

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



**"GUÍA TEÓRICA PRÁCTICA SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE Y
TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES DERIVADAS DE LOS CONTRATOS DE
CONSTRUCCIÓN"**

Trabajo de investigación presentado por:

SERRANO AYALA, MIGUEL

ESCOBAR GUARDADO, JUAN FRANCISCO

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

Diciembre del 2009

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector : Máster Rufino Antonio Quezada

Secretario : Lic. Douglas Vladimir Alfaro

Decano de la Facultad
de Ciencias Económicas : Máster Roger Armando Arias

Secretario de la Facultad
de Ciencias Económicas : Máster José Ciriaco Gutiérrez

Director de la Escuela
de Contaduría Pública : Lic. Juan Vicente Alvarado

Coordinador del Seminario: Lic. Roberto Carlos Jovel

Asesores : Lic. José David Avelar
Lic. Oscar Eduardo Lima

Jurado Examinador : Lic. Jorge Luís Martínez
Lic. Oscar Eduardo Lima
Lic. Luís Felipe Gutiérrez

Diciembre del 2009
San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Dios

Por permitirme la vida, por ser la luz en momentos de oscuridad y la fortaleza en los momentos de debilidad.

A mis Padres

A mi madre Delfina Ayala Dubón por cultivarme la fe, por su apoyo y motivación en cada momento de mi carrera; a mi padre Pascual Serrano por sus enseñanzas que me siguen guiando hacia el camino del éxito.

A mis familiares y amigos

De manera muy especial a mis hermanos por su apoyo y por estar siempre pendientes de mi, a todos mis amigos y familiares por brindarme su amistad incondicional.

A los Docentes y Asesores

Que con sus enseñanzas y dedicación nos orientaron siempre para formar profesionales dignos de la Universidad de El Salvador.

Miguel Serrano Ayala.

AGRADECIMIENTO

*A Dios todopoderoso por la vida, la salud, la fortaleza
y la sabiduría proporcionada para el
logro de los objetivos.*

*A mis padres, hermanos/as, y demás familia, y amigos por
el apoyo mostrado y los consejos recibidos
incondicionalmente hacia el logro de las metas.*

*A todos los catedráticos y asesores por la paciencia,
enseñanza y dedicación, que nos orientan y forjan a la
Investigación para alcanzar el profesionalismo
digno de un estudiante de la
Universidad de El Salvador.*

Juan Francisco Escobar Guardado.

INDICE

	Pág.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCION	iii

CAPITULO I.

SUSTENTACION TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL

1.1	GENERALIDADES DE LOS CONTRATOS.	1
1.2	NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE A LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION	2
1.2.1	TRATAMIENTO CONTABLE	3
1.3	NORMATIVA LEGAL	5
1.3.1	Ley de Impuesto Sobre La Renta	6
1.3.2	Reglamento a La Ley Del Impuesto Sobre La Renta .	7
1.3.3	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios	7
1.3.3.1	Requisitos para deducir el Crédito Fiscal	10
1.3.3.2	Contratos de Construcción como Hecho Generador del Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios	12
1.4	CONCEPTUALIZACION.	13
1.4.1	Términos según la Normativa Legal.	13
1.4.2	Términos según la Normativa Financiera.	15

1.4.3	Otros Términos Utilizados en Los Contratos de Construcción.....	16
1.4.4	Principales Actores en los Contratos de Construcción	20
	CAPITULO II- DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO	
2.1	TRAMITES PARA OBTENER PERMISOS SOBRE LA CONSTRUCCION DE OBRAS EN GENERAL	21
2.2	PLANTEAMIENTO DEL CASO PRÁCTICO.	25
2.2.1	CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN DE UN MARGEN SOBRE EL COSTO.	25
2.2.2	MANUAL Y APLICACIÓN DE CUENTAS CONTABLES.	29
2.2.3	DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO (EDIF. LOS HEROES). .	32
2.2.4	CUADRO DE LIQUIDACIONES DEL PROYECTO "EDIFICIO LOS HEROES".	57
2.3.	CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN A PRECIO FIJO	66
2.3.1	DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO (EDIFICIO LAYCO). .	71
2.3.2	DETERMINACION DEL GRADO DE AVANCE Y CIERRE AL 31 DE DICIMBRE DE 2008.	92
2.3.3	CUADRO RESUMEN DE LAS ESTIMACIONES.	95
2.3.4	REGISTRO CONTABLE DE LA LIQUIDACION TOTAL DEL PROYECTO	101
	CONCLUSION	102
	BIBLIOGRAFIA	
	ANEXOS	

