos hasta su liquidación. Además, contiene controles internos y registro contables que permiten el orden de estos, ayudando a obtener información oportuna para presentar sus Estados Financieros con revelación suficiente.

**Capítulo V:** El último capítulo contiene las conclusiones que han sido elaboradas basándose en los resultados de la investigación, además, las recomendaciones necesarias que ayudan a solucionar los problemas relacionados con la aplicación del tratamiento contable de los subcontratos de construcción.

Finalmente, este documento concluye con la bibliografía utilizada durante el desarrollo de la investigación donde el lector puede hacer sus consultas para obtener un mayor criterio acerca del tema desarrollado, también incluye anexos que complementan esta investigación.

## CAPITULO I

### MARCO TEÒRICO.

#### 1.1 ANTECEDENTES DE LA CONSTRUCCIÓN.

A finales del siglo XVIII, el término construcción se le dio diferentes aplicaciones técnicas tales como: edificios públicos, calles, puentes, canales, movimientos de tierra e instalaciones urbanas, acueductos y alcantarilla.

Previo a la revolución industrial el arte de construir estaba directamente relacionado con la creación de edificaciones. Posteriormente a ella, se modificó la técnica constructiva, por el hecho de que los materiales tradicionales: Piedra, ladrillo y madera, fueron trabajados de manera más racional y distribuida más libremente. Asimismo aparecen nuevos insumos como el vidrio y el hormigón, luego se utilizó la fundición, cuyo proceso mejoró la dinámica de esta industria.

También se mejoraron las instalaciones de las obras y se difundió el uso de la maquinaria, el desarrollo de la geometría permite representar en dibujo de forma más rigurosa unívoca, todos los aspectos de la construcción.

Es importante reconocer que la investigación científica ha modificado las técnicas de la construcción.

Las dos principales innovaciones tienen su origen en Francia: la invención de la geometría descriptiva y la introducción del sistema métrico decimal. "La primera fue expuesta por un profesional de las Matemáticas y la Geometría a través de

varios sistemas de representación de un objeto tridimensional en las dos dimensiones de la lámina".<sup>1</sup>

Con respecto a la segunda fue introducida por la revolución francesa, en su esfuerzo de cambiar absolutamente todas las instituciones de la vieja sociedad siguiendo modelos racionales.

Cada vez más, las empresas buscan constantemente soluciones para adaptarse a los nuevos retos que enfrentan. Todas las áreas de la administración han cambiado considerablemente en los últimos años para superar estos retos. La competencia que entablan las organizaciones, la globalización, los ciclos de vida menores para los productos y los cambios tecnológicos son algunos de los principales problemas que las afectan. El proceso de abastecimientos ha evolucionado poco; sigue siendo un conjunto de actividades aisladas, llevadas a cabo por un departamento de compras con poca relación con las demás áreas de la empresa, cuya medida de desempeño es el precio del producto adquirido y en el cual se ve a los proveedores como enemigos.

#### **1.1.1 La industria de la construcción en El Salvador.**

"Los orígenes de los primeros constructores en El Salvador se remontan en el año de 1922, cuando es fundada la

---

<sup>1</sup> Gaspar Monge (1746-1818) información consultada en [www.dibujotécnico.com](http://www.dibujotécnico.com), [www.maths.tcd.ie/coleccióndebiografíasmatematicas](http://www.maths.tcd.ie/coleccióndebiografíasmatematicas)

Escuela de Artes Gráficas, la cual dio origen a los primeros constructores a quienes les llamaban carpinteros; sin embargo es importante mencionar que durante la época colonial de El Salvador, se edificaron templos hermosísimos que aún se conservan en la actualidad, tales como el de Metapán (1743), panchimalco (principios del siglo XVIII), Pilar de San Vicente(1762-1765), Chapeltique, Dolores Izalco, Sushitoto, el Centro Histórico de San Pedro Nonualco entre otros.

Unos de los pilares fundamentales que contribuyó al avance de la construcción fue la Universidad de El Salvador, cuando creó la Facultad de Ingeniería y Arquitectura, cuyo objetivo fue preparar profesionales con el grado de Doctor en Ingeniería y Arquitectura; quienes con su conocimiento dieron un gran aporte al sector construcción.

La primera empresa constructora Mejoramiento Social fue creada el 2 de Mayo de 1945, como una institución autónoma de derecho y utilidad, con el objetivo primordial de elevar el nivel económico de la población, proporcionando viviendas más cómodas y lotes rurales pagaderos a largo plazo a familias rurales y urbanas de bajo ingresos; terminando sus operaciones en el año de 1950, año en el cual se consideró que el problema de la vivienda había que especializarlo".<sup>2</sup>

En El Salvador, la construcción de importantes obras de infraestructura en la década de los cincuenta y el inicio de

---

<sup>2</sup> Información obtenida en [www.mipais.com.sv/historiadelaconstrucción](http://www.mipais.com.sv/historiadelaconstrucción).

ambiciosos programas habitacionales le fueron dando progresivamente una nueva fisonomía al país, irradiando efectos multiplicadores en otros sectores de la economía.

Hoy, por una situación marcada por la adversidad, El Salvador tiene la oportunidad de dar un nuevo salto cualitativo a través de la construcción. La gran cantidad de viviendas, edificios y kilómetros de carreteras primarias y vías secundarias destruidas o dañadas por los sismos, han causado una verdadera catástrofe en la infraestructura económica y social del país. Volver a la situación que prevalecía antes de los terremotos del 13 de Enero y 13 febrero de 2001, implicará un esfuerzo económico de grandes dimensiones, especialmente en el campo financiero.

#### **Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción.**

##### **CASALCO.**

En El Salvador se ha dado un auge, han surgido una cantidad importante de empresas constructoras y ahora están asociadas a la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción CASALCO.

Esta institución es importante dado que es la que agrupa al sector de la construcción con objetivos establecidos todo para que las empresas constructoras les permitan mantenerse a la vanguardia que exige la competitividad dentro de la globalización.

"CASALCO, fue fundada el 03 de Noviembre de 1964, por un grupo de empresarios visionarios. Desde esa fecha CASALCO, se crea como una institución de utilidad pública, de conformidad con los lineamientos establecidos en el capítulo treinta del código civil.

CASALCO, es miembro de la Federación Interamericana de la Industria de la Construcción FIIC y de la Organización Regional de Cámaras de Construcción de Centroamérica y el Caribe ORDECCAC.

Las funciones definidas por CASALCO son concordantes con los objetivos previstos, de allí que entre sus funciones prioritarias se encuentren:

☼ Velar por los intereses de la Industria de la Construcción en El Salvador, de acuerdo con los preceptos constitucionales y legales.

☼ Contribuir con el crecimiento y desarrollo sostenido del país, en el campo económico, social inversión en capital humano y democrático.

En tal virtud, CASALCO no podrá perseguir fines políticos religiosos, ni orientar sus actividades al lucro.

Los objetivos específicos de CASALCO se basan en la premisa de que la integración, coordinación y unificación gremial es

prioritaria y para ello se han fijado las siguientes directrices.

- Fomento de la Industria de la Construcción, en procura de su expansión y mejoramiento, en beneficio del desarrollo económico y social del país.
- Protección y defensa de los intereses de la Industria de la Construcción en todas sus ramas, por los medios previstos en la normativa y la ley.
- Fomentar la unificación del gremio de empresas constructoras, consultoras, productoras y distribuidoras de materiales de la construcción con el propósito de velar por el mejoramiento técnico del personal vinculado a la industria.
- Favorecer el intercambio de ideas y planes entre sus miembros, así como las entidades públicas y privadas, lo mismo que con instituciones similares en el extranjero.
- Presentar su colaboración en la solución de problemas nacionales de carácter sociales, laborales y contractuales que conforman la industria".<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Ampliar información en [www.casalco.com.sv](http://www.casalco.com.sv)

### **Clasificación de las Empresas Constructoras en El Salvador.**

➤ Viviendistas	46 Empresas
➤ Contratistas Generales	29 Empresas
➤ Consultores y Supervisores	11 Empresas
➤ Productores y Distribuidores de Materiales	<u>36 Empresas</u>
<b>TOTAL</b>	<b>122 Empresas<sup>4</sup></b>

### **Importancia del Sector Construcción en El Salvador.**

"En nuestro país el sector construcción es de suma importancia por diversos aspectos. Principalmente, la problemática que vive el país en el campo económico, con su secuela en el bienestar social de amplios segmentos de la población no da margen para el inmovilismo. Si no más bien todos los sectores deben unir esfuerzos y voluntades para superar las causas que han llevado a la economía del país a un prolongado período de lento crecimiento".<sup>5</sup>

"En medio del proceso de reconstrucción impulsando para revertir los daños causados por los terremotos el sector construcción enfrenta un momento decisivo para la industria de la construcción. Tras un largo proceso de depresión, los constructores deben enfrentar ahora la competencia de empresas

---

<sup>4</sup> Directorio de Afiliados a CASALCO Junio 2002.

<sup>5</sup> Artículo Publicado en Revista Construcción, edición MAYO 2002. CASALCO, por Ing. Guillermo Ruiz Maida, presidente de CASALCO.

extranjeras a merced de los tratados comerciales y la apertura exigida para la globalización económica".<sup>6</sup>

"Los tratados de Libre Comercio en plena vigencia en El Salvador, contemplan 4 niveles de interés para el Sector Construcción, los cuales son:

El primero tiene que ver con el Libre Comercio de los materiales, la maquinaria y el equipo relacionado con la construcción, ese es un elemento importante.

El tratado de Libre Comercio genera una expectativa favorable para los distribuidores de materiales de construcción.

El segundo nivel tiene que ver propiamente con el sector constructor los que hacen viviendas, carreteras, puentes y edificios.

Los tratados tienen un capítulo relacionado con el servicio de la construcción.

En un Tratado de Libre Comercio las reglas y los reglamentos y el marco legal, se armonizan o se regulan o es igual en cada uno de los países del tratado y eso hace que el constructor de antemano conoce disposiciones.

En el nivel número tres tiene que ver con los inversionistas, hay una relación entre el que construye y el que invierte, entonces los Tratados de Libre Comercio también tienen que ver con las reglas que regulan la inversión en la construcción.

---

<sup>6</sup> IBID

El cuarto nivel que busca los reglamentos y los requisitos de licitación sean los más homogéneos posibles, respetando en este caso el tamaño económico de los países para lograr asimetrías favorables para los países pequeños." <sup>7</sup>

"Es importante tomar en cuenta esta problemática desde la firma del Tratado de Libre Comercio (TLC); firmado el 26 de Junio de 2000, entre México y el triángulo del norte (El Salvador, Guatemala y Honduras), el cual se ratificó el 14 de Marzo de 2001. Para Centroamérica estos acuerdos ofrecen un mayor crecimiento económico y mejoramiento de las relaciones comerciales, mientras que México logra mayor expansión en sus empresas y reduce su vulnerabilidad ante medidas unilaterales de un país, obligando a la empresa industrial salvadoreña a asumir retos empresariales. Este tratado es una oportunidad para que las empresas se vuelvan más productivas y orientadas a la calidad, igualmente abren la posibilidad de intercambiar capitales entre empresas nacionales e internacionales".<sup>8</sup>

Actualmente, se conoce del Tratado de Libre Comercio (TLC), entre Centroamérica y los Estados Unidos de América que después de muchos años de negociaciones entre los países involucrados, el 08 de enero del 2004 finalizaron las negociaciones, quedando únicamente a la espera de la firma de este para la entrada en vigencia. El Tratado de Libre Comercio

---

<sup>7</sup> IBID

<sup>8</sup> Fuentes Galdámez, Carolina, Diseño de un Sistema Presupuestario Aplicado a la Mediana Empresa Industrial del Sector Vestuario. Universidad Politécnica 2001.

(TLC), influye grandemente en aspectos positivos y negativos al sector empresarial, tal es caso que una empresa se puede beneficiar con la exoneración de aranceles en la importación de materias primas, maquinarias, entre otros, lo cual viene a incentivar la inversión del sector industrial; no obstante este mismo tratado permite la libre competencia entre empresas extranjeras y nacionales, que pudieran en gran medida afectar a las empresas nacionales, en el sentido de disminuir sus expectativas en la obtención de sus beneficios.

Debido a lo antes expuesto es indispensable que las empresas de todos los sectores, estén alertas a las posibles ventajas y desventajas que traen los Tratados de Libre Comercio. Tal es el caso del sector industrial, quien deberá establecer sus centros de costos, con los cuales pueda determinar sus variaciones; y de esta manera pueda servirle como herramienta en la toma de decisiones oportuna.

#### **Importancia de la Subcontratación.**

El desarrollo económico que se ha venido mejorando ha traído como consecuencia la inversión internacional en el país, llevando a la construcción de grandes obras tales como centros comerciales, carreteras, edificios, complejos habitacionales entre otros. Lo complejo de estas obras, demanda una gran cantidad de disciplinas dentro de la ingeniería y arquitectura que difícilmente una sola empresa pueda cumplir, debido a los cambios económicos, fenómenos

naturales, las nuevas tecnologías y las mismas necesidades demandadas por este sector hace que las empresas constructoras recurran a la adquisición de nuevos servicios y equipamientos que por conveniencia financiera no realizan. En este sentido, surge la necesidad de subcontratar a otras empresas especializadas en el servicio de:

- ☼ Terracería
- ☼ Estructuras metálicas.
- ☼ Suministro e instalación de aire acondicionado.
- ☼ Suministro e instalación de ascensores.
- ☼ Instalaciones eléctricas y comunicaciones.
- ☼ Decoraciones y acabados.
- ☼ Pavimento y agregados.
- ☼ Sistemas de seguridad.
- ☼ Entre otros.

Las actividades antes mencionadas son llevadas a cabo por subcontratistas que ayudan al contratista a realizar su obra, cubriendo así las necesidades demandadas en la ejecución de una obra determinada.

"La subcontratación es el método mediante el cual las empresas desprenden alguna actividad, que no forme parte de sus habilidades principales, a un tercero especializado"<sup>9</sup>.

Por habilidades principales o centrales se entiende todas aquellas actividades que forman el negocio central de la

---

<sup>9</sup> Artículo "La Subcontratación" publicado en [www.uaca.ac.sr](http://www.uaca.ac.sr) por Rothery y Robetson en 1997.

empresa y en las que se tienen ventajas competitivas con respecto a la competencia. La relación más importante entre sus sistemas de abastecimiento estratégico y la subcontratación se encuentra en la decisión de hacer o comprar. Cuando la empresa logra identificar actividades que no forman parte de sus habilidades principales, el proceso de abastecimiento debe ser el encargado de encontrar proveedores que puedan realizar de una manera más eficiente estas tareas. El término subcontratación cobró fuerza gracias a la atención que comenzó a generar la subcontratación de una actividad tan esencial como la producción.

Es más sencillo comprender cómo una empresa puede disminuir costos y aumentar la eficiencia de la organización si ésta deja que terceros se encarguen de las actividades ajenas a su producción como organización. Lo que resulta más difícil de comprender es cómo algunas empresas pueden tener beneficios, encomendando a otras compañías su producción o parte de ésta.

Es así como se habla de subcontratación de la producción, subcontratación del sistema de transporte, subcontratación de las actividades del departamento de ventas y distribución, subcontratación del proceso de abastecimiento, subcontratación de la construcción entre otros.

### **1.1.6 Riesgos de la Subcontratación.**

Sin embargo, no en cualquier actividad que se subcontrate va a ocasionar un resultado positivo dentro de las operaciones de las empresas. Este enfoque tiene algunos riesgos que han ocasionado que las organizaciones que lo han practicado se vean perjudicadas. Entre los principales riesgos se pueden encontrar los siguientes:

- Incrementos en Costos.
- Selección deficiente de proveedores.
- Rechazo del concepto de subcontratación.

### **1.2 Conceptos Básicos utilizados en la industria de la Construcción.**

El tema de la contabilización y presentación de los contratos y subcontratos de construcción es desarrollado en vista de que existe un problema contable característico es este tipo de contratos; estos se originan con la celebración de "un convenio específicamente negociado para la construcción de un activo o una combinación de activos estrechamente interrelacionados o interdependientes en cuanto a su diseño, tecnología y función, o de su objetivo o uso final"<sup>10</sup>; esto es conocido como contrato de construcción y dentro de esta figura jurídica se contempla algunos tipos de contrato como los que se menciona a continuación:

---

<sup>10</sup> Norma Internacional 11 "Contratos de Construcción".

▪ Contrato por "Suma Global" o "Precio Alzado" o "Cerrado":

"Es el instrumento, en el que El Contratante o propietario deja fijo el precio de la obra a ejecutar, desde la formalización, vínculo que une con el Constructor Contratista. El tipo de Contrato antes mencionado, es un precio convenido, firme e inamovible y no revisable, por lo cual el Contratista deberá tomar las precauciones necesarias antes de formalizar el Contrato como instrumento legal; considerando de común acuerdo cláusulas entre las partes del contrato, que no lo perjudiquen en términos financieros. De esta manera evitará que todo incremento de precio de los insumos para la obra, sea directamente absorbidos por el".<sup>11</sup>

Las Empresas Constructoras Salvadoreñas no cuentan con la maquinaria o tecnología necesaria que sus obras de construcción demandan, tal es el caso de: maquinarias para realizar la preparación del terreno antes de construir la obra, instalaciones hidráulicas, sistemas eléctricos, Instalaciones de equipos de aires acondicionados, entre otras. Es por ello, que surge la necesidad de subcontratar a efecto de prestar los servicios requeridos y sin causar problemas en el desarrollo técnico y vigoroso de la obra. Entonces, ¿Qué es y cuales son las características de un subcontrato de construcción?

---

<sup>11</sup> Edmundo Roedor Miembro de Comité de Contratistas. 2002. San Salvador. Revista Acontecer. Editorial Maya.

"Se define como la operación por la que un Contratista confía por medio de un documento legal y bajo su responsabilidad a otra persona llamada subcontratista, todo o en parte de la ejecución de un contrato.

Se utiliza para englobar especialidades tales como carpintería, eléctrica, calefacción, sanitaria, ascensores, pintura, etc. Al contrato original se denomina "Contrato Madre" o "Contrato Base", resaltando de esta forma su función, de determinar el contenido máximo del segundo contrato; mientras que al segundo contrato derivado se denomina "Subcontrato", destacando con esta denominación la subordinación que desde el punto de su régimen jurídico tendrá con respecto a la relación de base. Una primera característica del Subcontrato será la coexistencia temporal de las relaciones contractuales. De éstas una precederá a la otra, e incluso determinará su contenido, operando con respecto al contrato derivado como el marco que el otro no podrá trasvasar, ya que el contenido de obligación al subcontrato debe ser igual o menor que del contrato base. La segunda característica de este fenómeno es que requiere la intervención de tres sujetos, quienes actuarán como partes en los contratos, de los cuales uno necesariamente, tendrá la naturaleza de parte en ambos, el de base y el subcontrato. Sí denomináramos a esos sujetos como A, B y C, tendríamos que A y

B, serían partes del contrato madre, mientras que B y C, lo serían del subcontrato".<sup>12</sup>

Todo subcontrato debe cumplir ciertas condiciones para llevarse a cabo en forma armoniosa, algunas de estas condiciones son:

- ✓ El subcontratista debe suministrar y ejecutar los trabajos conforme a las especificaciones técnicas y planos constructivos, y bajo los requisitos del contrato entre el contratista general y el contratante.
- ✓ Que el subcontratista se encargue de proveer los materiales de construcción de su especialidad con la logística indispensable y de la calidad exigida por las especificaciones técnicas.
- ✓ El tiempo es el factor esencial, el subcontratista deberá mantener un desempeño vigoroso en el avance físico de sus labores, en caso de retraso deberá planificar y poner en marcha acciones correctivas, a fin de superar cualquier obstáculo que haya causado la demora en la realización de la obra.
- ✓ La garantía de buena calidad de materiales y mano de obra, por parte del subcontratista deberá tener como vigencia un año, a partir del acta de recepción de la obra.

---

<sup>12</sup> Artículo Publicado en [www.uaca.ac.sr](http://www.uaca.ac.sr) por Hugo Fonseca.

El contratista general hará efectivo los pagos que cubran las estimaciones de obra realmente ejecutadas, dentro de los periodos pactados al concertar el subcontrato.

Para comprender mejor algunos de los términos antes mencionados y conocer la secuencia que por regla general se sigue cuando se es asignado un contrato se mencionan y describen a continuación:

#### **I. Garantía de la terminación de la obra**

Se tramitan garantías, fianzas y seguros con el propósito de garantizar la obra. Las garantías que normalmente se dan en los contratados y subcontratos de construcción son las siguientes:

##### **a) Garantía de Oferta.**

Para participar en la licitación de un proyecto es requisito previo e indispensable que el oferente constituya a favor del cliente una garantía de oferta presentada con el fin de garantizar tanto la oferta como la firma del Subcontrato. Esta garantía deberá mantenerse en vigor hasta la adjudicación definitiva de la licitación para quienes hayan sido eliminados y para quien se le adjudique hasta que la sustituya por la que garantizará el cumplimiento del subcontrato.

**b) Fianza de fiel cumplimiento.**

El licitante favorecido deberá presentar una fianza de fiel cumplimiento a entera satisfacción del cliente. La fianza deberá ser presentada previa o simultáneamente a la firma del contrato, el cual se lleva a cabo después de la adjudicación del mismo. Normalmente la garantía se constituye por un valor equivalente al 10% del valor del contrato.

**c) Garantía de Buena Calidad de Materiales y Mano de Obra.**

Antes de que el cliente haga efectivo el pago final del contrato, el subcontratista debe rendir una garantía por un monto equivalente normalmente del 10% de valor final del contrato, por un periodo de un año a partir de la fecha de recepción final de la obra, obligándose formalmente a responder por cualquier desperfecto o anomalía que dentro del plazo antes indicado sobrevenga en la obra, ya sea en el todo, en sus partes o en funcionamiento de la misma, siempre que tales desperfectos se deban o sean consecuencia de no haberse empleado los materiales de la clase y calidad indicados en la especificaciones del contrato.

**d) Seguros.**

El subcontratista deberá obtener todos los seguros requeridos por el contrato y los que son exigidos por

las leyes de la república, después de haber sido suscrito el contrato. Tales seguros son aprobados por el cliente y su falta de presentación da derecho al contratante de rescindir el contrato.

## **II. Anticipos**

Reciben, en ocasiones un anticipo para realizar la obra en cuestión, consiste en recibir aproximadamente un 20% del valor del contrato como anticipo para realizar las obras. Este será reintegrado mediante descuentos equivalentes al porcentaje del anticipo solicitado, los cuales se le harán cada una de las estimaciones que se presenten a cobro a partir de la primera de estas.

## **III. Estimaciones**

Conforme avanzan los trabajos se presentan las estimaciones que generalmente hacen las veces de facturas y en su caso se anexa la factura correspondiente. Por la obra terminada se labora una relación de los trabajos realizados que se denomina estimación, para su cobro según lo estipulado en el presupuesto que se presento al contratante.

La primera parte de un estimado debe ser un programa de terminación de obra. Requiere información detallada y un buen respaldo para su material, mano de obra y costos generales, el programa es un marco de referencia al cual se refiere el

estimado. El programa es un estimado por si mismo ya que nadie sabe exactamente cuanto tiempo le tomara una obra puesto que existen demasiadas situaciones incontrolables que impiden cumplir con la fecha de estimación exacta.

El estimado de cada parte o avance de la obra esta compuesto de varios componentes, los cuales incluyen:

- Materiales
- Mano de obra
- Uso de equipo / renta
- Otros gastos de venta
- Gastos indirectos fijos
- Utilidad

#### **IV. Cobro de la Estimación**

A su presentación se recibe un contra recibo que posteriormente es pagado, reteniendo algunos impuestos.

#### **V. Incremento de Costos**

Cuando los costos presupuestales se deben incrementar se les autoriza un escalamiento en los precios; estos se refieren al costo que originalmente se combina, pero como es común que estos se deban incrementar debido a la inflación que sufre el país, se formula nuevo convenio para actualizar los costos, lo que origina un escalamiento en los precios.

### **1.3 Tratamiento Contable de los Subcontratos en El Salvador.**

En la actualidad el tema de la contabilización y presentación de los contratos de construcción es desarrollado en vista que existe un problema contable característico en este tipo de contrato, el cual concierne en el momento que debe registrarse su utilidad, ya que la decisión de cuando registrar el ingreso como tal, crea problemas debido a que los contratos se ejecutan en periodos que van desde un día hasta muchos meses o años por lo que estas deben registrarse y presentar los contratos de acuerdo a Normas Internacionales, las cuales, a nivel internacional son la base contable que establece lineamientos para registrar dicha actividad.

Sin embargo, las mismas no presentan un procedimiento en la contabilización y tratamiento que debe darse en los subcontratos de construcción.

Debido a lo anterior, el tratamiento contable que las empresas constructoras le dan a los subcontratos es manejando los costos de estos en una sola cuenta, es decir, que el 100% de los costos se atribuyen al contrato base, generando problemas al momento de establecer los costos de un subcontrato.

### **1.4 Adopción de la Normas Internacionales de Contabilidad.**

Se considera necesario y de mucha importancia mencionar que cuando se inició el desarrollo de esta investigación, en El

Salvador estas normas aún se conocían como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), a la fecha se encuentran en discusión el nombre que se les dará a nivel mundial entre los nombres más sonados se encuentran; Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Estándar de Información Financiera pero para efectos de esta investigación serán llamadas Normativas o Normas Internacionales.

La globalización de las economías ha traído transformaciones en los gustos y preferencias de los consumidores, que implican derechos y obligaciones para las empresas y los países; Pero en el caso de El Salvador también conlleva un cambio radical en la forma en como las compañías deberán registrar sus operaciones contables, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría el 02 de septiembre de 1999 acordó que la preparación de los estados financieros deberían aplicarse las Normas Internacionales.

El 15 de diciembre de 2000 acordaron que estas se harían efectivas y obligatorias a partir del 1 de enero del 2002 pero en esta fecha El Consejo ratificó y amplió el plazo de adopción para el 1 de enero del 2004.

Según la Ley Reguladora de la Contaduría Pública, la normativa internacional deberá regir en todas las contabilidades sean estas de una empresa financiera, comercial, industrial o de servicios, pero la mayor exigencia será para los contadores y auditores de dichas empresas a

partir del 1 de enero de 2004 fecha en que por ley, las Normas Internacionales serán de aplicación obligatoria en el país pero de una forma escalonada, según lo dijo el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, plan que fue acordado el 31 de octubre del año 2003 por el ente antes mencionado.

La globalización económica obligará a que todo el mundo comparta el mismo sistema contable, además, que el Código de Comercio y el Código Tributario también ordenan utilizar las cuentas contables a estándares internacionales, las compañías que no se incorporen a este esquema quedaran fuera de juego de cara a los TLC.

En vista de ello, es de considerar la importancia de proponer un documento que ayude a los contratistas generales y todos aquellos que demanden de subcontratos, la adecuación y aplicación de la Norma Internacional 11, que se relacione con el registro y presentación de estos, de tal forma que se vuelva mucho más fácil la presentación de la situación económica y financiera de una empresa constructora en un momento determinado, permitiendo al mismo tiempo presentar sus estados financieros apegados a Normas Internacionales de Contabilidad.

## 1.5 Normativa Técnica

### 1.5.1 Norma Internacional 11 "Contratos de Construcción"

#### Alcance de la Norma

La normativa técnica que rige a los Contratos de Construcción corresponde a la Norma Internacional 11, la cual establece el tratamiento contable tanto para los ingresos como a los costos que se encuentran asociados a este tipo de contratos, que por la naturaleza de su actividad generalmente inician y terminan en períodos distintos; en consecuencia de esta actividad, es que surge el principal problema, que es la correspondiente asignación de los costos del contrato al período contable en el cual se realizan los trabajos de construcción de la obra civil contratada.

El contrato de construcción es un convenio específicamente negociado para la construcción de un activo o una combinación de activos estrechamente interrelacionados o interdependientes en cuanto a diseño, tecnología y función o de su objetivo final.

Dentro de los contratos que la normativa técnica reconoce, están:

**Contrato a Precio Fijo:** es un contrato de construcción en el cual el contratista conviene en un precio establecido en el contrato, o una tarifa fija por unidad producida, la cual en algunos casos está sujeta a cláusulas de costos escalonados.

**Contrato en base a costos:** Más honorarios es un contrato de construcción en el cual el contratista recibe el reembolso de los costos admisibles o el de determinados costos, más un porcentaje de éstos o un honorario fijo.

#### **Costos de Contratos.**

Los costos de contratos comprenden:

- a) Los costos que se relacionan directamente con el contrato específico.
- b) Los costos que son atribuibles a la actividad de contratación en general
- c) Los otros costos que son imputables al cliente bajo los términos del contrato.

Los costos relacionados directamente con un contrato específico incluyen:

- a) La mano de obra prestada por los obreros en el lugar de construcción incluyendo la supervisión que se llevó a cabo.
- b) Costos de los materiales usados en la construcción.
- c) Depreciaciones de propiedad planta y equipo utilizada en la ejecución del contrato.
- d) Costos incurridos en desplazamiento de planta y equipo desde y hasta la localización de la obra.
- e) Alquiler de propiedad planta y equipo.

- f) Asistencia técnica directamente relacionada al contrato.
- g) Costo estimado de rectificación y trabajo de garantía.
- h) Reclamos de terceros.

Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad del contrato en general y que pueden ser asignados a contratos específicos incluyen:

- a) Seguros.
- b) Costos de diseño.
- c) Costos indirectos de construcción.

Se consideran gastos indirectos de la construcción:

- Los gastos por elaboración de planillas
- Costos de planillas de los empleados cuya labor es administrativa, pero que dedican parte de su tiempo al proyecto.

#### **Tratamiento Contable de los Costos del Contrato**

"En la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros del contratista se utiliza el Método del Grado de Avance.

**El método del grado de avance:** Este método consiste en reconocer los ingresos a medida que se desarrolla la actividad del contrato. Dichos ingresos son comparados contra

los costos incurridos para llegar al grado de avance presente, dando como resultado el registrar la utilidad que puede atribuirse a la proporción del trabajo terminado.

La forma como debe registrar la subcontratación por parte del contratista, es trabajar a cada uno de los subcontratos como un centro de costo que incluya los elementos de mano de obra directa, materiales y costos indirectos

#### **Consideraciones de los Contratos de Construcción.**

Los Contratos de construcción incluyen:

- a) Contratos para la prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo por ejemplo los de servicios de administración de proyectos y arquitectos; y
- b) Contratos para la Destrucción y restauración de activos y restauración del entorno después de la demolición de activos.

#### **Costos excluidos de los costos del contrato.**

Los siguientes costos no pueden ser atribuidos a los costos del contrato:

- a) Costos de administración general que no haya especificado reembolso en el contrato.
- b) Costos de venta.
- c) Costos de investigación y desarrollo que no se especifican reembolso en el contrato.

- d) Depreciación de edificio y equipo no utilizado y no empleado en un contrato particular.

#### **Etapa de realización de un contrato**

El estado de realización de un contrato puede determinarse de varias maneras, dependiendo de la naturaleza del contrato, y los métodos pueden considerarse:

- a) La proporción de los costos del contrato incurridos para el trabajo ejecutado a la fecha y relación con el total de los costos de contrato estimados.
- b) La verificación del trabajo efectuado;
- c) La proporción física del contrato total ejecutado.

En la mayoría de los casos la etapa de finalización o realización es determinada con referencia a los costos ya incurridos comparados al total de los costos estimados.

#### **Revelación a los Estados Financieros**

Una empresa debe revelar en sus Estados Financieros información sobre:

- a) El importe de los ingresos del contrato reconocido en el periodo;
- b) Los métodos utilizados para determinar la porción de ingresos del contrato reconocido en el periodo.
- c) Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato.

Una empresa debe revelar, para los contratos en proceso a la fecha de cierre:

- a) Costos acumulados incurridos más las ganancias reconocidas.
- b) El monto de los anticipos, y el monto de las retenciones en los pagos.

### **1.6 Normativa Legal**

Entre la normativa legal que es aplicable a las empresas Constructoras, y que está encaminada a considerar la aplicación de facilidades para obtener una mayor certeza, transparencia, neutralidad, y una facilidad en los procedimientos para obtener los acuerdos o convenios, tributaciones, etc., se tienen:

- a) Leyes Tributarias
- b) Laborales
- c) Leyes Civiles
- d) Leyes Mercantiles.

A continuación se citarán artículos de algunas leyes relacionados con las actividades desarrolladas por las empresas constructoras.

#### **1.6.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Como antes se ha descrito, La actividad de construcción van más allá del cierre de un período contable, que comúnmente no

permite la confrontación exacta de los ingresos devengados con los costos realmente incurridos.

Las empresas que se dedican a esta actividad pueden, mediante cálculos matemáticos, determinar los ingresos y/o costos en exceso, con relación al avance de la obra ejecutada al cierre del ejercicio contable, y realiza su declaración de renta amparados en los artículos 12 y 27 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**El artículo 12 que literalmente dice:**

"Las utilidades percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen a la compraventa, permuta o cualquier otra clase de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, podrán ser diferidos si han sido obtenidos en operaciones de créditos cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro siempre que medie contrato celebrado en forma legal.

El monto a diferir se agregará a la renta neta de los ejercicios subsiguientes en proporción al monto de las cuotas percibidas o devengadas en los ejercicios de imposiciones. Si los saldos adeudados produjeran intereses éstos se computarán como ingresos de los ejercicios en que fueron percibidos o devengados efectivamente según el sistema de contabilidad aplicado por el contribuyente."

**Art. 27 que literalmente dice:**

"La renta obtenida en virtud de contratos relativos a obligaciones de hacer, que hayan de realizarse en un período mayor de un año, se calculará en proporción en la parte de la obra realizada durante el ejercicio de que se trate. Igual cálculo se haría para la determinación del costo y demás deducciones legales."

**1.6.2 Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**

Esta ley, fue creada con el objeto establecer un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de los bienes muebles corporales. Por lo tanto el IVA por las compras realizadas con el fin de construir y transferir inmuebles por cuenta propia no tienen derecho a deducir el crédito fiscal que dichas compras generan, ya que forman parte del costo del bien, pues no generan ingresos gravables tal como lo estipula el artículo 70 de la ley del IVA.

**Artículo 70 que dice:**

"El presente impuesto pagado o causado no constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos, importados o utilizados, respectivamente, salvo cuando los bienes o servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o

sujetos excluidos del impuesto. Tampoco es un gasto deducible para los efectos del Impuesto Sobre la Renta."

Sin embargo, las empresas que se dedican a la ejecución de construcciones por contrato están incluidas como contribuyentes del impuesto, tipificada esta actividad como un servicio, mencionados en los literales b), g), h), i), j) y k) del Art.17 de la Ley del IVA.

**Art. 17 que literalmente dice:**

"Para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales", señalados entre ellas las siguientes:

b) Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos.

g) Ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se empleen materiales o medios suministrados por quien encarga la obra.

h) Instalación, confección de obras de especialidad o de movimientos de tierras pactadas por administración o mandato o por precio alzado o unitario o en otra forma.

i) Reparaciones, transformaciones, ampliaciones que no significan una confección o construcción de una obra, inmueble nuevo, y los trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles e inmuebles.

j) Contratos generales de construcción o edificación de inmuebles nuevos por administración o mandatos en que el ejecutor o constructor aporta solamente su trabajo personal y el que encarga la obra o construcción suministra los materiales.

k) La construcción o edificación de inmuebles nuevos convenidos por un precio alzado en los cuales los materiales principales son suministrados integra o mayoritariamente por el contratista.

El artículo y los literales antes mencionados son explicados en el artículo 6 Literales c), d), e) y f) del Reglamento de la Ley de IVA.

La ley del IVA, establece como hechos generadores de la prestación de servicios provenientes de actos, convenios o contratos en los que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagarlos; es por ello que los servicios que brindan las empresas constructoras como asesorías técnicas y elaboración de planos, ejecución de contratos de construcción por administración y precio alzado, las califica como contribuyente del referido impuesto.

### **1.6.3 Tratamiento de Anticipos de Acuerdo a la Ley del IVA y la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

El crédito fiscal proveniente de la compra de materiales para desarrollar contratos de construcción, a precio fijo es deducible para la empresa constructora, ya que dichos materiales son facturados a nombre de esta y serán cobrados al dueño de la obra según el grado de avance y proporcionados por la constructora, los cuales en conjunto serán facturados al cliente generando un ingreso gravable.

Los anticipos recibidos por los contratos de construcción deben gravarse con este impuesto, de acuerdo al Art. 18, Lit. d) y e) de la Ley del IVA.

#### **Art. 18 que literalmente dice:**

"Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, según cual circunstancia de las señaladas a continuación ocurra primero:

d) Cuando se entregue o ponga a disposición el bien o la obra, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de una obra; y

e) Cuando se pague total o parcialmente la remuneración, se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de servicios, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos.

En la prestación de servicios permanentes, regulares, continuos o en los suministros de servicios periódicos, el impuesto se causa en el momento de emitirse cualquiera de los documentos señalados en el Art. 107 (Comprobantes de Crédito Fiscal o Facturas) del Código tributario o al término de cada período establecido para el pago según el contrato.

De acuerdo a la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios (IVA), los anticipos por servicios deben ser gravados con el impuesto de acuerdo al Art. 18, d) y e) descritos anteriormente.

Sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta no regula específicamente el tratamiento de estos anticipos, pero como lo menciona el artículo 17 (inciso 4) y 24; se debe utilizar el sistema de acumulación, es decir determinar sus rentas tomando en cuenta lo devengado en el ejercicio aunque no estén percibidos y los gastos incurridos aunque estos no hayan sido pagados.

#### **1.6.4 Laudo Arbitral**

Las compañías constructoras toman de manera muy especial el Contrato Colectivo de Trabajo del Sindicato Unión de Trabajadores de la Construcción, celebrado en Septiembre de 1995.

La mano de obra es un factor muy importante que influye substancialmente en los costos de la construcción de bienes inmuebles, dicho contrato regula las condiciones bajo las

cuales los trabajadores estarán al servicio de las constructoras, asimismo tiene por objeto establecer derechos y obligaciones de cada una de las partes, con el fin de armonizar y dignificar las relaciones laborales.

#### **1.6.5 Código de Trabajo.**

Este código es aplicable a los obreros de la construcción, si no son tratados en el contrato colectivo descrito anteriormente. Con relación a las indemnizaciones, aunque son considerados por el mencionado documento, tiene su base en el Art. 26 del Código de Trabajo, el cual dice:

"Los contratos para prestar servicios subordinados en la ejecución de una obra determinada, se entenderán también celebrados a plazo. Al realizarse la parte de la obra que al trabajador le corresponda ejecutar, se tendrá por vencido dicho plazo.

En los casos del inciso anterior, cuando la ejecución de la obra durare más de quince días, el patrono está obligado a dar aviso, con siete días de anticipación por lo menos, a los trabajadores que hayan de resultar afectados por la terminación de las labores. Dicho aviso podrá darse por escrito de manera particular al trabajador o por medio de la Inspección General de Trabajo.

Terminadas las labores sin haber dado el aviso a que se refiere el inciso anterior, el patrono deberá pagar a los

trabajadores una prestación equivalente al salario ordinario que habría devengado en siete días.

Si el aviso no se diere a los trabajadores, se deberá pagar una prestación equivalente al salario ordinario que habrían devengado en los días que faltaren para completar el plazo".

Según esta ley, cuando se contrata a un trabajador para un proyecto, al finalizar este no existe responsabilidad para el constructor, salvo en los casos mencionados anteriormente.

Cuando se termina un proyecto e inmediatamente se integra al trabajador en otro, automáticamente se prorroga por tiempo indefinido el contrato temporal, por lo tanto si este obrero es despedido la obligación corre a cuenta del empresario.

## **CAPITULO II**

### **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.**

#### **2.1 Tipo de Estudio**

El método de investigación utilizado fue, el descriptivo ya que se midieron el reconocimiento de los costos como variable independientes, para poder determinar las causas por las cuales las empresas constructoras de obras civiles registran sus costos de acuerdo a la conveniencia financiera o fiscal que fueron relacionadas con las variables.

#### **2.2 Población y Muestra**

##### **2.2.1 Población**

Para determinar la población de la presente investigación se tomó como base las empresas constructoras inscritas en la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción, (CASALCO) al 23 de Mayo de 2003, según la información obtenida suman un total de 122 empresas dedicadas a la construcción.

##### **2.2.2 Determinación y Tamaño de la Muestra**

Considerando que la muestra es una parte del universo a examinar que es representativa de este; para el caso del desarrollo de la investigación se estratificó la población, debido a que el 76% de las empresas afiliadas a la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción, no son contratistas generales.

Las empresas afiliadas a CASALCO, se encuentran clasificadas de la siguiente manera:

▪ Viviendas	46	Empresas
▪ Contratistas Generales	29	Empresas
▪ Consultores y Supervisores	11	Empresas
▪ Productores y Distribuidores de Materiales	36	Empresas
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>Empresas”<sup>13</sup></b>

La actividad de subcontratación de servicios podría ser aplicable a cualquiera de las empresas clasificadas en los cuatro grupos anteriores, es necesario aclarar que para esta investigación se trató especialmente a empresas de Contratistas Generales dado que estas siempre demandan de estos servicios.

Para efecto de facilitar la recopilación de la información y tomando en cuenta que la aplicación de la normativa técnica contable relacionada con la actividad de subcontratación es uniforme en todas las compañías del país; escogimos a los 29 contratistas generales, aclarando que 18 empresas de las 29 tienen su domicilio en la ciudad de San Salvador; representando éstas, la muestra seleccionada para el desarrollo de la investigación.

El tamaño de la muestra, se determinó utilizando la siguiente formula:<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> CASALCO. Op.cit.

<sup>14</sup> BONILLA GIDALBERTO. “Como hacer una tesis con técnicas estadísticas”; UCA Editores

$$n = \frac{Z^2(P)(Q)(N)}{(N-1)e^2 + Z^2(PQ)}$$

Se estima un margen de error de 8%, en donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Universo o población (empresas constructoras)

e<sup>2</sup> = Probabilidad de error estimado de la confiabilidad de los datos obtenidos.

P = Probabilidad de que las empresas estén aplicando debidamente la normativa técnica a los subcontratos de construcción.

Q = Probabilidad de rechazo o fracaso de que no este aplicando la normativa técnica.

Z<sup>2</sup> = Nivel de confianza de la muestra.

Aplicando la fórmula

$$N = 18$$

$$e^2 = 8\% = 0.08$$

$$P = 92\% = 0.92$$

$$Q = 8\% = 0.08$$

$$Z^2 = 1 - \alpha = 0.95$$

$$Z = 1.96$$

$$N = \frac{(1.96)^2(0.92)(0.08)(18)}{(18-1)(0.08)^2 + (1.96)^2(0.92)(0.08)}$$

$$n = \frac{(3.53)(1.44)}{(17)(0.0064) + (3.84)(0.0736)}$$

$$n = \frac{5.08}{0.1088 + 0.2826}$$

$$n = \frac{5.08}{0.3914}$$

$$n = 12.98 = 13$$

La muestra determinada según la fórmula anterior es de 13 empresas.

La selección de las 13 empresas se hizo de la forma siguiente:

- 1) Se introdujo 18 papелitos en un recipiente, los cuales contendrán los nombres de cada una de las empresas con domicilio en el área de San Salvador.
- 2) Se extrajo 13 papелitos al azar, los cuales fueron las 13 empresas seleccionadas a investigar.
- 3) Luego se extrajo 2 papелitos más, para ser considerado como segunda opción; tomando en cuenta la posibilidad de no poder acceder alguna de las empresas anteriores.

### **2.3 Recopilación de Datos**

La investigación se realizó tomando en cuenta las fuentes primarias de información, a través de un cuestionario que contenía 8 preguntas en su mayoría cerradas y que se les solicitó que contestaran a los encargados de las áreas

relacionadas y estuviesen bien informados del tratamiento contable y los métodos utilizados para en el registro de los subcontratos, lo cual permitió obtener los elementos necesarios que fueron empleados para el desarrollo de está.

#### **2.4 Procesamiento de la Información**

Una vez recopilada la información se procedió a la tabulación de la misma, para la cual nos auxiliamos de cuadros que permiten observar las frecuencias absolutas y relativas obtenidas, también se presentan los resultados por medio de gráficas que facilitan el análisis e interpretación de los resultados, obteniendo la información relevante en el reconocimiento y tratamiento de los costos de los subcontratos.