RESUMEN EJECUTIVO

Ante el surgimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas en El Salvador las cuales enmarcan el registro contable de las operaciones y al mismo tiempo la presentación de ésta a nivel de los Estados Financieros de una empresa, se observa la necesidad de armonizar el tratamiento Financiero y Tributario, debido a discrepancias que surgen en la aplicación de la normativa financiera y las leyes tributarias vigentes en El Salvador; es por ello que el presente trabajo estará enfocado en la NIC 11 "Contratos de Construcción", la cual describe la forma en que deben registrarse financieramente las operaciones derivadas de éstos, las cuales en algunos casos difieren respecto al tratamiento tributario permitido para dichas operaciones. Actualmente se observa la falta de documentos bibliográficos sobre una armonización del tratamiento tributario y contable de las operaciones derivadas de los contratos de construcción que ayude a los profesionales de Contaduría Pública a un mejor desempeño.

Como respuesta a lo antes expuesto, el objetivo final del presente trabajo consiste en desarrollar en forma clara y sencilla una guía Teórico-práctico sobre el Tratamiento Tributario y contable de las operaciones derivadas de los contratos de construcción, que contribuya al conocimiento del profesional de contaduría pública en el ámbito laboral.

El método de investigación utilizado fue el hipotético-deductivo, analizándose variables sobre áreas específicas

de las operaciones registradas en la contabilidad financiera y sobre las leyes tributarias vigentes en El Salvador, en forma integrada, para lo cual se toma de referente las empresas constructoras sobre las operaciones desarrolladas en relación a la NIC 11 "Contratos de Construcción", llevándose a cabo una recopilación de información teórica existente sobre el área objeto de estudio, con lo cual se llegó a determinar lo siguiente:

Aun cuando ya se conoce la normativa financiera y tributaria aplicable a las operaciones derivadas de los contratos de construcción, no existen documentos bibliográficos que expliquen en forma clara y sencilla la armonización entre el tratamiento tributario y contable.

Por lo tanto se sugiere utilizar la presente guía como una herramienta para el adecuado tratamiento contable y tributario de las operaciones derivadas de los contratos de construcción de forma integrada, debiendo determinar las discrepancias que puedan surgir en una operación; sin embargo se recomienda mantenerse actualizado de acuerdo al surgimiento de nuevas normativas o reformas que puedan darse para lograr un mejor aprendizaje que sustente el criterio profesional.

INTRODUCCIÓN

Considerando la realidad en cuanto a las exigencias del conocimiento que demandan a los profesionales de Contaduría Pública respecto a la normativa técnica y tributaria vigente en El Salvador, para ser aplicados en el ámbito laboral, conlleva cada vez más a la necesidad de una formación integral, de calidad, que permita un desempeño adecuado para proporcionar seguridad y buen análisis para las tomas de decisiones de los empresarios, contribuyendo al mismo tiempo en el desarrollo económico empresarial.

Ante dicha demanda del conocimiento integral por parte de los profesionales, se elabora el presente trabajo respecto al adecuado tratamiento contable y tributario de las operaciones derivadas de los contratos de construcción, para lo cual ha sido necesario identificar generalidades de los contratos, la normativa técnica y legal que regula este tipo de operaciones, la forma y aplicación de medidas de control interno respecto al cumplimiento de dicha normativa. En relación a lo anterior, se identifica el problema del área de estudio como una necesidad y oportunidad de su estudio en base a la realidad y beneficio que representa el presente trabajo para los profesionales de Contaduría Pública respecto al ámbito laboral, para lo cual se describe que es necesario un documento que sirva de herramienta en el desempeño profesional para la adecuada aplicación de la normativa contable y tributaria vigente al año 2009 en las operaciones derivadas de los Contratos de Construcción.

Finalmente el presente trabajo denota los objetivos que se pretende alcanzar en el desarrollo del presente documento; al mismo tiempo se hace referencia a la metodología utilizada en la investigación, tomando como base el método Hipotético-Deductivo que permitan llegar a conclusiones basadas en la información bibliográfica.

CAPÍTULO I

SUSTENTACION TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL

1.1 GENERALIDADES DE LOS CONTRATOS

A continuación se presenta aspectos importantes relacionados a los contratos de construcción, por considerar al sector de la construcción un factor muy importante para el desarrollo económico y social de un país; por tanto esto conlleva a la adecuada armonización y su respectiva aplicación de normativas tributarias y financieras, entre otras, es por ello que se necesita formar profesionales que cumplan las exigencias que requieren las empresas en momentos donde la globalización económica es cada vez más exigente.

En relación a lo anterior, los contratos de construcción en el presente trabajo, estará enmarcado en función de:

- Contratos de Construcción de Un Margen Sobre El Costo
- Contratos de Construcción a Precio Fijo

La figura de los contratos está regulada por las leyes civiles vigentes en El Salvador, específicamente en el Código Civil, el cual en el libro cuarto, Título I, establece que: "Contrato es una convención en virtud de la cual una o más personas se obligan para con otra u otras, o recíprocamente, a dar, hacer o no hacer alguna

cosa”; así mismo en dicha normativa se hace referencia a una serie de modalidades tal como se describen en el apartado 1.4 Cabe mencionar que existe una normativa financiera que es la base para el tratamiento de las operaciones que se derivan de los contratos de construcción, con el fin de establecer un marco de referencia para el desarrollo y presentación de la información a nivel de los Estados Financieros por parte de las empresas.

1.2 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE A LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION¹

Como parte de las necesidades de que exista un marco de referencia estándar respecto a la normativa contable y las formas de tratar los diferentes hechos económicos, surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, reconociéndose en El Salvador las adoptadas por el Consejo de Vigilancia de La Profesión de La Contaduría Pública y Auditoria; las cuales posteriormente se acuerda la implementen en las empresas, a partir del ejercicio económico del año 2006; dentro de estas normas se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad N°11 “Contratos de Construcción”, la cual define lo siguiente: “Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos

¹ Norma Internacional de Contabilidad No.11 “Contratos de Construcción” (NIC 11)

de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Por tanto la NIC 11 es la que especifica y determina el tratamiento contable de los costos e ingresos relacionados a los contratos de construcción desde el punto de vista del contratista; en dicha normativa contable describe el tratamiento que debe de realizarse a las operaciones para el cierre de un ejercicio contable.

1.2.1 TRATAMIENTO CONTABLE²

Para la contabilización de los contratos antes mencionados, según la normativa financiera, se utiliza el método del grado de avance de la obra, para medir fiablemente los ingresos y costos al cierre de cada ejercicio contable. Es importante tomar en cuenta cualquier ajuste en los precios previamente pactados entre el cliente y el contratista, para que éste último incluya dichas estimaciones en el ejercicio contable en que se presenten; los ajustes pueden ocurrir ya sea por una ampliación de la obra a solicitud del cliente, o una significativa variación en el precio de los materiales utilizados para la ejecución de la obra.

Dentro de los registros de las operaciones principales que conllevan los contratos de construcción, pueden destacarse la forma en que deben tratarse los ingresos de Actividades Ordinarias, los cuales comprenden el monto

² NIC 11 “Contratos de Construcción”

inicial pactado en el contrato como los importes por cualquier modificación en el trabajo contratado.