#### **2.5 Análisis e Interpretación de los Datos**

Una vez procesada toda la información se realizó el análisis e interpretación de los resultados, utilizando gráficos originados de la tabulación, se procedió hacer un diagnóstico con respecto a la determinación de los costos y si estos están siendo establecidos de acuerdo a leyes tributarias y todos aquellos lineamientos técnicos que se apeguen a estas operaciones, lo cual permitió obtener un conocimiento amplio para poder desarrollar la propuesta de aplicación de Normativa Internacional 11 a los subcontratos de construcción de obras civiles.

## CAPITULO III

### RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los resultados de la investigación que se presentan a continuación están orientados al conocimiento que tienen los profesionales que laboran en las empresas constructoras en el área de San Salvador sobre la Normativa Internacional No 11 "Contratos de Construcción".

#### 3.1 Aspectos Generales

El cuadro 1 muestra la distribución de la población encuestada según su nivel académico; las cuales son bachiller, estudio universitario y título profesional. Se observa que el 31% de la población encuestada tienen título profesional lo cual es de mucha relevancia pues son las personas quienes trabajan en la preparación de estados financieros y contribuyen a la toma de decisiones en las empresas constructoras; asimismo, un 23% de dicha población son bachilleres; lo que significa que esta área laboral no es atendida en su mayoría por bachilleres sino por profesionales, esto es debido a las exigencias de la globalización, TLC, competencia empresarial entre otros aspectos.

El 77% representa el sector profesional contable incorporado a la industria, el cual está conformado por el 46% de personas con estudio universitario y el 31% con título profesional, lo que evidencia que la empresa quiere garantizar que sus estados

financieros sean generados con la calidad, cumpliendo las normativas requeridas.

**CUADRO No. 1 Distribución de la población encuestada.**

NIVEL	Detalle	Frecuencias	
		Absoluta	Relativa
BACHILLER		3	23%
ESTUDIO UNIVERSITARIO		6	46%
4 AÑO	2		
5 AÑO	4		
TITULO PROFESIONAL		4	31%
LIC.EN CONTADURÍA PÚBLICA	3		
LIC. EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS	1		
<b>TOTAL</b>		<b>13,00</b>	<b>100%</b>

### 3.2 Normativa Técnica.

#### 3.2.1 Conocimientos sobre la Normativa Internacional No 11 "Contratos de Construcción"

A partir del 1 de enero de 2004 entra en vigencia en nuestro país la aplicación de la Normas Internacionales de una forma escalonada; tal como lo disponen los Art. 443 y 444 del código de comercio, por consiguiente todos los estados financieros de las empresas deberán estar preparados de acuerdo con dichas normas y los profesionales de la contaduría pública estarán obligados a dictaminar los estados financieros de acuerdo con las normas internacionales, de tal manera que cumplan las

características cualitativas de comprensibilidad, relevancia, confiabilidad, comparabilidad, limitaciones a la relevancia y confiabilidad, presentación veraz e importancia.

"El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emitió el 05 de diciembre del 2003 el siguiente acuerdo:

Establecer, a partir del ejercicio contable 2004, un plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, de acuerdo a las características propias de las empresas y entidades sujetas adoptar tal normativa, lo cual permitirá un ambiente flexible y práctico en dicho proceso. En ese sentido, el plan aprobado es el que se explica a continuación:

- 1) Las empresas que emiten títulos valores que se negocian en el mercado de valores, así como los Bancos del sistema y los conglomerados de empresas autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero deberán presentar sus primeros estados financieros con base a normas internacionales de contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2004, otorgándoles un período de doce meses a partir de esa fecha para completar el proceso de adopción.
- 2) Los Intermediarios Financieros no Bancarios, las Sociedades de Seguros, las Asociaciones y Sociedades Cooperativas, que no emitan títulos valores que se negocian en el mercado de valores, presentarán sus

primeros estados financieros con base a normas internacionales de contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un período de veinticuatro meses a partir del 1 de enero de 2004 para completar el proceso de adopción.

- 3) El resto de empresas, excepto aquellas empresas clasificadas como Medianas, Pequeñas y Micro Empresas por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), deberán presentar sus primeros estados financieros con base a normas internacionales de contabilidad por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un período de veinticuatro meses, contados a partir del 1 de enero de 2004 para completar su proceso de adopción.
- 4) Las organizaciones no Lucrativas (ONG's) que reciben fondos del exterior para cumplir con su finalidad y aquellas que realizan actividades de intermediación financiera, presentarán sus primeros estados financieros con base a normas internacionales de contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un período de veinticuatro meses a partir del 1 de enero de 2004 para completar el proceso de adopción.
- 5) La mediana y Pequeña empresa, según la clasificación de la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), tendrán la obligación de presentar sus

primeros estados financieros con base a normas internacionales de contabilidad por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2006, otorgándoles un período de treinta y seis meses, contados a partir del 1 de enero de 2004, para completar su proceso de adopción.

- 6) Las Micro-empresas, según la clasificación de la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), no estarán afectadas a esta regulación, pero podrán adoptar las normas internacionales de contabilidad en forma voluntaria, cuando así lo estimen conveniente a sus intereses.

Para efecto de lo acordado, y para conocimiento de los diferentes sectores involucrados se presentan a continuación los conceptos y parámetros definidos por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), para la clasificación de los sectores empresariales:

**Mediana Empresa:** Toda unidad económica que tiene hasta cien ocupados y que sus ventas anuales son hasta el equivalente a 31,746 salarios mensuales mínimos urbanos, excluyendo aquellas que tienen ventas anuales menores al equivalente de 4,762 salarios mensuales mínimos con 50 ó menos ocupados.

**Pequeña Empresa:** Toda unidad económica que tiene hasta cincuenta ocupados y que sus ventas anuales son hasta el equivalente a 4,762 salarios mensuales mínimos urbanos,

excluyendo aquellas que tienen ventas anuales menores al equivalente de 476.2 salarios mensuales mínimos con 10 ó menos ocupados.

**Microempresa:** Toda unidad económica que tiene hasta 10 ocupados y ventas anuales hasta el equivalente de 476.2 salarios mensuales mínimos urbanos".<sup>15</sup>

De acuerdo a lo establecido en el numeral 3 antes mencionado; las empresas estudiadas en esta investigación están contempladas en dicho numeral, debido a que poseen un nivel de ventas que superan a las señaladas en los conceptos de mediana, pequeña y microempresa antes explicadas.

La primera pregunta de la encuesta está enfocada al conocimiento sobre la Norma Internacional 11 "Contrato de Construcción" y los resultados obtenidos fueron: un 31% de los encuestados son profesionales del área contable pero sólo un 61.5% conoce la normativa de forma regular; mientras que un 23.10% de ellos tienen poco o nada de conocimiento, esto es debido a que ellos se formaron cuando aún no había exigencia de la aplicación de dicha normativa; mostrando la importancia de tomar medidas que permitan al profesional desarrollar su trabajo con eficiencia, ética y responsabilidad, a fin de que los estados financieros sean comprensibles y veraces

---

<sup>15</sup> Artículo Publicado el 12/12/03 en el Diario de Hoy por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

ofreciendo una garantía a los empresarios, inversionistas tanto nacionales como extranjeros y al estado; lógicamente la aplicación de la Normas Internacionales, requiere y exige que el profesional de la Contaduría Pública se capacite. (Ver Cuadro No 2 y gráfica 1)

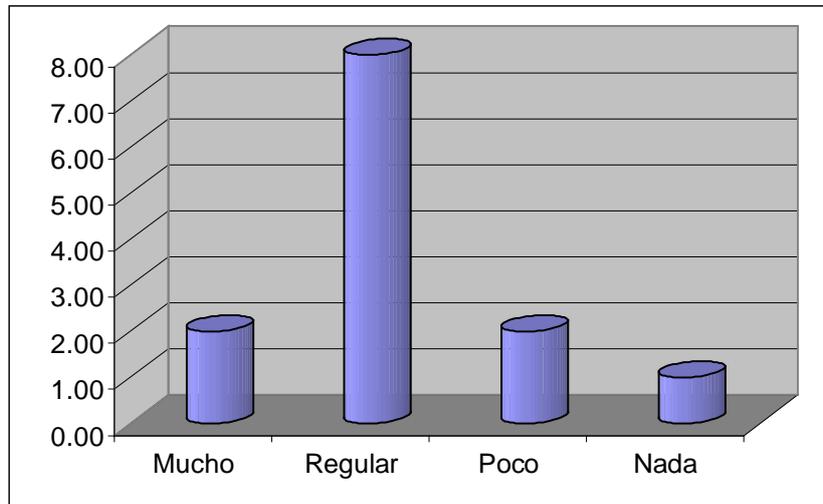
Es evidente que el 77% de las personas encuestadas conocen mucho y/o regular la normativa técnica, este porcentaje es el que representa el sector profesional contable, tal como se muestra en el cuadro 1.

**“Conocimiento que tienen los profesionales de las empresas constructoras del área de San Salvador sobre la Norma Internacional 11 Contratos de Construcción”.**

**CUADRO No 2**

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Mucho	2,00	15,4%
Regular	8,00	61,5%
Poco	2,00	15,4%
Nada	1,00	7,7%
<b>Total</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

GRÁFICA 1



### 3.2.2 Lineamientos para el reconocimiento de los costos de un subcontrato.

Antes de realizar la propuesta de esta investigación, se estudió muy a fondo la Norma Internacional 11 "Contratos de Construcción" con el objetivo de poder indagar cual es el tratamiento contable que puede ser aplicado a los subcontratos de construcción, es importante mencionar que esta norma, es específica en su alcance cuando literalmente dice: "Esta norma debe aplicarse en la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas"<sup>16</sup>, el tratamiento contable que ésta ofrece es únicamente para los contratos, aunque tiene lineamientos que pueden ser adaptados a los subcontratos, pero es necesario que se cree una guía que permita a los usuarios facilitar el

<sup>16</sup> IASC. Norma Internacional de Contabilidad. México, D.F IMCP, A.C. 1999 Pág. 215

registro y control de estos, siempre bajo la normativa técnica.

Según datos obtenidos sobre la pregunta, ¿Se considera que la Norma Internacional 11, "Contratos de Construcción" brinda los lineamientos necesarios para el reconocimiento de los costos de un subcontrato?; el 46.2% de las personas encuestadas sostuvieron que la Norma Internacional 11, brinda de forma regular los lineamientos para el reconocimiento de los costos de un subcontrato; y el 7.7% de ellos expresaron que la Norma Internacional 11, sí proporciona dichos lineamientos. (Ver cuadro No 3 y gráfica 2).

De acuerdo a los resultados, el 69.3% el cual esta constituido por el 46.2% de personas que expresaron que los lineamientos que brinda son de forma regular y el 23.1% opinaron que proporciona poca información Norma Internacional 11; sin embargo, cabe mencionar que estas opiniones son contradictorias pues al remitirse al objetivo de la normativa; esta brinda los lineamientos para contabilizar los contratos de construcción en cuanto a la asignación de los ingresos y costos, pero no así el reconocimiento de los costos de un subcontrato.

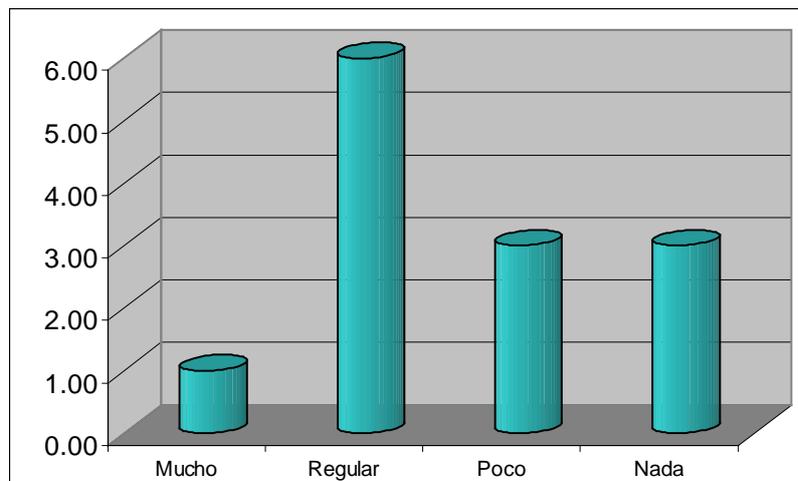
Lo anterior demuestra que los profesionales quienes están a cargo de la elaboración de los estados financieros de las empresas constructoras, carecen del conocimiento de la Norma Internacional, pues evidentemente existe contradicción en sus opiniones.

“Opinión de la población encuestada sobre los lineamientos que brinda la Norma Internacional 11 para reconocer costos de los subcontratos”.

CUADRO No 3

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Mucho	1,00	7,7%
Regular	6,00	46,2%
Poco	3,00	23,1%
Nada	3,00	23,1%
<b>Total</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

GRÁFICA 2



### **3.2.3 Disponibilidad y existencia de información sobre los subcontratos en El Salvador.**

La investigación se orientó a determinar si en el medio profesional existe un documento además de la Norma Internacional 11 que brinde los lineamientos a los contratistas de cómo deberán ser tratados los subcontratos de construcción, de acuerdo a experiencias observadas y propias se ha determinado que estas se manejan en cuentas generales mejor conocidas en el medio laboral como "Cuentas Bolsón" o en otros casos todos los costos en que se incurren en los subcontratos son llevados a los costos indirectos, el problema surge cuando se quiere determinar cuánto es realmente los costos de un subcontrato y por no llevarse ese control no se puede disponer de la información en el momento oportuno. Se ha tenido la oportunidad de revisar algunos trabajos de investigación presentados en la Universidad de El Salvador (UES) y en la Universidad "José Simeón Cañas" (UCA), al igual que la Norma de Contabilidad Financiera (NCF) No 24 y el ARB-45, y estos solo dan tratamientos y lineamientos a los contratos de construcción en general.

De acuerdo a los resultados que se exponen en el cuadro No 4, cuya interrogante fue si se considera la existencia y disponibilidad de información sobre los subcontratos de construcción en El Salvador; se puede decir que hasta la fecha

no se han realizado investigaciones que permitan a los contratistas dar lineamientos de cómo deberán ser tratados los subcontratos, los resultados muestran que nadie considera que exista mucha información y un 46.20% poco la conocen; es importante mencionar que estos conocimientos han sido adquiridos de una forma empírica por la misma experiencia laboral. (Ver cuadro No 4 y gráfica 3).

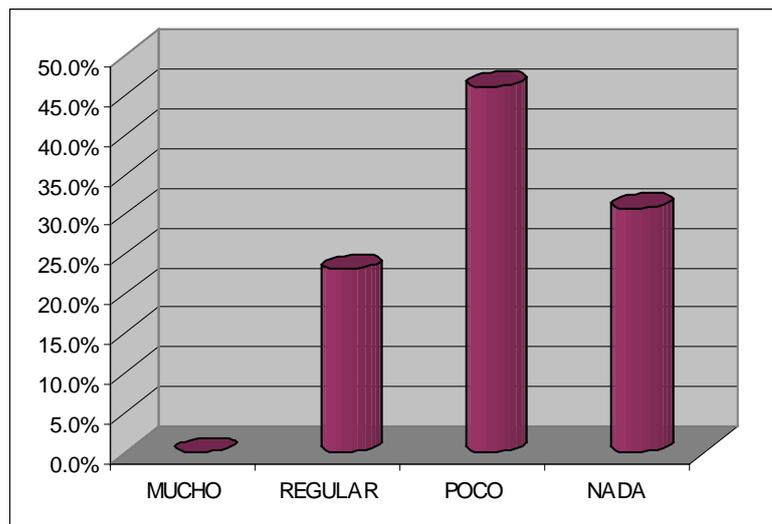
Es evidente que el resultado de la pregunta anteriormente analizada en la cual se obtuvo como resultado un 69.3% de las personas quienes expresaron que la normativa internacional 11 da regular o pocos lineamientos para el registro de los subcontratos; siendo el mismo 69.3% quienes sostienen de la misma forma la no existencia y disponibilidad de información sobre los subcontratos en El Salvador.

“Los profesionales en el área contable de las empresas constructoras opinan sobre la existencia y disponibilidad de información acerca de Subcontratos de Construcción en El Salvador”.

CUADRO No 4

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
MUCHO	0,00	0,0%
REGULAR	3,00	23,1%
POCO	6,00	46,2%
NADA	4,00	30,8%
<b>Total</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

GRAFICA 3



### **3.3 Normativa Legal**

#### **3.3.1 Tratamiento fiscal que está aplicando las empresas para el reconocimiento de los costos de un subcontrato.**

En este apartado se pretendió conocer el tratamiento fiscal que están aplicando las empresas constructoras del área de San Salvador para el reconocimiento de los costos de un subcontrato.

La actividad de subcontratación para proyectos de obras civiles está relacionada con el contrato general y el tratamiento fiscal que debe aplicarse a los costos deberá ser el siguiente:

- Ley de Impuesto Sobre la Renta Decreto No 712

Según el artículo 28 para poder establecer la renta neta deberá deducirse de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente de ingresos; en el caso específico del desarrollo de obras civiles, la confrontación exacta de los ingresos devengados con los costos realmente incurridos en algunas veces no podrá ser exacta debido a que las construcciones van más allá del cierre de un periodo contable, por lo tanto, las empresas que se dedican a esta actividad pueden, mediante cálculos matemáticos, determinar los ingresos y/o costos en exceso, con relación al avance de la obra ejecutada al cierre del ejercicio contable, y realizar su declaración de renta, amparados en el artículo 27, del Reglamento de La Ley de Impuesto Sobre La Renta, que trata sobre la renta obtenida de

contratos relativos a obligaciones que son realizadas en periodos mayores a un año.

- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA. Decreto No 713)

Los contratistas que se dediquen a actividades que establece el artículo 17, en sus literales g) y k), que literalmente dicen:

g) Ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se empleen materiales o medios suministrados por quien encarga la obra.

k) La construcción o edificación de inmuebles nuevos convenidos por un precio alzado en los cuales los materiales principales son suministrados íntegra o mayoritariamente por el contratista.

Podrán deducirse el crédito fiscal IVA que cada subcontratista cobre por la prestación de servicios o la transferencia de bienes muebles, contra los débitos fiscales IVA generados por las ventas; pero si la construcción se desarrolla en un bien inmueble que es propiedad del contratista, los créditos fiscales IVA deberán formar parte del costo de la obra en construcción, según lo establece el artículo 65, el cual expresa que no procede la deducción, si estos créditos son destinados a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sean estos por precio alzado o por administración de obra; de igual manera el artículo 70, considera que cuando los

bienes o servicios son destinados al uso común o consumo final el impuesto constituye parte del costo del bien inmueble.

De acuerdo a la ley de IVA, los anticipos que el contratista entregue a los subcontratistas, deberán estos últimos gravarlos con el impuesto, según lo manda el artículo 18, literal e); y el contratista no tiene que tratarlo como parte del costo en el momento del pago, si no conforme el desarrollo del avance físico de la obra. Los contratistas no registrarán como ingresos contables los anticipos recibidos; los deberán tratar como obligaciones que las irán amortizando de acuerdo a los cobros del trabajo por ellos ejecutado; es hasta entonces que el contratista considerará como parte del costo las amortizaciones de acuerdo al principio de equidad y justicia tributaria.

Con respecto al tratamiento fiscal que están aplicando las empresas para el reconocimiento de los costos de un subcontrato, el 53.8% de éstas los hacen a través de costos realizados y el 46.20% restantes de las empresas por medio de estimaciones en base real. (Ver Cuadro No 5 y Gráfica 4)

Es de mencionar, que ninguna empresa contestó que dicho tratamiento lo aplica de acuerdo a conveniencia fiscal aunque se conoce que por la naturaleza de esta actividad se presta a que estas manipulen sus costos en el pago del impuesto sobre la renta.

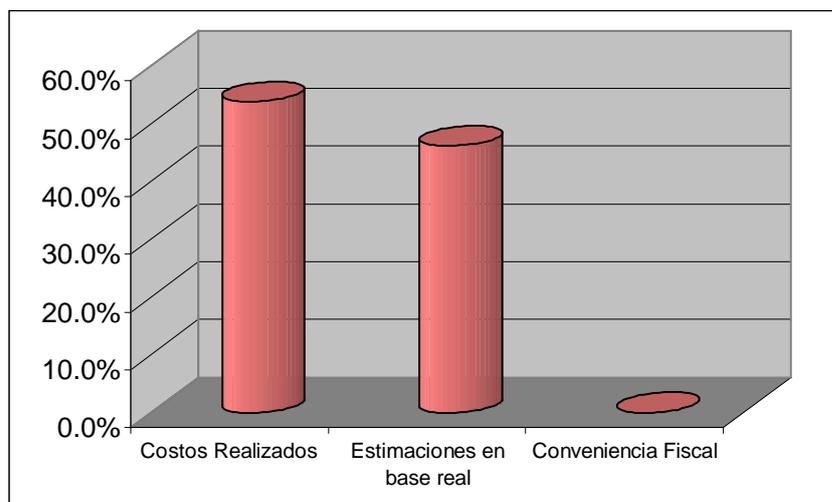
Por lo tanto, el tratamiento fiscal que utilizan las empresas esta basado en un 100% en costos reales, tal como lo muestra el cuadro No5.

**“Tratamiento fiscal de los costos de un subcontrato que están aplicando actualmente las empresas constructoras del área de San Salvador”.**

**CUADRO No 5**

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Costos Realizados	7,00	53,8%
Estimaciones en base real	6,00	46,2%
Conveniencia Fiscal	0,00	0,0%
<b>TOTAL</b>	<b>13,00</b>	<b>100%</b>

**GRÁFICA 4**



### **3.4 Reconocimiento de los costos de los subcontratos de construcción.**

#### **3.4.1 Determinación actual de los costos de los subcontratos.**

De acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), específicamente los principios de "Devengado" y "Realizado" manifiestan que todas las transacciones de una empresa deben establecer su resultado económico que compete a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado y que estos resultados económicos solo deben computarse cuando sean realizados o cuando la operación que los origina queda perfeccionada.

Lo anterior se relaciona al método del costo histórico, el cual registra todas aquellas transacciones de una empresa ya sea que estas se hayan pagado o cobrado.

En el caso del método predeterminado este se refiere a la estimación que las empresas hacen al empezar una obra, por medio de los presupuestos, pero esto solo les sirve como una herramienta de control administrativa financiera, permitiendo comparar los costos históricos con lo predeterminado, realizando así los ajustes necesarios para establecer los costos reales de la obra.