También es de suma importancia hacer un adecuado reconocimiento de los costos del contrato, los cuales comprenden los costos relacionados directamente con el contrato y otros costos generales asociados, e incluso algunos costos que puedan ser cargados al cliente en función de lo contratado.

Tanto en el registro contable de los ingresos y de los costos, debe identificarse el grado de avance que permita medir de forma fiable los montos a reconocer.

Es importante mantener dentro de la empresa un sistema de control interno adecuado, el cual debe estar autorizado por la administración de la empresa; es por ello que deberá contarse con un manual de políticas y procedimientos apropiados en relación a las operaciones de la empresa, que propicien adecuado control de las operaciones contables y por ende de la aplicación de las Normativas Contables, y de las Leyes Tributarias aplicables a la empresa.

1.3 NORMATIVA LEGAL³

Entre la normativa legal vigente en El Salvador y que es aplicable a los contratos de construcción se encuentra:

- Leyes Tributarias
- Leyes Laborales
- Leyes Civiles
- Leyes Mercantiles

En esta parte se hará énfasis en el tratamiento tributario de las operaciones derivadas de los contratos de construcción, en cuanto a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en lo que se refiere a la confrontación de los ingresos devengados con los costos realmente incurridos, esto para llegar a la determinación de la renta neta de cada ejercicio o periodo de imposición ; ya que en el caso de los contratos de construcción normalmente la fecha en que inicia el contrato con la fecha de finalización del mismo corresponden a ejercicios de imposición distintos; por tanto debe tomarse en cuenta lo establecido en los Artículos 13 y 24 de La Ley del Impuesto Sobre La Renta; y en el Artículo 27 del Reglamento a La Ley del Impuesto Sobre La Renta. A continuación se hace referencia a cada uno de ellos.

³ -Ley de Impuesto Sobre La Renta (D.L. N° 134)

-Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (D.L. N° 296)

-Código Tributario (D.L. N° 230)

1.3.1 Ley de Impuesto Sobre La Renta

Artículo 13

Para los efectos del cálculo del impuesto, se atenderá a lo que establece el Art. 13 LISR, en el cual señala que el ejercicio de imposición comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre y en los casos en que el sujeto obligado termine sus actividades económicas sin que haya finalizado el ejercicio de imposición, se debe liquidar el impuesto sobre la renta por el periodo transcurrido.

También establece que cada ejercicio o período de imposición debe liquidarse de forma independiente del que le precede y del que le siga, por tanto la renta se presume obtenida a la medianoche del día en que se termine el ejercicio o período de imposición correspondiente.

Artículo 24

Para la determinación de la renta es necesario tomar en cuenta lo que establece el Art. 24 LISR, respecto al sistema de acumulación que se refiere a considerar las rentas devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas y los costos y gastos incurridos aunque no estén pagados.

1.3.2 Reglamento a La Ley Del Impuesto Sobre La Renta.

Artículo 27

Debido a que los contratos de construcción, la fecha en que inicia con la fecha en la cual termina pueden comprender más de un ejercicio de imposición, es importante considerar lo que estipula el Art. 27 RLISR, en donde menciona que la renta debe calcularse en proporción al grado de avance de la obra durante el ejercicio que se trate, lo mismo se aplicara para determinar los costos a deducirse.⁴

1.3.3 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

También se hace referencia a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que en los literales b), g), i), j) y k) del Art. 17 de la Ley del IVA se considera a las siguientes actividades de construcción como un servicio:

- Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos;
- Ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se emplean materiales o medios suministrados por quien encarga la obra;
- Instalación, confección de obras, de especialidades o

⁴ Art.27 Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre La Renta

de movimientos de tierra pactados por administración o mandato, por precio alzado o unitario o en otra forma;

- Reparaciones, transformaciones, ampliaciones que no significan una confección o construcción de una obra inmueble nueva, y los trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles e inmuebles;
- Contratos generales de construcción o edificación de inmuebles nuevos por administración o mandato, en que el ejecutor o constructor aporta solamente su trabajo personal y el que encarga la obra o construcción suministra los materiales;
- 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.⁵

Estas actividades relacionadas a la construcción se extienden en el Art. 6 del Reglamento de La Ley de IVA, en donde se describe lo siguiente:

- Servicio prestado en instalación, confección de obras, de especialidades o de movimientos de tierra, efectuado por administración o mandato: Cuando quien presta el servicio, solamente aporta su trabajo físico o intelectual;

⁵ Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

- Precio alzado o unitario: Cuando quien presta el servicio, incluye en el precio todos los materiales, servicios y equipos necesarios para realizar la instalación o confección de la obra que se le ha encomendado;
- Contrato General de Construcción: El que corresponde a una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos, dos especialidades, y que habitualmente forma parte de una obra civil;
- Contrato de Instalación o Confección de Especialidades: Aquel que tiene por objeto la incorporación de elementos que se adhieren permanentemente a un bien inmueble y que son necesarios para que éste cumpla con la finalidad específica para la cual se construye.

BASE IMPONIBLE

Para efectos de la base imponible debe tomarse en cuenta lo establecido en el Art. 47 en el cual se menciona que la base imponible de manera genérica es la cantidad en que se cuantifiquen monetariamente los diferentes hechos generadores del impuesto, es decir el precio o remuneración pactada en las transferencias de bienes o en las prestaciones de servicios, respectivamente, o al valor aduanero en las importaciones o internaciones.

BASES IMPONIBLES ESPECÍFICAS

Específicamente para el caso de los contratos de construcción es necesario considerar lo que establece el Art.47 lit. i) LIVA, en donde se señala que en los contratos de instalación, de ejecución de obras y de especialidades, como en los contratos generales de construcción, la base imponible es el valor o precio convenido.

1.3.3.1 Requisitos para deducir el Crédito Fiscal.

En los contratos de construcción de un margen sobre el costo, no se permite la deducción al contratista, debido a que los documentos de las compras son a nombre del cliente o contratante de la obra, para lo cual deberán solicitarse facturas de consumidor final, atendiendo a lo que establece el Art. 65 numeral 3 de La Ley del IVA.

Para los contratos de construcción a precio fijo o cerrado, el crédito fiscal por las compras realizadas por el contratista será deducible ya que los documentos serán solicitados a nombre de este, y posteriormente se emitirá una factura de consumidor final a nombre del cliente o contratante en base al grado de avance del proyecto.

Por otra parte, se debe tomar en cuenta lo que establece el Art. 70 que denota:

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 presente impuesto. Tampoco es un gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

Respecto a la deducibilidad del Crédito Fiscal relacionado a los bienes inmuebles es necesario considerar lo que establece el Art. 72 Inciso tercero Ley de IVA que aclara:

También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, sin que aumente su valor.

1.3.3.2 Contratos de Construcción como Hecho Generador del Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios.

Por considerarse a los contratos de construcción como una prestación de servicios, el hecho generador ocurrirá de acuerdo al Art. 16 de la Ley de IVA que aclara lo siguiente:

Se considera hecho generador del Impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración. También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente, destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a terceros.

En cuanto al momento en que se causa el impuesto se regirá según lo que establecen los literales a), b), d), y penúltimo inciso del Art. 18 de la Ley de IVA, para lo cual se entenderá lo siguiente:

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

- Cuando se emita alguno de los documentos señalados el Art. 107 del Código Tributario;
- Cuando se dé término a la prestación;
- 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
- Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido, o por cada pago parcial del mismo.

1.4 CONCEPTUALIZACION

A continuación se presenta una serie de conceptos con sus respectivas definiciones, esto con el objetivo de ayudar a una mejor comprensión de los temas comprendidos en la presente investigación.