En la encuesta se formuló la pregunta: ¿Cuál es el método que realiza para registrar los costos de un subcontrato? y los resultados obtenidos fueron los siguientes:

Es evidente que el 23.10% de las empresas encuestadas que trabajan con el método de costos estándar se ven en la dificultad en el momento de querer establecer resultados que involucren pagos de impuestos, debido a que no cuentan con costos reales.

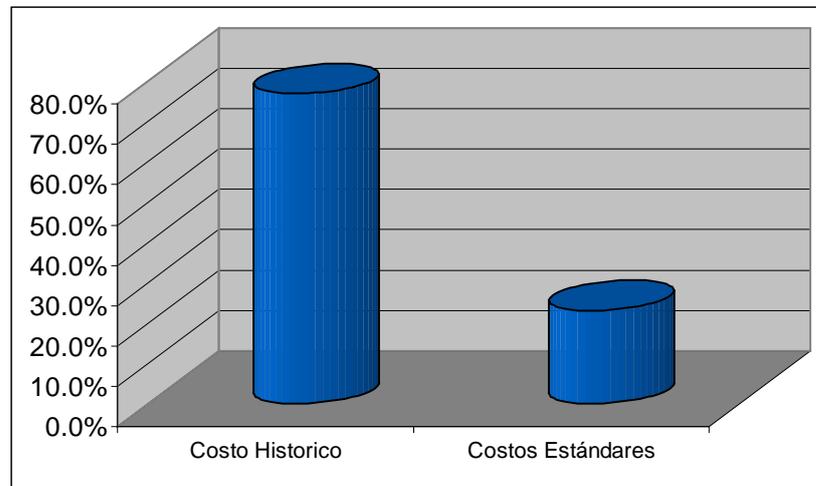
Según la información recolectada, el 76.9% registra los costos de los subcontratos bajo el método de costo histórico. Esto indica que la mayoría reconoce sus costos de una forma correcta y que al mismo tiempo esto les beneficia al momento de establecer resultados reales tanto financieros como fiscalmente. (Ver Cuadro No 6 y Gráfica 5).

**"Métodos aplicados actualmente por la población encuestada para reconocer los costos de un subcontrato".**

**CUADRO No 6**

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Costo Histórico	10,00	76,9%
Costos Estándares	3,00	23,1%
<b>Total</b>	<b>13,00</b>	<b>100%</b>

**GRÁFICA 5**



**3.4.2 Ventajas y Desventajas observadas con la determinación actual de los Costos de los subcontrato.**

Para la recopilación de la información que se presenta posteriormente en este apartado, se planteó la pregunta en la encuesta ¿cuáles son las ventajas y desventajas observadas con la determinación actual de los costos en los subcontratos?

Entre las ventajas se contemplaron:

- a) Conveniencia Fiscal
- b) No-exigencia de normativa técnica.
- c) Políticas establecidas por las empresas
- d) Otras (Especifique).

Y con respecto a las desventajas se contemplaron; a) Información no oportuna b) Falta de control a los subcontratos c) No revelación suficiente en E/F d) Otras (Especifique).

Las empresas contratistas consideran en la determinación actual de los costos de los subcontratos, las siguientes ventajas y desventajas:

### **Ventajas**

a) Conveniencia Fiscal.

Los subcontratos de construcción se desarrollan por lo general después del cierre de un periodo contable que comúnmente no permite la confrontación exacta de los costos realmente incurridos. Las empresas que se dedican a esta actividad pueden establecer sus costos, realizando así las declaraciones de renta con datos apegados a la realidad amparados en el artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como ya se mencionó anteriormente. Esto permite cierta flexibilidad al momento de reconocer los costos de un subcontrato obteniendo así la conveniencia fiscal.

b) No- exigencia de normativa técnica.

Según los resultados de las encuestas y las entrevistas realizadas en las empresas constructoras escogidas, estas determinan los costos de los subcontratos como creen conveniente pues no existe una normativa que regule específicamente la determinación de estos.

La Norma Internacional 11, contempla los costos de un contrato, otros costos que son específicamente cargables según los términos del contrato así como el reconocimiento de ingresos y gastos del contrato. Por lo tanto, no existe una

normativa técnica aplicable a la determinación de los costos en los subcontratos de construcción.

c) Políticas establecidas por las empresas.

Las empresas constructoras establecen sus políticas de acuerdo a sus necesidades administrativas o financieras, es por ello que elaboran los presupuestos como una herramienta de control en sus costos, evitando así una alza en estos que pueda llevar a la empresa a situaciones financieras difíciles.

De acuerdo a la información que las personas entrevistadas brindaron, manifestaron que los costos de los subcontratos se agrupan con los costos del contrato, todo en una sola cuenta y que esto se hace así debido a que no hay otro criterio de control para el registro de los costos de los subcontratos.

#### **Desventajas.**

a) Información no oportuna.

Al contabilizar los costos de un subcontrato en las mismas cuentas del contrato, provoca falta de control, reflejando así una sola cantidad sin saber cual es el costo exacto de un subcontrato; ocasionando de esta manera falta de información en el momento preciso para la toma de decisiones administrativo-financiero.

b) Falta de control a los subcontratos.

El registro de los costos de los contratos unido con los subcontratos ocasiona falta de control a estos últimos, pues no se puede saber con exactitud y prontitud el avance físico

de las obras a una fecha determinada para establecer medidas correctivas.

c) No revelación suficiente en estados financieros.

Otra de las desventajas del reconocimiento de los costos de un subcontrato que están afectando a las empresas actualmente, es la falta de revelación suficiente en los estados financieros, pues de acuerdo a la Norma Internacional 5, "Información que debe revelarse en los Estados Financieros"; los usuarios no pueden formarse juicios confiables a menos que estos sean claros y comprensibles.

Al consultar sobre las ventajas observadas con la determinación actual de los costos de los subcontratos, el 23.10% de los encuestados dicen que es conveniencia fiscal; mientras que el 46.20% considera como ventaja las políticas establecidas por la empresa. Esto se debe a la falta de conocimiento de la Normativa técnica lo cual contribuye a seguir aplicando los procesos establecidos por las empresas.

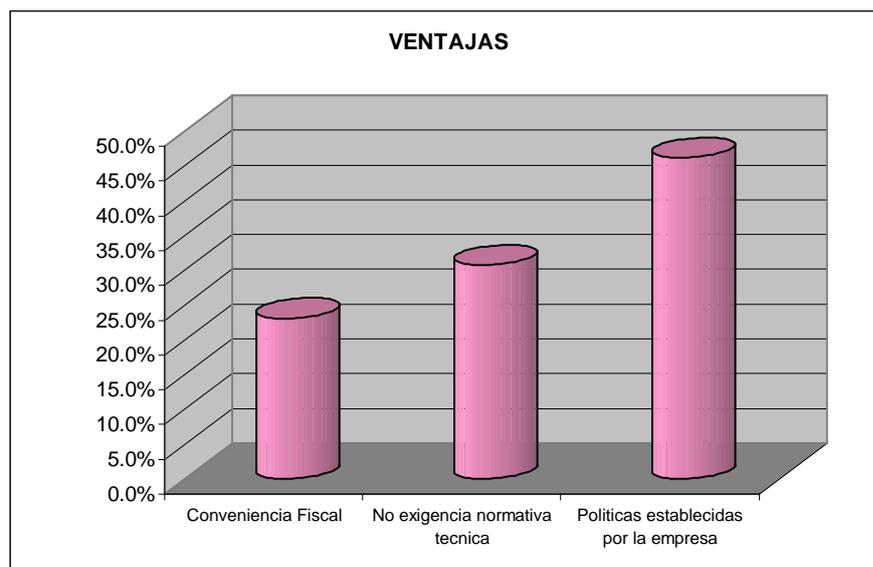
Con respecto a las desventajas, el 69.20% considera que no hay información oportuna con la actual determinación de los costos debido a que necesita recabar toda la información y generar el informe al final; y el 15.40% sostiene la falta de control en los subcontratos y el restante 15.40% en la no-revelación suficiente en los estados financieros. (Ver Cuadro No 7 y gráfica 6)

"Principales ventajas observadas por la población encuestada que laboran en las empresas constructoras en la determinación actual de los costos".

CUADRO No 7

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Conveniencia Fiscal	3,00	23,1%
No exigencia normativa técnica	4,00	30,8%
Políticas establecidas por la empresa	6,00	46,2%
<b>Totales</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

GRÁFICA 6

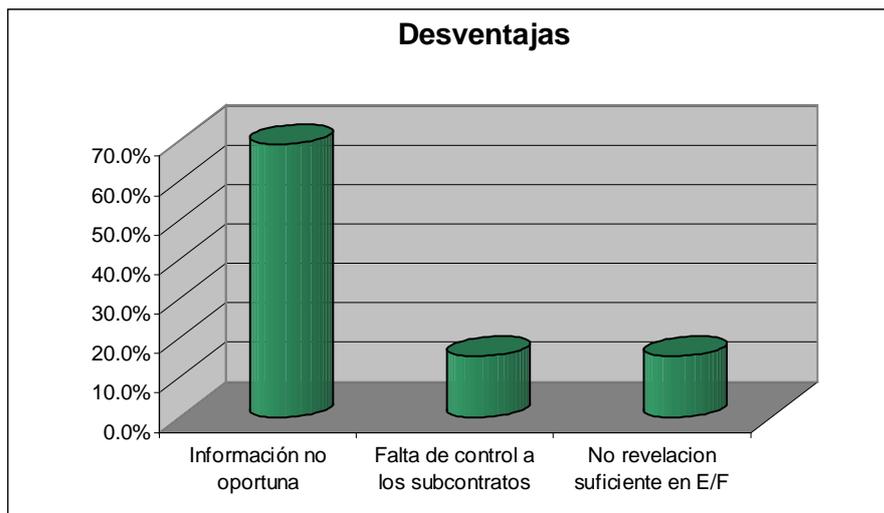


“Principales desventajas observadas por la población encuestada que laboran en las empresas constructoras en la determinación actual de los costos”.

CUADRO No 8

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Información no oportuna	9,00	69,2%
Falta de control a los subcontratos	2,00	15,4%
No revelación suficiente en E/F	2,00	15,4%
<b>Totales</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

GRÁFICA 7



### **3.5 Propuesta del tratamiento contable de los subcontratos.**

Las empresas que subcontratan servicios a compañías especializadas en actividades específicas tales como Terracería en general, estructuras metálicas, suministro e instalación de aire acondicionado, suministro e instalación de ascensores, instalaciones eléctricas y comunicaciones, decoraciones y acabados, pavimento y agregados, sistemas de seguridad, entre otros; registran toda la información contable generada por en una sola cuenta que abarca contratos y subcontratos, con lo cual la contabilidad no les proporciona una herramienta de información precisa y oportuna en un tiempo determinado, para la toma de decisiones en el sentido de cuánto es el grado de avance en los subcontratos, verificar si los pagos realizados no están superando el valor pactado, cuanto es el monto pagado de mano de obra, materiales e indirectos por cada subcontrato.

Por lo tanto el tratamiento de los costos en los subcontratos como un cuarto elemento, contribuirá a que las compañías que subcontraten, tengan la información disponible y clasificada por cada subcontrato para cualquier requerimiento, ya sea dentro de la empresa o fuera de ella. De esta forma la contabilidad estará suministrando la información precisa y oportuna para la toma de decisiones; además de mantener la uniformidad en los registros contables y el reconocimiento de los costos, control apropiado en la aplicación de la normativa

fiscal y la revelación suficiente en los estados financieros del contratista, en cuanto al manejo de las diversas actividades subcontratadas.

La pregunta que se presentó en la encuesta fue, ¿Cuánto le beneficiaría que el tratamiento de los costos de un subcontrato se maneje como un cuarto elemento de los costos? y las opiniones fueron las siguientes:

El 84.6% de las personas entrevistadas expresaron que los beneficios serían de mucha utilidad pues se podrían reconocer los costos de subcontrato en un momento determinado.

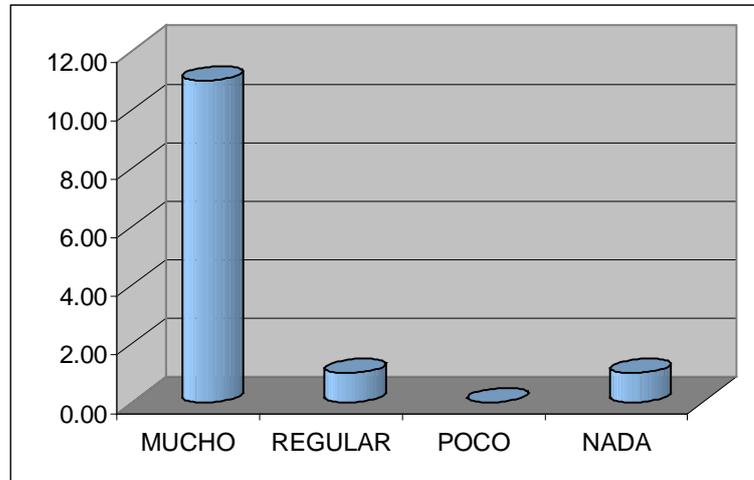
Por otra parte el 15.4%, de estas personas consideran que poco o nada les ayudara dicha clasificación dado que no presentan ninguna clase de problemas. (Ver Cuadro No 9 y gráfica 8)

**“Utilidad de reconocer los subcontrato como un cuarto elemento del costo”.**

**CUADRO No 9**

Respuestas	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
MUCHO	11,00	84,6%
REGULAR	1,00	7,7%
POCO	0,00	0,0%
NADA	1,00	7,7%
<b>TOTAL</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

**GRAFICA 8**



### **3.6 Sugerencias de la población encuestada al equipo de investigación**

Finalmente, después de haber recopilado por medio de un cuestionario información de suma importancia para el tema en desarrollo, se solicitó a los entrevistados sugerencias que permita enriquecer la investigación; obteniendo comentarios tales como:

- a) Profundizar el estudio de la Normativa Internacional 11 "Contrato de Construcción" que relacione a los subcontratos.
- b) Capacitar el personal para el control y contabilización de los subcontratos.
- c) Brindar lineamientos uniformes que consideren el tratamiento financiero-fiscal para registrar los costos de los subcontratos.

d) Que existan controles que permitan complementar la información administrativa financiera con la técnica.

Con todas las sugerencias anteriores, se observa la necesidad y deficiencias que en la actualidad las empresas constructoras poseen con respecto al tratamiento de los subcontratos; asimismo motivan a profundizar y ampliar esta investigación.

La sugerencia con mayor frecuencia que se obtuvo fue el de proporcionar los lineamientos uniformes que consideren el tratamiento financiero-fiscal para registrar los costos de los subcontratos. Esto confirma que a la fecha no existe un documento que contenga dichos lineamientos.

Debido a que se trata de una pregunta abierta, fue necesario seleccionar aquellos criterios comunes sugeridos en las repuestas alternativas y los resultados fueron los siguientes:

Un 69.20% expresó que sería de mucho beneficio incorporar en esta investigación un documento que brinde los lineamientos uniformes que consideren el tratamiento financiero-fiscal para registrar los costos de un subcontrato.

Asimismo, un 7.7% sugirió hacer una mayor investigación de la Norma Internacional 11, que relacione a los subcontratos, otro 7.7% propuso el estudio de controles complementarios que permitan confrontar la información administrativa financiera con la técnica; finalmente el 7.7% sugirió la capacitación para el personal encargado de llevar el control y

contabilización de los subcontratos. Una persona, es decir, un 7.7% se abstuvo de dar comentarios o sugerencias.

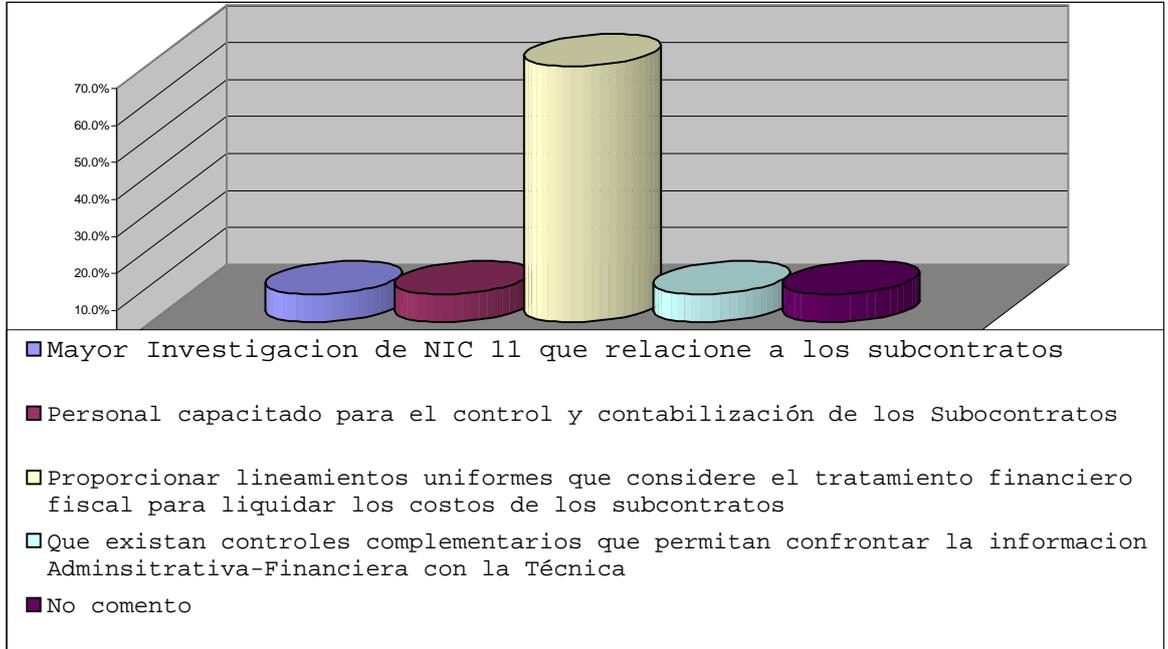
El 92.3% nos afirma que el tema desarrollado genera problemas en su control y tratamiento contable y esto se confirma con las sugerencias concretas y valederas que brindó la población encuestada las cuales sirven para enriquecer la investigación o iniciar otras relacionadas al tema en estudio (Ver Cuadro No 10 y Gráfica 9).

**“Sugerencias de la población encuestada al equipo de trabajo con respecto a la investigación”.**

**CUADRO No 10**

<b>Criterios</b>	<b>Frecuencias</b>	
	<b>Absoluta</b>	<b>Relativa</b>
Mayor Investigación de Norma Internacional 11 que relacione a los subcontratos	1,00	7,7%
Personal capacitado para el control y contabilización de los Subcontratos	1,00	7,7%
Proporcionar lineamientos uniformes que considere el tratamiento financiero fiscal para liquidar los costos de los subcontratos	9,00	69,2%
Que existan controles complementarios que permitan confrontar la información Administrativa-Financiera con la Técnica	1,00	7,7%
No comento	1,00	7,7%
<b>Totales</b>	<b>13,00</b>	<b>100,0%</b>

GRÁFICA 9



## CAPITULO IV

### CASO PRÁCTICO

Las empresas que subcontratan servicios a compañías especializadas en actividades específicas tales como Terracería en general, estructuras metálicas, suministro e instalación de aire acondicionado, suministro e instalación de ascensores, instalaciones eléctricas y comunicaciones, decoraciones y acabados, pavimento y agregados, sistemas de seguridad, entre otros; registran toda la información contable generada por en una sola cuenta que abarca contratos y subcontratos, con lo cual la contabilidad no les proporciona una herramienta de información precisa y oportuna en un tiempo determinado, para la toma de decisiones en el sentido de cuánto es el grado de avance en los subcontratos, verificar si los pagos realizados no están superando el valor pactado, cuanto es el monto pagado de mano de obra, materiales e indirectos por cada subcontrato.

Por lo tanto el tratamiento de los costos en los subcontratos como un cuarto elemento, contribuirá a que las compañías que subcontraten, tengan la información disponible y clasificada por cada subcontrato para cualquier requerimiento, ya sea dentro de la empresa o fuera de ella. De esta forma la contabilidad estará suministrando la información precisa y oportuna para la toma de decisiones; además de mantener la uniformidad en los registros contables y el reconocimiento de

los costos, control apropiado en la aplicación de la normativa fiscal y la revelación suficiente en los estados financieros del contratista, en cuanto al manejo de las diversas actividades subcontratadas.

Para comprender mejor la propuesta se ha desarrollado una guía que ilustra un caso práctico donde muestra el ciclo operativo de los subcontratos el cual considera paso a paso el tratamiento contable de estos, desde su formalización hasta su liquidación.

#### **4.1 Ciclo operativo de los subcontratos**

A continuación se presentan los pasos a seguir dentro del ciclo operativo de los Subcontratos de Construcción adecuados a la Normativa Internacional No 11.

##### **I. Contratación**

Al ser asignada la realización de la obra por el contratante, se firma el subcontrato que formalizará el acuerdo entre el contratista y subcontratista, debido a que el primero no tiene la capacidad instalada, y le es más rentable realizar parte de la obra contratada a través de subcontrataciones. Este contrato incluye las cláusulas más importantes tales como: Tipo de contrato, monto, plazo de realización de la obra, anticipos, porcentaje de retención y variación en los costos.

Para el contratista todo lo antes expuesto requiere de controles contables adecuados, interviniendo las siguientes cuentas para llevar a cabo dicho control:

- Anticipos sobre Subcontratos.
- Costo por Servicio de Construcción.
- Acreedores Varios.
- Obras en proceso.
- IVA-Crédito Fiscal.

El movimiento de las cuentas antes mencionadas serán explicadas posteriormente.

## **II. Anticipos**

El anticipo representa el pago que el contratista realiza al subcontratista, para que éste último tenga la disponibilidad de fondos necesarios para adquirir los materiales y servicios que necesitará para comenzar a realizar la subcontratación de obra.

Se entregan un anticipo por la obra contratada a realizar según lo estipulado en el subcontrato, por lo que se constituye un activo o derecho en los registros del contratista, para ser amortizado en cada una de las estimaciones o facturaciones a recibir.

Al momento de registrar este anticipo deberá ser afecto al impuesto del IVA, según lo estipula la Ley a la Transferencia

de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, en el artículo No 18, literal e).