1.4.1 Términos según la Normativa Legal⁶

Contrato unilateral:

Cuando una de las partes se obliga para con otra que no contrae obligación alguna;

⁶Órgano Ejecutivo de El Salvador, Decreto Ley, “Código Civil”

Contrato Bilateral:

Cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente;

Contrato Oneroso:

Cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro;

Contrato Gratuito:

Cuando sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen;

Contrato Principal:

Cuando subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención;

Contrato Accesorio: cuando tiene por objeto asegurar el cumplimiento de una obligación principal, de manera que no pueda subsistir sin ella;

Contrato Real:

Cuando, para que sea perfecto, es necesaria la tradición de la cosa a que se refiere;

Contrato Solemne:

Cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil;

1.4.2 Términos según la Normativa Financiera⁷

Contrato de Construcción:

Es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Contrato de Precio Fijo:

Es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

Contrato de Margen Sobre el Costo:

Es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

⁷ Norma Internacional de Contabilidad No.11 “Contratos de Construcción”

1.4.3 Otros Términos Utilizados en Los Contratos de Construcción

Grado de Avance del Contrato:

Es la medición de los recursos empleados o incurridos en la ejecución de una obra, comparada con la terminación total del activo, tomando de referencia un presupuesto establecido.

Presupuesto:

Es un instrumento importante, utilizado como medio administrativo de determinación adecuada de capital, costos e ingresos necesarios en una organización, así como la debida utilización de los recursos disponible.

Garantía de Oferta:⁸

Es el compromiso, documentado, de que una empresa oferente no retirará su propuesta antes de su adjudicación, es con anterioridad a la definición jurídica de ese proceso licitatorio.

Por tanto esta garantía debe mantenerse vigente hasta la adjudicación definitiva de la licitación, con el fin de garantizar tanto a la oferta como la firma del contrato durante el tiempo pactado.

⁸ Dr. Hugo Cappelloni **Edición** N° 4810 - **Fecha de Aparición** 23 de junio de 2008 **Página** 47 - **Sección** "El Licitador" Nota 19.

Fianza de Fiel Cumplimiento:⁹

Es una determinada cantidad de dinero que el constructor deposita por adelantado ó permite que se le deduzca de los pagos periódicos para responder ante el Contratista de posibles reparaciones, defectos o incumplimientos de contrato que pueda padecer la obra realizada.

Dirección de la Obra:

Son los servicios de Supervisión, y en su caso de Administración, de la Obra en los que un profesional se compromete a suministrar, administrar y verificar la calidad de los materiales, mano de obra y equipo para que los trabajos se ejecuten de acuerdo al programa de obra y en el tiempo señalado.

Garantía de Buena Calidad de Materiales:¹⁰

Previo a que el cliente haga efectivo el pago final del contrato, el contratista debe rendir una garantía por un monto equivalente normalmente del 10% del 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 su totalidad, en partes o en el funcionamiento de la misma, siempre que tales desperfectos sean a consecuencia de la

⁹ Echenique Ríos, Natalia; “*Tipos de Contrato*”; (En línea).Citado el 27- Sept-2009. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos10/coconst/coconst.shtml>

¹⁰ Flores Ramírez, Diana Ivette; Año 2004. “*Adecuación del Tratamiento Contable de los subcontratos de empresas constructoras*” Trabajo de Graduación para optar al grado de licenciado en contaduría pública. Universidad de El Salvador.

mala utilización de los materiales por parte de quienes ejecutan la obra, tomando de referencia las especificaciones pactadas en el contrato.

Laudo Arbitral:¹¹

Es el instrumento legal que revisa el contrato colectivo de trabajo suscrito entre el "Sindicato Unión de Trabajadores de la Construcción" (S.U.T.C) y los empresarios de la construcción en El Salvador. El contrato colectivo de trabajo tiene por objeto regular durante su vigencia, las condiciones que regirán los contratos individuales de trabajo de los trabajadores que laboran al servicio de las empresas constructoras y el S.U.T.C. Así mismo tiene el objeto establecer los derechos y obligaciones de las partes; todo ello con el fin de armonizar y dignificar las relaciones laborales entre las empresas y sus trabajadores.