### **III. Presentación de Estimaciones.**

"Las estimaciones representan el porcentaje actual o grado de avance de la obra y sólo se estima el material incorporado a la obra física realizada".

Estas son preparadas por el departamento técnico de la empresa subcontratada con la debida autorización del superintendente o supervisor de la obra. Esta estimación cubre el trabajo completado y aceptado durante el período, de acuerdo con el programa general del trabajo pactado.

A continuación se presenta un formato de estimación, el cual establece el control que debe mantenerse sobre el avance de obra física realizada, con el propósito de conocer en que porcentaje se ha desarrollado el subcontrato y cuanto de este aún esta pendiente de ejecutar.

El control del anticipo presenta su amortización, acumulada y pendiente en cada estimación, además, proporciona una forma práctica de controlar las retenciones de fiel cumplimiento realizadas en cada pago de estimación a los subcontratistas, de esta manera sólo bastará remitirse a la última estimación cancelada al subcontratista para conocer el valor de retención de fiel cumplimiento que se le está adeudando.



#### **IV. Solicitud y reintegro de la retención de fiel cumplimiento.**

Al finalizar el subcontrato satisfactoriamente se procede a reintegrar el porcentaje de la retención de fiel cumplimiento al subcontratista para dar por finalizado el subcontrato por servicios. El porcentaje de retención de fiel cumplimiento es pactado entre el contratista y subcontratista en las cláusulas generales del contrato.

#### **V. Registro del traslado a costos diferidos, de proyectos no liquidados al finalizar el ejercicio contable.**

Cuando al finalizar el ejercicio contable quedan subcontratos pendientes de liquidar, es necesario diferir los costos de éste trasladando a la cuenta de activo "obras en proceso" por tanto, los costos se reconocerán hasta que el proyecto se ha ejecutado totalmente.

En el desarrollo del caso práctico se presentan dos situaciones diferentes, que se describen a continuación:

CASO A: Se da cuando se suscribe una modalidad de subcontrato que sólo involucra la prestación de un servicio y el monto no es significativo, tal es el caso en la contratación de terracería, preparación y limpieza, el cual se aprecia en el desarrollo del caso práctico en donde el registro del costo, se muestra como una cuenta de subcontrato.

CASO B: Se da cuando se suscribe un subcontrato que involucra costos, tales como; materiales, mano de obra y costos indirectos el cual se observa en el desarrollo del caso práctico en donde el registro muestra por separado el detalle de los tres elementos del costo.

#### **4.2 Planteamiento del caso práctico (supuesto)**

La constructora FLORES GALVEZ, S.A. de C.V. suscribe el 06 de Enero del 2002 un contrato de construcción a precio alzado o cerrado con la empresa LOHER, S.A. de C.V. para la construcción de un edificio que tendrá como nombre: Suite Las Palmas, y se desarrollará en el inmueble ubicado en 25 Avenida Norte, Contiguo al Hospital Pro-familia, San Salvador, propiedad del contratante.

Las cláusulas más importantes del contrato son las siguientes:

- a. Los planos y diseños de la obra han sido proporcionados por la compañía contratante.
- b. El periodo de duración del contrato es de 2 años, iniciando la obra el día que se suscribe el contrato.
- c. El monto del contrato es de \$4,850,000.00 sin IVA, el cual cubre el valor de la construcción.
- d. La constructora deberá rendir a satisfacción del contratante dentro de los 10 días laborales contados a partir de la fecha en que se firma el contrato, una garantía de fiel cumplimiento del contrato, la cual se constituye a través de

una fianza. El monto original de la garantía será igual al 5% del monto original del contrato y deberá tener un plazo de vigencia que comprende el tiempo establecido en el mismo y las prorrogas que se conceden al contratista hasta la liquidación final del contrato. El contratista pagará el costo de garantía de fiel cumplimiento.

e. El contrato establece que la constructora solicitará un anticipo de un 20% del valor por el que fuese adjudicado el contrato. Este anticipo será reintegrado mediante descuentos equivalentes a porcentajes del anticipo solicitado, los cuales se le harán de cada una de las estimaciones que presenten a cobro. Para ser efectivo este anticipo, la constructora deberá presentar dentro de los 10 días hábiles después de la firma del contrato, una garantía por el total de anticipo.

f. De cada estimación de pago que se le haga a la constructora, será retenido el 5% sobre el valor total a pagar (valor de estimación, menos anticipo, mas IVA). Dicha retenciones le será devuelta en un solo pago cuando se efectúe la liquidación final del contrato. Esto servirá para reforzar la garantía de fiel cumplimiento.

g. Las estimaciones serán presentadas trimestralmente cuyo monto será equivalente al porcentaje de avance de la obra ejecutada.

h. Se subcontratará los siguientes servicios:

- Terracería, preparación y limpieza con la empresa Terracina S. A de C.V.
- Obras de estructuras metálicas con la empresa Solo Estructuras, S. A de C.V.
- Instalaciones eléctricas y comunicaciones con la empresa Siemens S. A.
- Suministros e instalaciones de aire acondicionado con la empresa AYRE S.A de C.V.
- Fontanería y accesorios sanitarios con la empresa Todo accesorio S. A de C.V.

Al momento de suscribir cada uno de los suministros y servicios subcontratados se tendrán que considerar las cláusulas señaladas en los literales d), e), y f), además deberá contener el subcontrato, cláusulas que obliguen al subcontratista a proporcionar información detallada al momento de presentar a revisión y luego a pago, el avance físico de la obra realizada, tales como la cantidad valuada de los materiales incorporados, la mano de obra utilizada y los demás costos indirectos que se presentarán en la estimación de obra.

**Subcontrato del servicio terracería, preparación y limpieza SUBC2002-01.**

El día 10 de enero del año 2002, se firma el Subcontrato de denominado "Servicios de terracería, preparación y limpieza SUBC2002-01", por la suma de \$250,000.00 más el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios,

con la empresa Terracina, S.A. de C.V. cuyos servicios tendrán un plazo de duración de 80 días calendarios contados a partir de la firma del subcontrato y finalizarán el 31 de Marzo del año 2002; otorgándole el 20% del valor subcontratado en concepto de anticipo por un valor de \$50,000.00 (más IVA), según comprobante de crédito fiscal No.490. Dicha empresa presentará estimaciones de obra física realizada durante los meses de enero, febrero y marzo del año 2002, y sobre las cuales, se les retendrá en concepto de retención de fiel cumplimiento el 5% del valor total a pagar (valor de estimación, menos amortización de anticipo, más IVA).

El día 31 de enero del año 2002, Terracina, S.A. de C.V. presenta comprobante de crédito fiscal No.500, por su primera estimación de obra realizada debidamente revisados y autorizados por un Ingeniero residente de la obra, detallada de la siguiente manera:

	Estimación de Obra No.01	\$	75,000.00
Menos:	Amortización del 20% de Anticipo	\$	<u>15,000.00</u>
	Valor sujeto a IVA	\$	60,000.00
Más:	I V A	\$	<u>7,800.00</u>
	Subtotal	\$	67,800.00
Menos:	5% Retención de Fiel Cumplimiento	\$	<u>3,390.00</u>
	<b>Líquido a Pagar</b>	<b>\$</b>	<b>64,410.00</b>

El día 28 de febrero de 2002, se recibe comprobante de crédito fiscal No.510 correspondiente a la estimación de obra No.02,

revisada y aprobada por el ingeniero encargado del proyecto, según el siguiente detalle:

	Estimación de Obra No.02	\$	90,000.00
Menos:	Amortización del 20% de Anticipo	\$	<u>18,000.00</u>
	Valor sujeto a IVA	\$	72,000.00
Más:	I V A	\$	<u>9,360.00</u>
	Subtotal	\$	81,360.00
Menos:	5% Retención de Fiel Cumplimiento	\$	<u>4,068.00</u>
	<b>Líquido a Pagar</b>	<b>\$</b>	<b>77,292.00</b>

La empresa Terracina, S.A. de C.V. al 31 de Marzo del año 2002 terminó los trabajos de terracería, preparación y limpieza; por lo cual el departamento técnico constató a través del ingeniero residente, para que todos los servicios contratados fueran recibidos a cabalidad según lo convenido. Recibiendo en esta fecha el comprobante de crédito fiscal No. 520 por la estimación de obra No.03, según el detalle:

	Estimación de Obra No.03	\$	85,000.00
Menos:	Amortización del 20% de Anticipo	\$	<u>17,000.00</u>
	Valor sujeto a IVA	\$	68,000.00
Más:	I V A	\$	<u>8,840.00</u>
	Subtotal	\$	76,840.00
Menos:	5% Retención de Fiel Cumplimiento	\$	<u>3,842.00</u>
	<b>Líquido a Pagar</b>	<b>\$</b>	<b>72,998.00</b>

Finalizados todas las actividades de terracería, preparación y limpieza, y estando completamente satisfechos con los servicios recibidos, la empresa Terracina, S.A. de C.V. nos solicita el reintegro del 5% de la Retención de fiel

cumplimiento según recibo de Ingreso No.101, por valor de \$11,300.00, por lo cual el día 5 de abril del 2002 se procede a reintegrárselo y dar por finiquitado el Subcontrato de servicios de terracería, preparación y limpieza SUBC2002-01 con la compañía Terracina, S.A. de C.V.

**Subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02.**

En fecha 2 de mayo del año 2002, se formaliza el subcontrato denominado "Suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02" con la compañía Solo Estructuras, S. A de C.V. por el monto de \$1,305,000.00 más el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, dicho subcontratos tendrá un plazo 6 meses de duración contados a partir de la firma del subcontrato y finalizarán el 31 de Octubre del año 2002; otorgándole la suma de \$261,000.00 más IVA, que corresponde al 20% del anticipo sobre el valor subcontratado de acuerdo a comprobante de crédito fiscal No.815. El subcontratista presentará las estimaciones de obra realizada a cobro al subcontratante cada mes, y sobre cada estimación se le retendrá en concepto de retención de fiel cumplimiento el 5% sobre el valor total a pagar (valor de estimación, menos amortización de anticipo, mas IVA), además, dentro de las obligaciones del subcontratista estará obligado a detallar los materiales, mano de obra y los costos indirectos que esta cobrando en ella.

Al finalizar el mes de mayo del 2002 la empresa Solo Estructuras, S.A. de C.V. presenta comprobante de crédito fiscal No.820, por la estimación de obra No.01, según cuadro detalle siguiente:

Estimación de Obra No.01		\$130,500.00
Materiales	\$ 65,250.00	
Mano de Obra	\$ 52,200.00	
Costos indirectos	\$ 13,050.00	
Menos: Amortización del 20% de Anticipo		\$ 26,100.00
Valor sujeto a IVA		\$104,400.00
Más: I V A		\$ 13,572.00
Subtotal		\$117,972.00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		\$ 5,898.60
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$112,073.40</b>

Día 30 de junio del 2002 se recibe el comprobante de crédito fiscal No.830 referente a la segunda estimación de obra del subcontrato SUBC2002-02, según el siguiente detalle:

Estimación de Obra No.02		\$195,750.00
Materiales	\$97,875.00	
Mano de Obra	\$78,300.00	
Costos indirectos	\$19,575.00	
Amortización del 20% de		
Menos: Anticipo		\$ 39,150.00
Valor sujeto a IVA		\$ 156,600.00
Más: I V A		\$ 20,358.00
Subtotal		\$ 176,958.00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		\$ 8,847.90
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$ 168,110.10</b>

En fecha 31 de julio del 2002 nuevamente se recibe el comprobante de crédito fiscal No.840 por la tercera estimación de obra del subcontrato SUBC2002-02, de acuerdo al siguiente cuadro:

Estimación de Obra No.03		\$ 261,000.00
Materiales	\$130,500.00	
Mano de Obra	\$104,400.00	
Costos indirectos	<u>\$ 26,100.00</u>	
Amortización del 20% de		
Menos: Anticipo		<u>\$ 52,200.00</u>
Valor sujeto a IVA		\$ 208,800.00
Más: I V A		<u>\$ 27,144.00</u>
Subtotal		\$ 235,944.00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		<u>\$ 11,797.20</u>
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$ 224,146.80</b>

El 31 de agosto del año 2002, la compañía presenta a cobro el comprobante de crédito fiscal No.850 referente a la cuarta estimación de obra realizada, según el cuadro siguiente:

Estimación de Obra No.04		\$ 326,250.00
Materiales	\$163,125.00	
Mano de Obra	\$130,500.00	
Costos indirectos	<u>\$ 32,625.00</u>	
Amortización del 20% de		
Menos: Anticipo		<u>\$ 65,250.00</u>
Valor sujeto a IVA		\$ 261,000.00
Más: I V A		<u>\$ 33,930.00</u>
Subtotal		\$ 294,930.00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		<u>\$ 14,746.50</u>
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$ 280,183.50</b>

En fecha 30 de septiembre del año 2002, la compañía Solo Estructuras, S.A. de C.V. presenta a cobro el comprobante de crédito fiscal No.855 referente a la quinta estimación de obra realizada, según el cuadro siguiente

Estimación de Obra No.05		\$ 261,000.00
Materiales	\$ 130,500.00	
Mano de Obra	\$ 104,400.00	
Costos indirectos	\$ 26,100.00	
Amortización del 20% de		
Menos: Anticipo		\$ 52,200.00
Valor sujeto a IVA		\$ 208,800.00
Más: I V A		\$ 27,144.00
Subtotal		\$ 235,944.00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		\$ 11,797.20
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$ 224,146.80</b>

Finalmente el 31 de octubre del año 2002, La empresa Solo Estructuras, S.A. de C.V. da por concluido el subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02 y presenta el comprobante de crédito fiscal No.860 por la sexta y última estimación de obra ejecutada, detallada posteriormente; la cual está totalmente revisada y aprobada por el departamento técnico a través del Ingeniero encargado del proyecto; con la cual se finiquita dicho subcontrato.

Estimación de Obra No.06		\$130,500.00
Materiales	\$ 65,250.00	

Mano de Obra	\$ 52,200.00
Costos indirectos	<u>\$ 13,050.00</u>
Amortización del 20% de	
Menos: Anticipo	<u>\$ 26,100.00</u>
Valor sujeto a IVA	\$104,400.00
Más: I V A	<u>\$ 13,572.00</u>
Subtotal	\$117,972.00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento	<u>\$ 5,898.60</u>
<b>Líquido a Pagar</b>	<b>\$112,073.40</b>

De acuerdo a información suministrada por el departamento técnico de fecha 3 de noviembre del año 2002, los trabajos subcontratados para el suministro e instalación de estructuras metálicas con la compañía Solo Estructuras, S. A de C.V. se encuentran totalmente concluidos y a entera satisfacción por ambas partes, por lo cual se devuelve a la empresa antes mencionada cantidad de \$58,986.00 según recibo de ingreso No.1045, por el 5% de retención de fiel cumplimiento descontado en las estimaciones que le fueron canceladas.

**Subcontrato de suministro de instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03.**

El día 3 de noviembre del año 2002 se firma el subcontrato denominado "Suministro e instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03" con la empresa Siemens S. A. de C. V. por el monto de \$875,000.00 más el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios; éste tendrá un plazo 4 meses de duración contados a partir de la firma del subcontrato y finalizará el 28 de febrero del año

2003; por lo cual se le entrega la suma de \$175,000.00 ( mas IVA ) que corresponde al 20% del anticipo sobre el valor subcontratado por lo cual se recibe comprobante de crédito fiscal No.445. y sobre cada estimación se le retendrá en concepto de retención de fiel cumplimiento el 5% del valor total a pagar (valor de estimación, menos amortización de anticipo, mas IVA). El subcontratista presentará las estimaciones de obra realizada a cobro cada mes, y en estas deberá detallar la distribución de los materiales, mano de obra y los costos indirectos que esta cobrando en ella.

El día 30 de noviembre de 2002, Siemens S. A. de C. V. entrega a cobro la primera estimación de obra realizada según comprobante de crédito fiscal No.460, la cual se detalla a continuación:

Estimación de Obra No.01		\$262.500,00
Materiales	\$131.250,00	
Mano de Obra	\$105.000,00	
Costos indirectos	<u>\$ 26.250,00</u>	
Menos: Amortización del 20% de Anticipo		<u>\$ 52.500,00</u>
Valor sujeto a IVA		\$210.000,00
Más: I V A		<u>\$ 27.300,00</u>
Subtotal		\$237.300,00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		<u>\$ 11.865,00</u>
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$225.435,00</b>

El día 29 de diciembre del año 2002 se recibe el comprobante de crédito fiscal No.470, correspondiente a la segunda estimación de obra ejecutada del subcontrato SUBC2002-03, según cuadro detalle siguiente:

Estimación de Obra No.02		\$306.250,00
Materiales	\$153.125,00	
Mano de Obra	\$122.500,00	
Costos indirectos	<u>\$ 30.625,00</u>	
Menos: Amortización del 20% de Anticipo		<u>\$ 61.250,00</u>
Valor sujeto a IVA		\$245.000,00
Más: I V A		<u>\$ 31.850,00</u>
Subtotal		\$276.850,00
Menos: 5% Retención de Fiel Cumplimiento		<u>\$ 13.842,50</u>
<b>Líquido a Pagar</b>		<b>\$263.007,50</b>

Al finalizar el ejercicio contable 2002, se procede a realizar el traslado de la cuenta de resultados **"Costos por servicios de construcción"** a la cuenta **"Obras en Proceso"**, una parte de costos de los materiales, mano de obra e indirectos, del subcontrato denominado como "Subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02"; dichos costos son diferidos debido a que el subcontratista Siemens, S. A. de C. V. presentó a cobro la estimación de obra realizada No. 2 y no fue posible incluirla en la facturación del mes de diciembre del año 2002, por lo tanto no fue reconocido el ingreso contable. Según la Normativa Internacional 11 en el párrafo 27 el cual dice literalmente: "El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato".

Los costos corresponden a la estimación de obra detallada a continuación:

**Estimación de Obra No.02**

Materiales	\$ 153,125.00
Mano de Obra	\$ 122,500.00
Costos indirectos	\$ 30,625.00

**4.3 Descripción de movimientos de las principales cuentas aplicadas en el desarrollo del caso práctico.**

**ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS**

Representa el valor a amortizar que se descuenta en cada estimación. Este valor representará un porcentaje del anticipo otorgado.

Se carga: Con el valor de los anticipos entregados al subcontratista, para que este tenga la disponibilidad de fondos para realizar el servicio de subcontratación. (Ver registros contables No. 1, 6, 14)

Se abona: Con el valor de las amortizaciones que se apliquen a cada estimación que el subcontratista presente. (Ver registro contables No. 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11,12, 15, 16)

La contabilización de este anticipo genera un crédito fiscal según el Art.18, e) de la Ley de La Transferencia de Bienes

Mueble y la Prestación de Servicios. (Ver registros contables No. 1, 6, 14)

#### COSTOS POR SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN.

Esta cuenta representa el valor de los costos acumulados y de las obras realizadas y/o ejecutadas.

Se carga: Con el valor de los costos de mano de obra, materiales y costos indirectos que son generados con el monto de las amortizaciones que se apliquen a cada estimación que el subcontratista presente. (Ver registro contables No.2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16).

Se abona: Al final del ejercicio contable para determinar resultados.

El registro de este servicio genera un crédito fiscal tal como lo dice el Art. 17, g) de la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

La Normativa Internacional no especifica la forma concreta de registrar los costos, es decir, si aplicarlo en cuentas de balance o llevarlo directamente a resultados, por lo que es importante aclarar que para el desarrollo del caso práctico planteado en este capítulo, se ha utilizado la cuenta "Costos por Servicios de Construcción" como cuenta de resultados, bajo los siguientes criterios:

- a) Tanto los costos como los ingresos de los subcontratos son reconocidos en el grado en que se realizan, esto

permite conocer resultados actualizados y reales, relativos a cada uno de los subcontratos, por lo cual es recomendable que los registros de ambos sean aplicables directamente a resultados.

b) En el caso del supuesto planteado, si las obras son terminadas en el mismo período en que se inicia, no es recomendable que los costos de estos se acumulen en la cuenta de activo "obras en Proceso", debido a que esto generaría que los activos del contratista se incrementen, y al realizar análisis de tipo financieros de ejercicio corriente con anteriores pueden generar variaciones que afecten a en la toma de decisiones.

## II. ACREEDORES VARIOS

Representa el valor que es retenido al subcontratista en concepto de garantía de fiel cumplimiento, que se hace efectivo al finalizar la obra.

Se carga: Cuando al finalizar el contrato no existe ningún reclamo por parte del contratista se procede a reintegrar el valor del porcentaje establecido (ver modelo de estimación en pág.) en la garantía de fiel cumplimiento. (Ver registros contables No. 5, 13)

Se abona: Con el valor del porcentaje establecido en concepto de garantía de fiel cumplimiento del servicio proporcionado por el subcontratista. (2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16)

OBRAS EN PROCESO.

Representa el valor invertido en los proyectos que la empresa esta ejecutando y que no han sido liquidados al final del ejercicio contable.

Se Carga:

Con el valor de los costos de materiales, mano de obra y costos indirectos que son generados en la ejecución de una obra y con el valor de los subcontratos que por erogaciones de la empresa se hagan, asimismo esta cuenta se cargará con el costo de las obras que aún no han sido finalizadas en el período contable en curso.

Se Abona:

Con el costo de las construcciones terminadas, trasladando dicho saldo a la cuenta de costos por servicio de construcción.

#### **4.4 Desarrollo del Caso Práctico**

A continuación se presentan los registros contables relativos a operaciones contables de los subcontratos:

Para el subcontrato con Terrasina, S.A. de C.V., denominado "Servicios de Terracería, preparación y limpieza SUBC2002-01", como ya se aclaró anteriormente el registro contable se tratará según "Caso A".

I. Registro del 20% anticipo pagado por el subcontrato de servicios de terracería, preparación y limpieza SUBC2002-01.(aplicado según párrafo 31b de la Normativa Internacional 11 " Contratos de Construcción")

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
10-01-02	Partida Diario No. 01			
	ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS		\$50,000.00	
	SUBC2002-01 Terraceria, preparac.y limpieza	\$50,000.00		
	CREDITO FISCAL - I V A		\$ 6,500.00	
	CCF.No.490, Terracina, S.A. de C.V.			
	CAJA Y BANCOS			\$56,500.00
	Banco de América Central	\$56,500.00		
	Pago CCF.No.490, referente al 20% anticipo por el subcontrato SUBC2002-01 con Terracina,			
	S.A. de C.V. según cheque No.0050.			
	<b>Totales</b>		\$56,500.00	\$56,500.00

II.Registro pago de comprobante de crédito fiscal No.500, por primera estimación de obra subcontrato SUBC2002-01(aplicado según párrafo 27, 31, y 41 de la Normativa Internacional 11), ya que se requiere contabilizar la amortización del anticipo, la retención de fiel cumplimiento y reconocimiento de los costos relacionados con la estimación.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
31-01-02	Partida Diario No. 02			
	COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN		\$75,000.00	
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$75,000.00		
	CREDITO FISCAL - I V A		\$ 7,800.00	
	CCF.No.500, Terracina, S.A. de C.V.			
	ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS			\$15,000.00
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$15,000.00		
	ACREEDORES VARIOS			\$ 3,390.00
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 3,390.00		
	CAJA Y BANCOS			\$64,410.00
	Banco de América Central	\$64,410.00		
	Pago CCF.No.500, de Terracina, S.A., referente			
	a la 1er. Estimación de obra del subcontrato			
	SUBC2002-01, según cheque No.55.			
	Totales		\$82,800.00	\$82,800.00

Registro pago de comprobante de crédito fiscal No.510, por segunda estimación de obra subcontrato SUBC2002-01

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
28-02-02	Partida Diario No. 03			
	COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN		\$90,000.00	

	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$90,000.00		
	<b>CREDITO FISCAL - I V A</b>		\$9,360.00	
	CCF.No.510, Terracina, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$18,000.00
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$18,000.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$4,068.00
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 4,068.00		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$77,292.00
	Banco de América Central	\$77,292.00		
	Pago CCF.No.510, de Terracina, S.A., referente			
	a la 2do. estimación de obra del subcontrato			
	SUBC2002-01, según cheque No.065			
	<b>Totales</b>		\$ 99,360.00	\$ 99,360.00

Registro pago de comprobante de crédito fiscal No.520, por segunda estimación de obra subcontrato SUBC2002-01.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
31-03-02	<b>Partida Diario No. 04</b>			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN</b>		\$85,000.00	
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 85,000.00		
	<b>CREDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 8,840.00	
	CCF.No.520, Terracina, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$17,000.00
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 17,000.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 3,842.00
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 3,842.00		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$72,998.00
	Banco de América Central	\$ 72,998.00		
	Pago CCF.No.520, de Terracina, S.A., referente			
	a la 3er. Estimación de obra del subcontrato			
	SUBC2002-01, según cheque No.070			
	<b>Totales</b>		\$93,840.00	\$93,840.00

III.Registro del reintegro de la retención de fiel cumplimiento para el subcontrato SUBC2002-01.(aplicado según párrafo 41 de la Normativa Internacional 11)

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
5-04-02	Partida Diario No. 05			
	ACREDORES VARIOS		\$11,300.00	
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$11,300.00		
	Recibo Ingreso No.101, Terracina, S.A. de C.V.			
	CAJA Y BANCOS			\$ 11,300.00
	Banco de América Central	\$11,300.00		
	Pago Recibo de ingreso No.101, de Terracina,			
	S.A., por el reintegro del 5% de retención de			
	fiel cumplimiento del subcontrato SUBC2002-01,			
	según cheque No.075.			
	<b>Totales</b>		\$11,300.00	\$ 11,300.00

**Subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02.**

El registro contable del subcontrato con la empresa Solo Estructuras, S.A. de C.V., se tratará según "Caso B", debido a que es una modalidad de subcontrato que involucra costos bien definidos tales como; materiales, mano de obra y costos indirectos, esto significa que el subcontratista puede determinar e incluir en cada estimación la cantidad de los tres elementos del costo.

IV. Registro del 20% de anticipo pagado por el subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
1-05-02	<b>Partida Diario No. 06</b>			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>		\$261,000.00	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$261,000.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 33,930.00	
	CCF.No.815, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$294,930.00
	Banco de América Central	\$294,930.00		
	Pago CCF.No.815, referente al 20% anticipo por			
	el subcontrato SUBC2002-02 con Solo Estructuras,			
	S.A. de C.V. según cheque No.0080.			
	<b>Totales</b>		\$294,930.00	\$294,930.00

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.820, por la estimación de obra No.01, subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
31-05-02	<b>Partida Diario No. 07</b>			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$130,500.00	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas			
	Materiales	\$ 65,250.00		
	Mano de Obra	\$ 52,200.00		
	Costos Indirectos	\$ 13,050.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 13,572.00	
	CCF.No.820, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$26,100.00
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 26,100.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 5,898.60
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 5,898.60		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$112,073.40
	Banco de América Central	\$112,073.40		
	Pago CCF.No.820, a Solo Estructuras, S.A., referente			
	a la 1er. estimación de obra del subcontrato			
	SUBC2002-02, según cheque No.90.			
	<b>Totales</b>		\$144,072.00	\$144,072.00

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.830, por la estimación de obra No.02, subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
30-06-02	<b>Partida Diario No. 08</b>			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		<b>\$195,750.00</b>	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas			
	Materiales	\$ 97,875.00		
	Mano de Obra	\$ 78,300.00		
	Costos Indirectos	\$ 19,575.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		<b>\$ 20,358.00</b>	
	CCF.No.830, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			<b>\$ 39,150.00</b>
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 39,150.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			<b>\$ 8,847.90</b>
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 8,847.90		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			<b>\$168,110.10</b>
	Banco de América Central	\$168,110.10		
	Pago CCF.No.830, a Solo Estructuras, S.A., referente			
	a la 2da. estimación de obra del subcontrato			
	SUBC2002-02, según cheque No.100.			
	<b>Totales</b>		<b>\$216,108.00</b>	<b>\$216,108.00</b>

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.840, por la estimación de obra No.03, subcontrato de suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
31-07-02	Partida Diario No. 09			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$261,000.00	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas			
	Materiales	\$130,500.00		
	Mano de Obra	\$104,400.00		
	Costos Indirectos	\$ 26,100.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 27,144.00	
	CCF.No.840, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$ 52,200.00
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 52,200.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 11,797.20
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 11,797.20		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$224,146.80
	Banco de América Central	\$224,146.80		
	Pago CCF.No.840, a Solo Estructuras, S.A., referente a la 3er. estimación de obra del subcontrato			
	SUBC2002-02, según cheque No.111.			
	<b>Totales</b>		\$288,144.00	\$288,144.00

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.850, por la estimación de obra No.04, subcontrato SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
31-08-02	Partida Diario No. 10			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$326,250.00	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas			
	Materiales	\$163,125.00		
	Mano de Obra	\$130,500.00		
	Costos Indirectos	\$ 32,625.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 33,930.00	
	CCF.No.850, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$ 65,250.00
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 65,250.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 14,746.50
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 14,746.50		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$280,183.50
	Banco de América Central	\$280,183.50		
	Pago 4ta. Estimación de obra del subcontrato SUBC2002-02.			
	<b>Totales</b>		\$360,180.00	\$360,180.00

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.855, por la estimación de obra No.05, subcontrato SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
30-09-02	<b>Partida Diario No. 11</b>			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$261,000.00	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas			
	Materiales	\$130,500.00		
	Mano de Obra	\$104,400.00		
	Costos Indirectos	\$ 26,100.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 27,144.00	
	CCF.No.855, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$ 52,200.00
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 52,200.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 11,797.20
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 11,797.20		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$224,146.80
	Banco de América Central	\$224,146.80		
	Pago CCF.No.855, de Solo Estructuras, S.A., referente a la 5ta. estimación de obra del subcontrato SUBC2002-02, según cheque No.145.			
	<b>Totales</b>		\$288,144.00	\$288,144.00

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.860, por la estimación de obra No.06, subcontrato SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
31-10-02	<b>Partida Diario No. 12</b>			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$130,500.00	
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas			
	Materiales	\$ 65,250.00		
	Mano de Obra	\$ 52,200.00		
	Costos Indirectos	\$ 13,050.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 13,572.00	
	CCF.No.860, Solo Estructuras, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$ 26,100.00
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 26,100.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 5,898.60
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$ 5,898.60		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$112,073.40
	Banco de América Central	\$112,073.40		
	Pago CCF.No.860, a Solo Estructuras, S.A., referente a la 6ta.estimación de obra del subcontrato SUBC2002-02, según cheque No.162.			
	<b>Totales</b>		\$144,072.00	\$144,072.00

V. Registro del reintegro de la retención de fiel cumplimiento para el subcontrato SUBC2002-02.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
3-11-02	Partida Diario No. 13			
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>		\$ 58,986.00	
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-02 Sumin. e instalc.estructuras metálicas	\$58,986.00		
	Recibo Ingreso No.1045, Solo Estructuras, S.A.			
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$ 58,986.00
	Banco de América Central	\$58,986.00		
	Pago Recibo de ingreso No.1045, a Solo Estructuras,			
	S.A., por el reintegro del 5% de retención de fiel			
	cumplimiento del subcontrato SUBC2002-01,			
	Según cheque No.075.			
	<b>Totales</b>		\$ 58,986.00	\$ 58,986.00

**Subcontrato de suministro de instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03.**

Este subcontrato será registrado contablemente según "Caso B", porque al igual que la subcontratación de la estructura metálica el subcontratista puede determinar e incluir en cada estimación la cantidad de los tres elementos del costo.

VI. Registro del 20% de anticipo pagado por el subcontrato de suministro e instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03, con Siemens S. A. de C. V.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
3-11-02	<b>Partida Diario No. 14</b>			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>		\$ 175,000.00	
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas	\$175,000.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 22,750.00	
	CCF.No.445, Siemens, S.A. de C.V.			
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$197,750.00
	Banco de América Central	\$197,750.00		
	Pago CCF.No.445, referente al 20% anticipo por el			
	subcontrato SUBC2002-03 con Siemens, S.A. de			
	De C.V. según cheque No.180.			
	<b>Totales</b>		\$ 197,750.00	\$197,750.00

II. Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.460, por la estimación de obra No.01, subcontrato SUBC2002-03.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
30-11-02	<b>Partida Diario No. 15</b>			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$ 262,500.00	
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas			
	Materiales	\$131,250.00		
	Mano de Obra	\$105,000.00		
	Costos Indirectos	\$ 26,250.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 27,300.00	
	CCF.No.460, Siemens, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$ 52,500.00
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas	\$ 52,500.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 11,865.00
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas	\$ 11,865.00		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$225,435.00
	Banco de América Central	\$225,435.00		
	Pago CCF.No.460, a Siemens, S.A.de C.V.,			
	Referente a la 1er. Estimación de obra del			
	SUBC2002-03, según cheque No.195.			
	<b>Totales</b>		\$ 289,800.00	\$289,800.00

Registro pago del comprobante de crédito fiscal No.470, por la estimación de obra No.02, subcontrato SUBC2002-03.

FECHA	CUENTAS	PARCIAL	DEBE	HABER
29-11-02	Partida Diario No. 16			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>		\$ 306,250.00	
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas			
	Materiales	\$153,125.00		
	Mano de Obra	\$122,500.00		
	Costos Indirectos	\$ 30,625.00		
	<b>CRÉDITO FISCAL - I V A</b>		\$ 31,850.00	
	CCF.No.470, Siemens, S.A. de C.V.			
	<b>ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS</b>			\$ 61,250.00
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas	\$ 61,250.00		
	<b>ACREEDORES VARIOS</b>			\$ 13,842.50
	Retenciones Fiel Cumplimiento			
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas	\$ 13,842.50		
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			\$263,007.50
	Banco de América Central	\$263,007.50		
	Pago CCF.No.470, a Siemens, S.A.de C.V.,			
	referente a la 2da. Estimación de obra del			
	SUBC2002-03, según cheque No.200.			
	<b>Totales</b>		\$ 338,100.00	\$338,100.00

IV. Registro del traslado de costos del subcontrato "Suministro e instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03"; de la cuenta de resultados designada "Costos por servicios de construcción" a "Obras en proceso", con el objetivo de diferir estos, al año 2003. (Aplicado según párrafo 27 de la Normativa Internacional 11)

FECHA	CUENTAS	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31-12-02	Partida Diario No. 17				
	<b>OBRAS EN PROCESO</b>			<b>\$306,250.00</b>	
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas		\$306,250.00		
	Materiales	\$153,125.00			
	Mano de Obra	\$122,500.00			
	Costos Indirectos	\$ 30,625.00			
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN</b>				<b>\$306,250.00</b>
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas		\$306,250.00		
	Materiales	\$153,125.00			
	Mano de Obra	\$122,500.00			
	Costos Indirectos	\$ 30,625.00			
	Para trasladar saldos de subcontratos				
	SUBC2002-03, a costos diferidos por				
	obras que aún no han sido terminadas				
	al final del ejercicio contable.				
	<b>Totales</b>			<b>\$306,250.00</b>	<b>\$306,250.00</b>

#### 4.4.1 Mayorización de las cuentas relacionadas con la operatividad de los subcontratos.

A continuación se presenta la mayorización relacionadas a cuentas de balance:

ANTICIPOS SOBRE SUBCONTRATOS					
FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
10-01-02	Antic.20% por subcontrato a Terracita, S.A.	1	\$50,000.00		\$50,000.00
31-01-02	Amortización subcontrato SUBC2002-01	2		\$ 15,000.00	\$35,000.00
28-02-02	Amortización subcontrato SUBC2002-01	3		\$ 18,000.00	\$17,000.00
31-03-02	Amortización subcontrato SUBC2002-01	4		\$ 17,000.00	\$ -
1-05-02	Antic.20% por subcontrato a Estructuras, S.A	6	\$261,000.00		\$261,000.00
31-05-02	Amortización subcontrato SUBC2002-02	7		\$ 26,100.00	\$234,900.00
30-06-02	Amortización subcontrato SUBC2002-02	8		\$ 39,150.00	\$195,750.00
31-07-02	Amortización subcontrato SUBC2002-02	9		\$ 52,200.00	\$143,550.00
31-08-02	Amortización subcontrato SUBC2002-02	10		\$ 65,250.00	\$ 78,300.00
30-09-02	Amortización subcontrato SUBC2002-02	11		\$ 52,200.00	\$ 26,100.00
31-10-02	Amortización subcontrato SUBC2002-02	12		\$ 26,100.00	\$ -
3-11-02	Anticipo 20% por subcontrato a Siemens, S.A	14	\$175,000.00		\$175,000.00
30-11-02	Amortización subcontrato SUBC2002-03	15		\$ 52,500.00	\$122,500.00
29-12-02	Amortización subcontrato SUBC2002-03	16		\$ 61,250.00	\$ 61,250.00

ACREEDORES VARIOS - RETENCIONES DE FIEL CUMPLIMIENTO

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
31-01-02	Terracina, S.A de C.V.	2		\$ 3,390.00	\$ 3,390.00
28-02-02	Terracina, S.A de C.V.	3		\$ 4,068.00	\$ 7,458.00
31-03-02	Terracina, S.A de C.V.	4		\$ 3,842.00	\$ 11,300.00
5-04-02	Terracina, S.A de C.V.	5	\$ 11,300.00		\$ -
31-05-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	7		\$ 5,898.60	\$ 5,898.60
30-06-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	8		\$ 8,847.90	\$ 14,746.50
31-07-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	9		\$ 11,797.20	\$ 26,543.70
31-08-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	10		\$ 14,746.50	\$ 41,290.20
30-09-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	11		\$ 11,797.20	\$ 53,087.40
31-10-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	12		\$ 5,898.60	\$ 58,986.00
3-11-02	Solo Metálicas, S.A de C.V.	13	\$ 58,986.00		\$ -
30-11-02	Siemens, S.A de C.V.	15		\$ 11,865.00	\$ 11,865.00
29-12-02	Siemens, S.A de C.V.	16		\$ 13,842.50	\$ 25,707.50

De igual forma se presenta a continuación, la mayorización de la cuentas de resultados, referente a los subcontratos, en donde se observa, específicamente en la columna de "SALDO" el acumulado de los costos por fecha:

COSTOS POR SERVICIOS DE CONTRUCCIÓN

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
31-01-02	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	2	\$ 75,000.00		\$ 75,000.00
28-02-02	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	3	\$ 90,000.00		\$ 165,000.00
31-03-02	SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	4	\$ 85,000.00		\$ 250,000.00
31-05-02	SUBC2002-02 Sumin.e Instal. de estructuras	7	\$130,500.00		\$ 380,500.00
30-06-02	SUBC2002-02 Sumin.e Instal. de estructuras	8	\$195,750.00		\$ 576,250.00
31-07-02	SUBC2002-02 Sumin.e Instal. de estructuras	9	\$261,000.00		\$ 837,250.00
31-08-02	SUBC2002-02 Sumin.e Instal. de estructuras	10	\$326,250.00		\$1,163,500.00
30-09-02	SUBC2002-02 Sumin.e Instal. de estructuras	11	\$261,000.00		\$1,424,500.00
31-10-02	SUBC2002-02 Sumin.e Instal. de estructuras	12	\$130,500.00		\$1,555,000.00
30-11-02	SUBC2002-03 Sumin.e Instal. Electricas y	15	\$262,500.00		\$1,817,500.00
29-12-02	SUBC2002-03 Sumin.e Instal. Electricas y	16	\$306,250.00		\$2,123,750.00
31-12-02	TRASLADO A COSTOS DIFERIDOS AL AÑO 2003	17		\$306,250.00	\$1,817,500.00

#### 4.4.2 Registros detallados para el control de los subcontratos.

Para el caso práctico desarrollado, se detallan a continuación las cuentas de resultados auxiliares que están relacionadas con los subcontratos, las que pueden ser utilizadas para conocer a una determinada fecha, la cantidad incurrida en los tres elementos de costos.

En el subcontrato SUBC2002-01 con Terrasina, S.A., es una modalidad de subcontrato que sólo involucra la prestación de un servicio y su valor subcontratado no es significativo en el supuesto planteado, por lo cual solo se registrará a nivel de la subcuenta de "Subcontratos", según lo especificado en el tratamiento contable del "Caso A", como lo muestra el cuadro siguiente :

##### COSTOS POR SERVICIOS DE CONTRUCCIÓN

SUBCONTRATO: SUBC2002-01 TERRASINA, S.A. de C.V.

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
10-01-02	Costos según Estimación de Obra No.01	02	\$75,000.00	\$ -	\$ 75,000.00
28-02-02	Costos según Estimación de Obra No.02	03	\$90,000.00	\$ -	\$165,000.00
31-03-02	Costos según Estimación de Obra No.03	04	\$85,000.00	\$ -	\$250,000.00

A continuación se presentan los registros detallados del subcontrato, denominado "Suministro e instalación de estructuras metálicas SUBC2002-02", en el cual se puede observar los tres elementos del costo:

COSTOS POR SERVICIOS DE CONTRUCCION

SUBC2002-02

SOLO ESTRUCTURAS, S.A. de C.V.

Materiales

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
31-05-02	Costos según Estimación de Obra No.01	07	\$65,250.00	\$ -	\$ 65,250.00
30-06-02	Costos según Estimación de Obra No.02	08	\$97,875.00	\$ -	\$163,125.00
31-07-02	Costos según Estimación de Obra No.03	09	\$130,500.00	\$ -	\$293,625.00
31-08-02	Costos según Estimación de Obra No.04	10	\$163,125.00	\$ -	\$456,750.00
30-09-02	Costos según Estimación de Obra No.05	11	\$130,500.00	\$ -	\$587,250.00
31-10-02	Costos según Estimación de Obra No.06	12	\$ 65,250.00	\$ -	\$652,500.00

Mano de Obra

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
31-05-02	Costos según Estimación de Obra No.01	07	\$ 52,200.00	\$ -	\$ 52,200.00
30-06-02	Costos según Estimación de Obra No.02	08	\$ 78,300.00	\$ -	\$130,500.00
31-07-02	Costos según Estimación de Obra No.03	09	\$104,400.00	\$ -	\$234,900.00
31-08-02	Costos según Estimación de Obra No.04	10	\$130,500.00	\$ -	\$365,400.00
30-09-02	Costos según Estimación de Obra No.05	11	\$104,400.00	\$ -	\$469,800.00
31-10-02	Costos según Estimación de Obra No.06	12	\$ 52,200.00	\$ -	\$522,000.00

Costos Indirectos

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
31-05-02	Costos según Estimación de Obra No.01	07	\$ 13,050.00	\$ -	\$ 13,050.00
30-06-02	Costos según Estimación de Obra No.02	08	\$ 19,575.00	\$ -	\$ 32,625.00
31-07-02	Costos según Estimación de Obra No.03	09	\$ 26,100.00	\$ -	\$ 58,725.00
31-08-02	Costos según Estimación de Obra No.04	10	\$ 32,625.00	\$ -	\$ 91,350.00
30-09-02	Costos según Estimación de Obra No.05	11	\$ 26,100.00	\$ -	\$117,450.00
31-10-02	Costos según Estimación de Obra No.06	12	\$ 13,050.00	\$ -	\$130,500.00

De igual forma se presenta el control de cada uno de las aplicaciones contables para el subcontrato "Suministro e instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03"; en el cual se observa que al 31 de diciembre de 2002, se ha hecho un abono, con el objetivo de diferir los costos a la cuenta de activo corriente, denominada "Obras en proceso" y que corresponde a la porción de costos por materiales, mano de obra e indirectos, que aun no han sido facturados y a la vez reconocidos como ingresos por ventas.

**COSTOS POR SERVICIOS DE CONTRUCCIÓN**

SUBC2002-03 SIEMENS, S.A. de C.V.