Anticipos:

Esto consiste en recibir un porcentaje del valor del contrato como anticipo para dar inicio a la ejecución de la obra pactada. Este será liquidado mediante descuentos equivalentes al porcentaje del anticipo solicitado y recibido, en función de la forma de pago estipulado, los cuales se le harán cada una de las estimaciones que se presenten a cobro al cliente a partir del primer pago.

¹¹ Rivas Alfaro, Saúl Evelio, Diciembre 2004 "Guía de Procedimientos Contables de Contratos de Construcción a Largo Plazo" Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad Modular Abierta.

Estimaciones:

Conforme se avanza en la ejecución de los trabajos se presentan las estimaciones que generalmente hacen las veces de factura y en su caso se emite el documento formal respectivo para efectos tributarios. Por la obra terminada se elabora una relación de los trabajos realizados que se denomina Grado de Avance, para su cobro según lo estipulado en el presupuesto que se presento al contratante, para lo cual es importante hacer las consideraciones previas por ambas partes para pactarlas en el contrato.

La primera parte de un estimado debe ser un programa de terminación de obra, que requiere información detallada y un buen respaldo para su material tomado de base, la mano de obra y costos generales, dicho programa es un marco de referencia al cual se refiere el estimado. Un programa es un estimado por si mismo ya que no hay certeza exacta respecto al tiempo que le tomara una obra puesto que existen demasiadas situaciones incontrolables que impiden cumplir con la fecha de exacta.

Para el programa estimado de cada parte o avance de la obra debe considerarse varios componentes, destacando los siguientes:

- ✓ Materiales
- ✓ Estudios técnicos respecto a la obra
- ✓ Mano de obra

- ✓ Uso de equipo propio o rentado
- ✓ Gastos indirectos fijos
- ✓ Otros gastos de venta
- ✓ Utilidad (proyectada)

1.4.4 Principales Actores en Los Contratos de Construcción.

Como ya se mencionó que los Contratos de Construcción son bilaterales, porque para la celebración de éstos intervienen dos partes que son:

Contratante:

Es la parte que solicita la obra y también es quien conviene celebrar el Contrato, ya sea en nombre propio o en representación del beneficiario, quien es el obligado al pago por el activo a recibir.

Contratista:

Es la parte que acepta celebrar el Contrato para la ejecución de la obra bajo los términos previamente convenidos por ambas partes; quien tiene el derecho al cobro por la construcción del activo de acuerdo a los plazos acordados.

CAPÍTULO II

DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

2.1 TRAMITES PARA OBTENER PERMISOS SOBRE LA CONSTRUCCION DE OBRAS EN GENERAL.¹²

A continuación se describen los trámites básicos que deben realizarse, independientemente del tipo de proyecto de construcción que se lleve a cabo.

REQUERIMIENTOS DE TODO PROYECTO

1. Llenar instructivo que proporcione la OPAMSS. Para ampliaciones menores de 100.00 M² será firmado y sellado por un profesional (ingeniero civil o arquitecto). Para construcciones nuevas o ampliaciones mayores de 100.00 M² será firmado y sellado por tres profesionales (ingeniero civil, arquitecto e ingeniero eléctrico de acuerdo a su especialidad y responsabilidad).
2. Tres (3) juegos de planos, firmados y sellados en original, por los mismos profesionales que firman y sellan la solicitud.
3. Copia de último recibo de ANDA, CAESS o DEL SUR, para construcciones individuales en parcelas urbanas previamente habilitadas. (Los permisos de construcción en lotes de

¹² Hoja de Control Documentos y Requisitos para permisos de Construcción; Consultado en : <http://www.opamss.org.sv/servicios.html>

urbanizaciones otorgadas por la OPAMSS se eximen de constancias de ANDA, CAESS o DEL SUR).