**Materiales**

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
30-11-02	Costos según Estimación de Obra No.01	15	\$131,250.00	\$ -	\$131,250.00
29-11-02	Costos según Estimación de Obra No.02	16	\$153,125.00	\$ -	\$284,375.00
31-dic-02	Traslado a Costos Diferidos año 2003	17		\$153,125.00	\$131,250.00

**Mano de Obra**

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
30-nov-02	Costos según Estimación de Obra No.01	15	\$105,000.00	\$ -	\$ 105,000.00
29-dic-02	Costos según Estimación de Obra No.02	16	\$122,500.00	\$ -	\$ 227,500.00
31-dic-02	Traslado a Costos Diferidos año 2003	17		\$122,500.00	\$ 105,000.00

**Costos Indirectos**

FECHA	CONCEPTO	No. PDA.	DEBE	HABER	SALDO
30-nov-02	Costos según Estimación de Obra No.01	15	\$ 26,250.00	\$ -	\$ 26,250.00
29-dic-02	Costos según Estimación de Obra No.02	16	\$ 30,625.00	\$ -	\$ 56,875.00
31-dic-02	Traslado a Costos Diferidos año 2003	17		\$ 30,625.00	\$ 26,250.00

#### 4.4.3 Balance de Comprobación y Estados Financieros

Al finalizar el ejercicio contable del año 2002, la empresa FLORES GALVEZ, S.A. de C.V., presenta el siguiente Balance de comprobación; dentro del cual incluye los saldos mayorizados de todas las transacciones relacionadas con los subcontratos:

#### FLORES GALVEZ, S.A. DE C.V.

#### BALANCE DE COMPROBACION DEL SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002

No.	Nombre de la Cuenta	Saldo Deudor	Saldo Acreedor
1	CAJA GENERAL	\$ 10,000.00	
2	BANCOS	\$ 645,448.48	
3	INVERSIONES TEMPORALES	\$ 499,417.00	
4	CUENTAS POR COBRAR	\$ 141,750.00	
5	OBRAS EN PROCESO	\$ 306,250.00	
6	ANTICIPO SOBRE SUBCONTRATOS	\$ 61,250.00	
7	MAQUINARIA Y EQUIPO DE CONSTRUCCION	\$ 800,000.00	
8	EQUIPO DE TRANSPORTE	\$ 400,000.00	
9	MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	\$ 150,000.00	
10	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADOS	\$ 23,000.00	
11	COSTO POR SERVICIOS DE CONTRUCCION	\$1,817,500.00	
12	GASTOS DE VENTAS	\$ 150,000.00	
13	GASTOS DE ADMINISTRACION	\$ 250,000.00	
14	GASTOS FINANCIEROS	\$ 35,000.00	
15	GARANTIA DE CONTRATOS	\$ 550,000.00	
16	RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES		\$ 6,750.00
17	DEPREC. ACUMUL. MAQUINARIA Y EQUIPO CONSTRUCCION		\$ 480,000.00
18	DEPRECIACION ACUMULADA EQUIPO TRANSPORTE		\$ 250,000.00
19	DEPRECIACION ACUMULADA MOBILIARIO Y EQUIPO		\$ 75,000.00
20	CUENTAS POR PAGAR		\$ 270,000.00
21	IVA POR PAGAR		\$ 26,000.00
22	ACREEDORES VARIOS		\$ 25,707.50
23	PRESTAMOS POR PAGAR A LARGO PLAZO		\$ 170,000.00
24	CAPITAL SOCIAL		\$ 600,000.00
25	RESERVA LEGAL		\$ 64,679.12
26	UTILIDADES ACUMULADAS		\$ 430,705.86
27	GARANTIA DE CONTRATOS POR EL CONTRARIO		\$ 550,000.00
28	INGRESOS POR OBRAS		\$2,815,960.00
29	OTROS INGRESOS		\$ 74,813.00
	<b>TOTALES</b>	<b>\$5,839,615.48</b>	<b>\$5,839,615.48</b>

A continuación se presentan el Balance General y Estado de Resultados:

**FLORES GALVEZ, S.A. de C.V.**  
**Balance General al 31 de diciembre de 2002**  
**( Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América - Nota N° 1 )**

	2002	2001
<b><u>ACTIVOS CORRIENTES</u></b>		
Efectivo y equivalentes ( Nota N° 2)	\$ 655,448.48	\$ 466,786.93
Cuentas por Cobrar (neto) ( Nota N° 3)	\$ 135,000.00	\$ 120,000.00
Inversiones Temporales ( Nota N° 4)	\$ 499,417.00	\$ 525,000.00
Anticipo sobre Subcontratos ( Nota N° 5)	\$ 61,250.00	\$ 75,000.00
Obras en Proceso ( Nota N° 6)	<u>\$ 306,250.00</u>	<u>\$ 410,500.00</u>
<b>Total Activos Corrientes</b>	<b><u>\$1,657,365.48</u></b>	<b><u>\$ 1,597,286.93</u></b>
<b><u>ACTIVOS NO CORRIENTES</u></b>		
Propiedad, Planta y Equipo ( Nota N° 7)		
Maquin.y Equipo de Construcc. (netos)	\$ 320,000.00	\$ 325,000.00
Equipo de transporte (netos)	\$ 150,000.00	\$ 165,000.00
Mobiliario y equipo de oficina (netos)	<u>\$ 75,000.00</u>	<u>\$ 85,000.00</u>
<b>Total Propiedad, Planta y Equipo</b>	<b><u>\$ 545,000.00</u></b>	<b><u>\$ 575,000.00</u></b>
Gastos pagados por anticipados ( Nota N° 8)	<u>\$ 23,000.00</u>	<u>\$ 30,000.00</u>
<b>Total Activos No Corrientes</b>	<b><u>\$ 568,000.00</u></b>	<b><u>\$ 605,000.00</u></b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b><u>\$2,225,365.48</u></b>	<b><u>\$ 2,202,286.93</u></b>
<b>Cuentas de Orden</b>		
Garantía de Contratos	<u>\$ 550,000.00</u>	<u>\$ 585,000.00</u>
<b><u>PASIVOS CORRIENTES</u></b>		
Cuentas por pagar ( Nota N° 9)	\$ 270,000.00	\$ 658,000.00
IVA por pagar	\$ 26,000.00	\$ 70,000.00
Acreedores varios ( Nota N°10)	\$ 25,707.50	\$ 29,500.00
Impuestos por pagar	<u>\$ 148,398.47</u>	<u>\$ 139,401.95</u>
<b>Total Pasivos Corrientes</b>	<b><u>\$ 470,105.97</u></b>	<b><u>\$ 896,901.95</u></b>
<b><u>PASIVOS NO CORRIENTES</u></b>		
Préstamos por pagar ( Nota N°11)	<u>\$ 170,000.00</u>	<u>\$ 210,000.00</u>
<b>Total Activos No Corrientes</b>	<b><u>\$ 170,000.00</u></b>	<b><u>\$ 210,000.00</u></b>
<b>TOTAL PASIVOS</b>	<b><u>\$ 640,105.97</u></b>	<b><u>\$ 1,106,901.95</u></b>
<b>PATRIMONIO ( Nota N°12)</b>		
<b><u>CAPITAL SOCIAL</u></b>	<b>\$ 600,000.00</b>	<b>\$ 600,000.00</b>
Reserva legal	\$ 109,358.23	\$ 64,679.11
Utilidades acumuladas	\$ 430,705.86	\$ 12,500.00
Utilidad del presente ejercicio	<u>\$ 445,195.42</u>	<u>\$ 418,205.86</u>
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b><u>\$1,585,259.50</u></b>	<b><u>\$ 1,095,384.97</u></b>
<b>TOTAL PASIVO Y CAPITAL</b>	<b><u>\$2,225,365.48</u></b>	<b><u>\$2,202,286.93</u></b>
<b>Cuentas de Orden por el contra</b>		
Garantía de Contratos	<u>\$ 550,000.00</u>	<u>\$ 585,000.00</u>

F. \_\_\_\_\_  
Representante Legal

F. \_\_\_\_\_  
Auditor Externo

F. \_\_\_\_\_  
Contador

**FLORES GALVEZ, S.A. de C.V.**

**Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2002**

**( Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América - Nota N° 1 )**

	2002	2001
<u>INGRESOS DE OPERACIÓN</u>		
( Nota N° 13)		
Ingresos por Obras	\$ 2,815,960.00	\$ 3,069,396.40
<b>Total Ingresos de Operación</b>	<b>\$ 2,815,960.00</b>	<b>\$ 3,069,396.40</b>
Menos:		
<u>COSTOS</u>		
( Nota N° 14)		
Costos de Obras	\$ 1,817,500.00	\$ 2,053,775.00
Total Costos de Obras	\$ 1,817,500.00	\$ 2,053,775.00
<b>Utilidad Bruta en Ventas</b>	<b>\$ 998,460.00</b>	<b>\$ 1,015,621.40</b>
Menos:		
<u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>		
( Nota N° 15)		
Gastos de Venta	\$ 150,000.00	\$ 177,000.00
Gastos de Administración	\$ 250,000.00	\$ 295,000.00
Gastos Financieros	\$ 35,000.00	\$ 41,300.00
Tota Gastos de Operación	\$ 435,000.00	\$ 513,300.00
<b>Utilidad de Operación</b>	<b>\$ 563,460.00</b>	<b>\$ 502,321.40</b>
Mas:		
<u>OTROS INGRESOS</u>		
( Nota N° 16)		
Ingresos Diversos	\$ 74,813.00	\$ 97,256.90
<b>Utilidad antes de Reservas e Impuestos</b>	<b>\$ 638,273.00</b>	<b>\$ 599,578.30</b>
Menos:		
Reserva Legal		\$ 41,970.48
Impuesto Sobre La Renta	\$ 148,398.47	\$ 139,401.95
<b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b>	<b>\$ 445,195.42</b>	<b>\$ 418,205.86</b>

F. \_\_\_\_\_  
Representante Legal

F. \_\_\_\_\_  
Auditor Externo

F. \_\_\_\_\_  
Contador

**Las notas que se adjuntan, son parte integrante de los estados financieros.**

#### **4.4.4 Notas a los Estados Financieros:**

##### **4.4.4.1 Ejercicio contable 2001**

#### **Nota 1: Políticas Contables**

##### **a) Presentación de Estados Financieros.**

Los estados financieros adjuntos han sido elaborados y se presentan de conformidad a las Normas Internacionales de Contabilidad; y las cifras están expresadas en Dólares de los Estados Unidos de América.

##### **b) ..**

##### **c) ...**

##### **d) Contabilización de los Contratos y Subcontratos:**

Los Contratos y Subcontratos relacionados con los proyectos de construcción de obras civiles, se contabilizan y son reportados por medio de porcentaje de terminación de obra; y los costos de los subcontratos que aun están en proceso, representan el estimado del grado de avance de terminación.

##### **e) Reconocimiento de los Costos**

La sociedad Flores Gálvez, S.A. de C.V., tiene como política contabilizar los costos de los proyectos en la cuenta de "Costo de obra" directamente en cuenta de resultados a medida que se va realizando el proyecto, el cual esta integrado por mano de obra, materiales, costos indirectos y subcontratos.

##### **f) ...**

g)...

**Nota 2 ...**

**Nota 3 ...**

**Nota 4 ...**

**Nota 5: Anticipos sobre Subcontratos.**

Los saldos de la cuenta Anticipos sobre Subcontratos al 31 de diciembre del 2001 esta conformado por el valor anticipado en el subcontrato denominado "Subcontrato de Suministros e instalaciones de aire acondicionado SUBC2001-05", con la empresa AYRE S.A de C.V., el cual ésta fecha se encontraba amortizado a en un 90%, detallado de la siguiente forma:

AYRE, S.A de C.V.....\$75,000.00

**Nota 6: Obras en Proceso.**

Los saldos de los Obras en Proceso al 31 de diciembre del 2001, están conformados por los costos del subcontrato denominado "Subcontrato de Suministros e instalaciones de aire acondicionado SUBC2001-05", y a esa fecha se encontraba en un 90% de su ejecución, el cual esta integrado de la siguiente forma:

AYRE, S.A de C.V ..... \$410,500.00

Materiales..... \$ 225,775.00

Mano de Obra.....\$ 102,625.00

Costos Indirectos.....\$ 82,100.00

**Nota 7 ...**

**Nota 8 ...**

**Nota 9 ...**

**Nota 10: Acreedores Varios.**

El saldo de esta cuenta al 31 de diciembre del 2001, representa la obligación en concepto de Retenciones de Fiel cumplimiento con el Subcontratista AYRE, S.A. de C.V. y está constituido de la siguiente manera:

Retenciones de Fiel Cumplimiento-AYRE, S.A....\$29,500.00

**Nota 11...**

**Nota 12...**

**Nota 13...**

**Nota 14. Costos de Obras**

Al 31 de diciembre de 2001, los saldos se integran como siguen:

<b>Costos de Obras</b>		\$2,053,775.00
Proyecto-Complejo Comercial Cinco Estrellas		\$2,053,775.00
SUBC2001-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 275,000.00	
SUBC2001-02 Sumin.e instalac. Aires Acond.	\$1,778,775.00	
Materiales	\$978,326.25	
Mano de Obra	\$244,581.56	
Costos Indirectos	\$ 48,916.31	

**Nota 15...**

**Nota 16...**

#### **4.4.4.2 Ejercicio contable 2002**

##### **Nota 1: Políticas Contables**

###### **a) Presentación de Estados Financieros.**

Los estados financieros adjuntos han sido elaborados y se presentan de conformidad a las Normas Internacionales de Contabilidad; y las cifras están expresadas en Dólares de los Estados Unidos de América.

b) ...

c) ..

###### **d) Contabilización de los Contratos y Subcontratos:**

Los Contratos y Subcontratos relacionados con los proyectos de construcción de obras civiles, se contabilizan y son reportados por medio de porcentaje de terminación de obra; y los costos de los subcontratos que aun están en proceso, representan el estimado del grado de avance de terminación.

###### **e) Reconocimiento de los Costos**

La sociedad Flores Gálvez, S.A. de C.V., tiene como política contabilizar los costos de los proyectos en la cuenta de "Costo de obra" directamente en cuenta de resultados a medida que se va realizando el proyecto, el cual esta integrado por mano de obra, materiales, costos indirectos y subcontratos.

f) ...

g) ...

**Nota 2 ...**

**Nota 3 ...**

**Nota 4...**

**Nota 5: Anticipos sobre Subcontratos.**

Los saldos de la cuenta Anticipos sobre Subcontratos al 31 de diciembre del 2002 esta conformado por el valor anticipado en el subcontrato denominado "Subcontrato de suministro de instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03", el cual se encontraba amortizado a en un 65% a esa fecha, detallado de la siguiente forma:

Siemens S.A de C.V.....\$61,250.00

**Nota 6: Obras en Proceso.**

Los saldos de los Obras en Proceso al 31 de diciembre del 2002, están conformados por los costos del subcontrato denominado "Subcontrato de suministro de instalaciones eléctricas y comunicaciones SUBC2002-03", y a esa fecha se encontraba en un 65% de su ejecución, los cuales están integrados de la siguiente forma:

Siemens S.A de C.V ..... \$306,250.00

Materiales.....\$ 153,125.00

Mano de Obra.....\$ 122,500.00

Costos Indirectos.....\$ 30,625.00

**Nota 7 ...**

**Nota 8 ...**

**Nota 9 ...**

**Nota 10: Acreedores Varios.**

El saldo de esta cuenta al 31 de diciembre del 2002, representa la obligación en concepto de Retenciones de Fiel cumplimiento con el Subcontratista Siemens, S.A. de C.V. y está constituido de la siguiente manera:

Retenciones de Fiel Cumplimiento-Siemens, S.A..\$25,707.50

**Nota 11...**

**Nota 12...**

**Nota 13...**

**Nota 14. Costos de Obras**

Al 31de diciembre de 2002, los saldos se integran como siguen:

<b>Costos de Obras</b>		\$1,817,500.00
Edificio Suite Las Palmas		\$1,817,500.00
SUBC2002-01 Terraceria, preparación y limpieza	\$ 250,000.00	
SUBC2002-02 Sumin. e instal.c.estructuras metálicas	\$1,305,000.00	
Materiales	\$652,500.00	
Mano de Obra	\$522,000.00	
Costos Indirectos	\$130,500.00	
SUBC2002-03 Sumin. e instal.c.eléctricas	\$ 262,500.00	
Materiales	\$131,250.00	
Mano de Obra	\$105,000.00	
Costos Indirectos	<u>\$ 26,250.00</u>	

**Nota 15...**

**Nota 16...**

#### 4.4.5 Apertura contable del ejercicio 2003

Al iniciar el ejercicio contable 2003, la empresa constructora FLORES GALVEZ, S.A. de C.V. deberá registrar la reversión de la partida Diario No. 17 de fecha 31 de diciembre del año 2002, para que los costos diferidos del subcontrato denominado "SUBC2002-03, Suministro e instalaciones eléctricas" sean reconocidos en los resultados del año 2003.

FECHA	CUENTAS	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
1-01-03	Partida Diario No. 01				
	<b>COSTOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION</b>			\$306,250.00	
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas		\$306,250.00		
	Materiales	\$153,125.00			
	Mano de Obra	\$122,500.00			
	Costos Indirectos	\$ 30,625.00			
	<b>OBRAS EN PROCESO</b>				\$306,250.00
	SUBC2002-03 Sumin. e instalc.eléctricas		\$306,250.00		
	Materiales	\$153,125.00			
	Mano de Obra	\$122,500.00			
	Costos Indirectos	\$ 30,625.00			
	Registro costos del subcontrato SUBC2002-03				
	en cuentas de resultados, los cuales al				
	finalizar el ejercicio contable 2002				
	habían sido diferidos.				
	<b>Totales</b>			\$306,250.00	\$306,250.00

## CAPITULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

#### 5.1 Conclusiones.

Después de realizar el análisis teórico práctico de la adecuación del tratamiento contable de los subcontratos de empresas dedicadas a la construcción de obras civiles, basándose en la aplicación requerida por la Normativa Internacional 11 "Contratos de Construcción" y alcanzados los objetivos planteados en el trabajo de investigación; se concluye:

- El tratamiento contable que debe aplicarse a los costos de los subcontratos no está especificado en la Normativa Internacional 11; dado que ésta solamente establece el procedimiento contable de los ingresos y costos, específicamente en los contratos de construcción y no menciona como registrar los subcontratos salvo el párrafo 31b, el cual hace mención a los anticipos hechos a subcontratistas. Por lo tanto, de acuerdo a los resultados obtenidos en la investigación la mayoría de las empresas encuestadas expresaron que no existe mucha información acerca del tratamiento contable de los subcontratos en El Salvador.
  
- La Normativa Internacional 11, señala como deben tratarse contablemente los ingresos y costos, pero no define si

estos deberán aplicarse en cuentas de balance o resultados; por lo que las empresas dedicadas a esta actividad emplean un criterio propio sobre el registro contable, es por eso que las empresas optan por realizarlo ya sea a conveniencia fiscal o por cumplir las políticas establecidas por las empresas, no teniendo así información oportuna de los subcontratos, falta de control de estos y la no-revelación suficiente en los estados financieros, tal como lo presentamos en el capítulo III resultados de la investigación. Las empresas constructoras deben asegurar el debido control al registrar en las cuentas de balance o de resultados; este control debe servir para evitar que la información que revelan los estados financieros no pueda prestarse a manipular información, o malas interpretaciones por parte de personal interno o entes externos a la empresa.

- Las empresas quieren garantizar la calidad de la elaboración de los estados financieros apegados a las Normativas Internacionales. Es por ello que las empresas están contratando personal capacitado, con estudios universitarios quienes están actualizados en sus conocimientos; según datos obtenidos en los resultados de la investigación; las personas que están a cargo de la elaboración de los estados financieros, son en su mayoría

estudiantes universitarios de cuarto o quinto año o personas graduadas en Contaduría Pública.

- Durante el periodo de desarrollo de la investigación se observó que la mayoría de las empresas constructoras investigadas no tienen un control adecuado para el manejo de los costos de un subcontrato, lo cual es registrado en cuentas generales conocidas en el medio como "Cuentas bolsón", esto no permite conocer sus costos en un determinado tiempo o conocer cuanto es el costo del subcontrato y del contrato.
  
- En la actualidad, las empresas poseen un gran desafío con relación a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales; es por ello que las empresas están reestructurando los catálogos de cuentas, desarrollando seminarios y discusiones sobre la aplicación de la Normativa Internacional todo con el objetivo de elaborar los Estado Financieros de acuerdo a la Normativa.

## 5.2 Recomendaciones.

- Para mantener un control sobre los subcontratos deberán registrarse por separado de los costos de materiales, mano de obra e indirectos; como un cuarto elemento denominado "Subcontratos"; el cual a su vez podrá segregarse en materiales, mano de obra e indirectos, o solamente como cuenta detalle "Subcontratos", de acuerdo al servicio que se esté adquiriendo.
  
- Debe existir mucha comunicación entre los departamentos administrativo, financiero y técnico de las empresas constructoras, para que la información financiera que manejen dichos departamentos fluya de forma oportuna y exista consistencia e igualdad en los resultados obtenidos.
  
- Que los profesionales de la contaduría pública y todas aquellas personas involucradas con las empresas constructoras consulten el presente trabajo de investigación, el cual tiene como objetivo, que las personas encargadas en el tratamiento contable de los subcontratos tenga una guía oportuna y adecuada para el control de estos.

- Que las empresas constructoras fomenten la capacitación constante del personal que laboran en el área contable de la construcción para que ellos mismos sean portadores de implementar controles que les permita desarrollar un mejor trabajo
  
- Que los gremios de contadores públicos realicen alianzas con la Universidad de El Salvador a fin de promover el uso y aplicación de la Normativa Internacional y de fortalecer el conocimiento sobre las mismas para elevar el nivel técnico de los profesionales.
  
- Se promueva en la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador las investigaciones desarrolladas por los profesionales egresados de dicha facultad, para que estas puedan ser reconocidas en otros niveles y así darle la importancia que ameritan estos proyectos, al mismo tiempo se estaría motivando que en nuestro país crezca el interés por la investigación científica, alcanzando así un nivel intelectual con capacidad de análisis en los profesionales.

Por lo tanto, recomendamos la lectura y aplicación de la investigación "Adecuación del tratamiento contable de los subcontratos de empresas dedicadas a la construcción de obras civiles en base a la aplicación requerida por la Normativa Internacional 11 Contratos de Construcción";

dado que, da lineamientos para solventar uno de los problemas que enfrentan las empresas constructoras para reconocer los costos de los subcontratos, llenando así las expectativas de los usuarios involucradas en el área.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).  
2003. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 5ta  
edición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C  
México. D.F. IMCP Pág. 844

Rojas Soriano, Raúl. 1985. Guía Para Realizar Investigaciones  
Sociales. 6ª Edic. Editorial Universitaria. México D.F.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto; FERNÁNDEZ COLLADO, Carlos;  
BAPTISTA LUCIO, Pilar. 1991 Metodología de la  
Investigación. 2a. Edición. McGraw-Hill American  
editores, S.A. de C.V. México D.F. 505 páginas.

ROBERTO MUÑOZ CAMPOS, septiembre de 1992. Guía para trabajos  
de Investigación Universitaria, 3er. Edición, Editorial,  
Artes Gráficas, impresos El Salvador.

GRUPO OCÉANO. 2002. Diccionario de Sinónimos y antónimos.  
Océano Grupo Editorial, S.A. Barcelona España.

## Leyes

ASAMBLEA LEGISLATIVA. 2001. Código Tributario, 1era. Edición.  
Editorial Jurídica salvadoreña. San Salvador, El  
Salvador. Pág. 164

ASAMBLEA LEGISLATIVA. 2003. Ley del Impuesto Sobre Renta 23a  
Edición. Editor Lic. Ricardo Mendoza Orantes. San  
Salvador, El Salvador. Pág. 61

ASAMBLEA LEGISLATIVA. 2003. Ley de Impuesto a la Transferencia  
de Bienes Mubles y a la Prestación de Servicios 23a  
Edición. Editor Lic. Ricardo Mendoza Orantes. San  
Salvador, El Salvador. Pág. 90

ASAMBLEA LEGISLATIVA. 2003. Código de Comercio 12a Edición.  
Editor Lic. Ricardo Mendoza Orantes. San Salvador, El  
Salvador. Pág. 348

ASAMBLEA LEGISLATIVA. 1998. Código Civil Editor Lic. Ricardo  
Mendoza Orantes. San Salvador, El Salvador. Pág. 136

ASAMBLEA LEGISLATIVA. 2003 Código de Trabajo Edición 26ª Lic.  
Ricardo Mendoza Orantes. San Salvador, El Salvador. Pág.  
155

CASALCO. 2003. Contrato Colectivo de Trabajo. Editado por La  
Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción.  
San Salvador, El Salvador.

**Trabajos de Graduación:**

GOMEZ COREAS Santos; MELÉNDEZ Edith; MELÉNDEZ Yesenia. 2002.

Aplicación de NIC 11 "Contratos de Construcción" y  
diseño de caso práctico bajo contrato de precio fijo y  
método de porcentaje determinación para empresas  
constructoras de edificios y carreteras. Tesis de  
Grado para optar al título de licenciatura en Contaduría  
pública, Universidad de El Salvador (UES). Facultad de  
Ciencias Económicas, San Salvador, El Salvador.

ALMENDARIS FUNES Ana; GARCIA ALFARO Mónica; SALGUERO

SERRANO Isabel. 2001. Guía para el registro y  
presentación de los contratos de construcción a largo  
plazo de acuerdo a Norma Internacionales de  
Contabilidad. Tesis de Grado para optar al título de  
licenciatura en Contaduría pública, Universidad  
Centroamericana "José Simeón Cañas." Facultad de  
Ciencias Económicas y Sociales, San Salvador, El  
Salvador.

### **Revistas y Artículos.**

CASALCO. 2002, Revista Construcción. Agosto 2002. Pág. 4. San Salvador, El Salvador.

CASALCO. 2003 Revista Construcción. Enero-Febrero 2003 Pág. 4-14 San Salvador, El Salvador.

### **Páginas Web**

[www.casalco.org.com](http://www.casalco.org.com)

[www.uaca.ac.sr](http://www.uaca.ac.sr)

[www.mipais.com.sv](http://www.mipais.com.sv)

[www.redcontable.com](http://www.redcontable.com)

[www.maths.tcd.ie](http://www.maths.tcd.ie)

# ANEXOS

## ANEXOS

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



Es un placer saludarle, estamos realizando un estudio sobre la aplicación del tratamiento contable para los subcontratos de construcción; con el objetivo dar un aporte al sector industrial que permita solventar posibles problemas que puedan generarse al momento de reconocer los costos de un subcontrato. Toda información será tratada confidencialmente.

**Nivel Académico:** Bachiller  Nivel Universitario   
año Título universitario \_\_\_\_\_

1) ¿Tiene usted algún conocimiento sobre la NIC 11 "Contrato de Construcción"?

Mucho  Regular  Poco  Nada

2) ¿Considera que la NIC 11 "Contrato de Construcción" brinda los lineamientos necesarios para el reconocimiento de los costos de un subcontrato?

Mucho  Regular  Poco  Nada

3) ¿De acuerdo a sus conocimientos y experiencias, considera que existe suficiente información en nuestro país sobre el reconocimiento y registros de los costos de los subcontratos?

Mucho  Regular  Poco  Nada

4) ¿Cuál es el método que realiza para registrar los costos de un subcontrato?

Costo Histórico  Predeterminado

Otro: (especifique) \_\_\_\_\_

5) ¿Cuánto le beneficiaría que el tratamiento de los costos de un subcontrato se maneje como un cuarto elemento de los costos?

Mucho  Regular  Poco  Nada

6) ¿Cuál es el tratamiento fiscal que está aplicando la empresa para el reconocimiento de los costos de un subcontrato?

Costos Realizados  Estimaciones en base real   
Conveniencia Fiscal

7) ¿Cuál son las ventajas y desventajas observadas con la determinación actual de los Costos en los subcontratos?

Ventajas

- a) Conveniencia fiscal
- b) No-exigencia de normativa técnica.
- c) Políticas establecidas por las empresas
- d) Otras (Especifique): \_\_\_\_\_

Desventajas

- a) Información no oportuna.
- b) Falta de control a los subcontratos
- c) No revelación suficiente en E/F.
- d) Otras (especifique): \_\_\_\_\_

8) ¿Qué sugerencias nos daría que permita mejorar la investigación con respecto al tratamiento contable que debe dársele a los subcontratos?

---

---

**MIEMBROS ACTUALES AFILIADOS A CASALCO**

<b>No.</b>	<b>EMPRESA</b>	<b>DIRECCION</b>	<b>TEL.</b>
1	<a href="#">ALUMICENTRO DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.</a>	Final 25 Av. Nte., Fte. Hospital Benjamín B.	2269800
2	<a href="#">AMANCO EL SALVADOR, S.A. DE C.V.</a>	Boulevard/Ejercito Nac. Km.4, Calle y Col La Chacra	2931444
3	<a href="#">AMERICASAS, S.A. DE C.V.</a>	9a. C. Pte. Bis # 4950, por Academia Europea	2575632
4	AMAYA CASTILLO, HELI ING.	Condominio Satélite, Edificio "C" Local 1-6, 1a. Plta., S.S.	2743137
5	AQSA EMPRESA CONSTRUCTORA	Kilómetro 10, Carretera al Puerto de la Libertad.	2783000
6	ARCO INGENIEROS, S.A DE C.V.	21 Calle Poniente No. 1325, San Salvador	2255744
7	ARQ. RUBEN VASQUEZ Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	Blvrd. Sur Pje. Las Violetas #19 A Col. La Colina Sta. Tecla	2295697
8	<a href="#">AVANCE INGENIEROS, S.A. DE C.V.</a>	Av. Las Magnolias # 144, Col. San Benito	2527777
9	BLOKITUBOS, S.A. DE C.V.	23 Av. Sur y Boulevard Venezuela	2221178
10	CASTANEDA INGENIEROS, S.A DE C.V.	Colonia Lomas de Altamira Calzada G, No.15A, San Salvador	2481344
11	<a href="#">CEMENTO DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.</a>	Av. El Espino y Boulevard Sur Madreselva	2437722
12	CERAMICA DECORATIVA, S.A. DE C.V.	Calle Antigua A San Antonio Abad, # 285 A	2600888
13	C.G. INGENIEROS ARQUITECTOS, S.A./C.V.	Calle El Escorial Av. Los Encinos #36 E. Res. Esc.	2621900
14	COMERCIALIZADORA INDUSTRIAL, S.A DE C.V.	Av. Bernal #621 Residencial Villas de Miramonte II	2743648
15	COMPLEJOS HABITACIONALES, S.A. DE C.V.	Av. Lomas Verdes, Pje. Camilo Campos #122, Col. Esc.	2640713
16	CONCRETERA SALVADOREÑA, S.A. DE C.V.	23 Av. Sur # 480	2212299
17	CONEXAS DE CONSTRUCCIÓN, S.A.	Av. Río Amazonas y C. Bosforo No.27, Col. Jardines de Guadal.	2434488
18	CONSORCIO ASTALDI /COLUMBUS	Km. 12 Carretera Troncal del Norte	2149178
19	CONSORCIO DEL PACIFICO, S.A. DE C.V.	Redondel Plaza Barrios, Urb. Ciud. Pacifica, S. M.	6700699
20	CONSORCIO LA PRADERA, S.A. DE C.V.	Av. José Simeón Cañas, 15 C.Ote.. San Miguel	6610607
21	CONSTRUCCIONES NABLA, S.A. DE C.V.	Blvrd. del Hipódromo No. 674, col. San Benito	2638551
22	CONSTRUCTORA BETON, S.A DE C.V.	89 Avenida Norte #354, Colonia Escalón	2639999
23	CONSTRUCTORA DEL PROGRESO, S.A DE C.V.	Paseo General Escalón No. 4711, Col. Escalón S.S.	2642922
24	CONSTRUCTORA DISA, S.A DE C.V.	Av. Río Amazonas No. 10, Col. Jardines de Guadalupe.	2430553
25	CONSTRUCTORA D.L., S.A.	57 Av. Nte. Condominio Miramonte Local B-3 S.S.	2609033
26	CONSTRUCTORA INDUSTRIA DE C.A., S.A DE C.V.	Urb. Santa Elena, Calle Chaparrastique Lote No.3, Antig. Cusc.	2782515
27	CONSTRUCTORA LA JOYA S.A. DE C.V.	101 Av. Norte y C. José Martí #618 Col. Escalón	2647844
28	CONSTRUCTORA MAR, S.A. DE C.V.	10 Calle Ote. Cond. Jardines de Versalles #436 2a. p.	2714909
29	CONSTRUCTORA O'BYRNE	Esq. C. Jucuarán Pje. Ceiba Pol. B1 Urb. Sta. Elena	2894035

30	CONSTRUCTORA SANTOS, S.A. DE C.V.	Calle Báltico # 2 Col. Jardines de Guadalupe	2438826
31	CONSTRUCTORA TENZE, S.A. DE C.V.	Edif. Tenze, Calle Amatepec y Blvrd. Del Ejercito Nac.	2930945
32	<a href="#">CONSTRUCTORA UNION, S.A. DE C.V.</a>	C. Fco. Menéndez #38 Urb. Ponpeya, Sta. Anita	2210146
33	CONSTRUCTORA VISTA HERMOSA, S.A.	7a. Av. S. 5-62, Sector A-3, San Cristóbal, Zona 8 Mixco Guat.	3846464
34	<a href="#">CONSTRUMARKET, S.A. DE C.V.</a>	Av. Albert Einstein # 17, Lomas de San Francisco	2735666
35	COPRECA, S.A. DE C.V.	Av. La Capilla, #432, Col. San Benito, S.S.	243-3281
36	CORINCA, S.A. DE C.V.	Quezaltepeque Depto. De La Libertad	3102033
37	CORPORACION MELGAR ELIAS, S.A. DE C.V.	45 Av. Sur Edificio CME, San Salvador	2087642
38	DISTRIBUIDORA/ ACERO CENTROAMERICANA	23 Av. Sur No 720 entre 12 y 14 C. Pte, S.S.	2811188
39	DISTRIBUIDORA IND. Y COMERCIAL DE C.A., S.A.	Av. Petapa 48-01 Zona 12, Guatemala, C.A.	4429200
40	DISTRIBUIDORA YALE (EL SALVADOR), S.A./C.V.	Km. 6 1/2 Blvrd. Del Ejercito Nacional, Soyapango	2759253
41	DURALITA DE CENTROAMERICA, S.A. DE C.V.	21 Calle Poniente # 1325	2255744
42	DURMAN ESQUIVEL, S.A. DE C.V.	Km. 12 1/2 Carr. Aeropuerto Com. Col. El Pepeto	2205000
43	EDIFICACIONES CHOUSSY, S.A. DE C.V.	Final 67 Av. Sur., # 255, S.S.	2235090
44	EDIFICACIONES Y SERVICIOS, S.A. DE CV.	Pje. Moreno #120 Col. Flor Blanca	2989450
45	EQUIPOS DE CONSTRUCCION, S.A. DE C.V.	Final 23 Av. Sur 3478, S.S.	2212525
46	EQUIPOS Y CONSTRUCCIONES/EL SALV. SA/CV	Av. Río Lempa # 7-L Col. Jaradines/ Guad.Ant. Cus.	2430539
47	EQUUS INGENIEROS, S.A DE C.V.	Parque Residencial Altamira, Edif. C. No.5, 3era Planta	2738187
48	FERROMINERA, S.A. DE C.V.	Av. Juan Bertis #144, Ciudad Delgado	2860512
49	FILTROS CAROSI, S.A. DE C.V.	Fin. C. Comasag y Com. Guadalupe Cost. Ote. Estadio	2881600
50	GALVANIZADORA INDUSTRIAL SALV., S.A./C.V.	Autopista Sur, Edificio Ferrocenro	2738833
51	GOLDTREE, S.A. DE C.V.	Boulevard Los Próceres, # 1888	2739402
52	<a href="#">GRUPO SOLID EL SALVADOR, S.A. DE C.V.</a>	Km. 27 ½ Carretera a Sonsonate, Lourdes, Colón	3385155
53	H. BARRIENTOS ARQUITECTOS, S.A. DE C.V.	Boulevard Universitaria No.7, Contig. Cines Reforma	2351034
54	HENKEL DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	Prolongación Alameda Juan Pablo II #37 S.S.	2600444
55	HISPANO SALVADOREÑA / VIVIENDA SOCIAL	Calle Ppal., Calzada Morazán No 1, Col. Centroamericana	2749090
56	HOPSA NICARAGUA, S.A.	Calle Gerardo Barrios #1613, San Salvador	2715230
57	INCATER, S.A. DE C.V.	73 Av. Nte. #426-B, Colonia Escalón, S.S.	2757881
58	INGENIERIA ASOCIADA, S.A DE C.V.	Urbanización Industria La Laguna C. Circunvalación Block "I" #2	2436533
59	INGENIEROS URBANISTAS S.A. DE C.V.	Prol. Alam. J.P.II y Av. Los Bambúes No 8 Res. Tazumal	2621462
60	INGRAN, S.A. DE C.V.	65 Av. Sur # 243, Edif. Montresor, L 9A	2457300
61	INMOBILIARIA ORIENTAL, S.A. DE C.V.	Av. Olímpica Edificio A # 11 3a. Pta.	2794124
62	INMOBILIARIA SAN MIGUEL, S.A. DE C.V.	7a. Calle Poniente # 514, San Miguel	6602360

63	INMUEBLES, S.A. DE C.V.	Calle A San Antonio Abad, # 295 Urb. Guerrero	2601936
64	INVERSIONES BOLIVAR, S.A. DE C-V-	Blvrd. Constitución # 339 S.S.	2794944
65	INVERSIONES DOS MIL DIEZ, S. A. DE C.V.	Calle y Colonia Roma, Residencial Roma,F-1, S.S.	2400131
66	INVERSIONES H. V., S.A. DE C.V.	Pje. 10 Pte., Urb. Madreselva #9-A, Antiguo Cuscatlán	2438664
67	INVERSIONES ROBLE, S.A. DE C.V.	Costad Norte de Metrocentro, Blvrd. Tutunichapa, S.S.	2576000
68	INVERSIONES TECNICAS, S.A.	Edif. Delca 3a. Pta. # 17 Residencial Los Proceres	2735111
69	J.B. SISTEMAS DE INGENIERIA, S.A. DE C.V.	Residencial Vía Benetto, Pje. 2, #11 Montebello, S.S.	2740068
70	JEZA INGENIEROS, S.A. DE C.V.	Colonia Vista Hermosa, Av. Maquilishuat # 269, S.S.	2425749
71	JOKISCH MORENO INGS. ARQS., S.A. DE C.V.	Pje. Moreno # 120 B, Col. Flor Blanca	2989450
72	JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES	99 Av. Norte #620 Local 25 Col. Escalón	2634314
73	KAPRA CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.	21 Avenida Norte #1611, San Salvador	2255483
74	KATIVO INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.	Km. 15 ½, Carretera a la Libertad, Ayagualo	2413000
75	LANDAVERDE CONSTRUCCIONES CIVILES S.A.	24 Calle Poniente No 30-B, Colonia San Mateo, S.S.	2234258
76	LESSER, S.A. DE C.V.	Boulevard Universitario # 2200, S.S.	2269088
77	LINARES, S.A. DE C.V.	Calle a Col. Panamá #6 Cuscatancingo, San Salvador	2768730
78	LOTIFICACIONES Y RENTAS, S.A. DE C.V.	2a. Av. Sur, y 4a. C. Pte. Edif. Díaz 3o. Nivel Nva. S.S.	2290952
79	MAC CORMACK Y CIA.	43 Av. Sur #707B, Cl. Flor Blanca	2989509
80	MAPRECO , S.A. DE C.V.	C. Calzada Guardabarranco, Pje. Clainero No 4 L/Alta	2481206
81	MAQUINARIA SALVADOREÑA, S.A. DE C.V.	Boulevard del Ejercito Nacional y 54 Av. Nte. S.S.	2931666
82	MARROQUIN FUENTES, S.A. DE C.V.	Calle Génova #403 Colonia Miramonte	2742125
83	<a href="#">MONELCA, S.A DE C.V.</a>	Boulevard La Sultana, Pje. Monelca #5-B	2430044
84	MONOLIT DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	Final Blvrd. Bayer, Calle L-3, Pol. C #32 Zona Ind. Merliot	2780422
85	<a href="#">MULTIPAV, S.A DE C.V.</a>	Edif. Construmarket, 3er. Nivel, Antiguo Cuscatlán	2430270
86	NHA COMPAÑÍA DE INGENIEROS, S.A.	59 Av. Nte. # 314, Col. Escalón	2604977
87	NORCON, S.A. DE C.V.	Final Pje. Medellin #43, Colonia San Mateo	2236840
88	NOVOA HERNANDEZ, JOAQUÍN ING.	91 Av.Nte. Y Paseo General Escalón # 4710 San Salvador	2636760
89	NUILA FUENTES, JOSE ING.	Blvard. Orden de Malta # 1A, Arcos de Sta. Elena	2891226
90	NUILA, JOSÉ RICARDO ARQ.	Blvard. Orden de Malta # 1A, Arcos de Sta. Elena	2891229
91	OBRAS DE TIERRA, S.A. DE C.V.	Col. Yumri, Calle Guantánamo #21-L	2601145
92	ORION, S.A. DE C.V.	57 Av. S. y Av. Olímpica, #3008, S.S.	2235921
93	OTISSA	51 Av. Sur, Final 12a. C. Pte. # 626, Col Flor Blanca	2986817
94	P & H CONSULTORES, S.A. DE C.V.	Av. Las Magnolias #21 Col. Las Rosas #2	2744159
95	PACHECO GIRON, RAFAEL IGNACIO ING.	27 Calle Pte. 31218 Colonia Layco	2262439

96	PAVIMENTOS BAJO NORMA, S.A. DE C.V.	Blvd. La Sultana, Ed. El Trigo Local 3, Jardines/ Guadalupe	2422985
97	PREXCON, S.A. DE C.V.	Km. 25 Carretera a Santa Ana	3385454
98	PROCESOS ELECTRONICOS, S.A DE C.V.	Calle La Ceiba # 258, Colonia Escalón	2635149
99	PROFESIONALES ASOCIADOS, S.A.	C. Los Lirios # 5A Col. La Sultana	2430111
100	PROFESIONALES EN TERRACERIA, S.A. DE C.V.	Km. 9 1/2 Carretera al Pto. de La Libertad	2781892
101	<a href="#">PROYECTOS DE INGENIERIA ELECTROMECANICA, S.A.</a>	Av. San Lorenzo No. 363, Colonia El Refugio	2257357
102	<a href="#">PROYECTOS DE INGENIERIA Y ARQ. SALV. S.A</a>	Av. San Lorenzo No. 363, Colonia El Refugio	2257357
103	PROYECTOS MODULARES, S.A. DE C.V.	Calle El Escorial, #42-D, Residencial Escalón, S.S.	2622725
104	RECURSOS MULTIPLES, S.A. DE C.V.	105 Av. S. y C. José Cecilio del Valle #5575 Col. Escalón	2634343
105	<a href="#">RENTACENTRO, S.A. DE C.V.</a>	Av. Albert Einstein, Edif. Construmarket, # 17	2735666
106	<a href="#">RUIZ MAIDA INGS. ARQTS., S.A. DE C.V.</a>	47 Av. Nte. #226, Col. Flor Blanca S.S.	2608460
107	SALAZAR ROMERO, S.A. DE C.V.	Blvrd Los Héroe #1040, San Salvador	226-3851
108	SALVADOREÑA DE LA CONSTRUCCIÓN, S.A DE C.V.	Ave. las Camelias # 13, Col. San Francisco, S.S.	2236364
109	SIGMA CONSTRUCTORES, S.A.	7a. Av. 5-62 Sector A 3 San Cristóbal, Z. 8 Mixco Guatemala	3846464
110	SIMAN, S.A EMPRESA CONSTRUCTORA	Alameda Roosevelt # 3114	2605577
111	SOLAIRE, S.A.	21 Av. Sur y 4a. Calle Pte. San Salvador	2752100
112	SUAREZ CONSOLIDADOS, S.A. DE C.V.	1a. Calle Pte. #2715, S.S.	2605785
113	SUPER ACEROS, S.A. DE C.V.	Av. República Federal de Alemania, #210 S.S.	2811090
114	TECUNSAL, S.A. DE C.V.	Boulevard Constitución y Calle San Francisco # 541	2624022
115	TERRASINA, S.A DE C.V.	Plan de la Laguna, C. Antiguo Cuscatlán/ Circunvalación	2437999
116	TERRA PAV, S.A. DE C.V.	Colonia Miramonte, C. Talamanca No. 12 San Salvador	2612411
117	TUBOS, S.A. DE C.V.	Km. 26 1/2 Carretera a Santa Ana	3384245
118	URBANIZADORA DE EL SALVADOR, S.A DE C.V.	Av. Masferrer Norte Block M #15 Urb. C.Escorial	2644258
119	VASQUEZ O'CONOR, JOSE SALVADOR ING.	29 Av. Nte. # 1157, Col. Layco	2252576
120	VIVIENDAS Y PROYECTOS, S.A. DE C.V.	Edif. Delca 3a. Pta. #17, Residencial Los Proceres	2735111