4. Copia de escritura de propiedad inscrita en el Centro Nacional de Registro (CNR).

5. Copia de Solvencia Municipal correspondiente al mes anterior de la fecha de solicitud (excepto San Salvador).

6. Revisión Gráfica y Alfanumérica del inmueble extendida por el municipio de San Salvador, en lugar de Solvencia Municipal (únicamente para este municipio).

7. Esquema de ubicación general del terreno o parcela, indicando coordenadas o ubicado en planimetría de OPAMSS, indicando puntos de referencia como iglesias, escuelas, puntos de buses, etc.

Debido a la diversidad de proyectos de construcción que pueden enmarcarse bajo este concepto, deberá tomarse en cuenta algunas consideraciones especiales de acuerdo a la naturaleza y especificaciones que amerite la obra a construir. En base a lo anterior, se presentan a continuación otros aspectos a considerar.

REQUERIMIENTOS EN CASO DE QUE EL PROYECTO ASÍ LO REQUIERA.

1. Copia de resolución de Calificación de Lugar y/o Línea de Construcción.

2. Copia de resolución de Revisión Vial y Zonificación para Complejos Urbanos, parcelaciones y proyectos que así lo disponga la Calificación.

3. Factibilidad de Aguas Lluvias para terrenos que así lo requieran.

4. Permiso de parcelación para grupos de viviendas u otras edificaciones que se construyen en forma simultánea con la parcelación.

5. Factibilidad de Servicios Públicos ANDA, CAESS o DEL SUR, para construcciones de Complejos Urbanos y en parcelas no habilitadas.

6. Resolución del Permiso Ambiental para cualquier proyecto que se haya remitido al Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales (MARN) en los trámites previos.

7. Cuando el proyecto cuente con fosa séptica deberá presentar autorización de la Unidad de Salud más cercana a la ubicación del proyecto.

8. Estudio de Suelos y Memoria de Cálculo Estructural firmados y sellados en original, por el profesional responsable.

Es importante realizar los trámites legales y efectuar el pago de los derechos correspondientes, detallando algunos a continuación.

OTROS REQUISITOS A CONSIDERAR:

1. Los proyectos de construcción deberán cancelar al Municipio la tarifa correspondiente, de acuerdo al mandamiento de pago que OPAMSS le entregará (antes de retirar el Permiso de Construcción).

2. Recibo y copia de la cancelación Municipal correspondiente del proyecto a construir (al momento de retirar el Permiso de Construcción).

3. Con el Permiso de Construcción la OPAMSS venderá una bitácora con sus páginas debidamente numeradas, no se aceptaran Bitácoras que no sean las proporcionadas por la OPAMSS.

4. Todo constructor deberá notificar a la OPAMSS la fecha de inicio de la obra a más tardar quince días antes del inicio de la misma, esto deberá quedar asentado en la bitácora del proyecto, y en dicha notificación deberá señalarse si el proyecto ha cambiado de profesional y propietario.

2.2 PLANTEAMIENTO DEL CASO PRÁCTICO

El caso práctico se desarrollara tomando en cuenta el proceso para la formalización de un contrato de construcción, enfocándose en los contratos celebrados en el sector privado, para ello se detalla a continuación el proceso desde la elaboración de la oferta hasta la terminación y entrega de la obra.

2.2.1 CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN DE UN MARGEN SOBRE EL COSTO¹³.

Datos del Contratista:

Nombre: El Desarrollo S.A. de C.V.

Tipo de Contribuyente: Gran Contribuyente

NIT: 0614-100984-101-3

NRC: 26-2

Datos del Contratante (Cliente):

Nombre: Inversiones S.A. de C.V.

Tipo de Contribuyente: Mediano Contribuyente

La constructora EL DESARROLLO, S.A. DE C.V. llamada de aquí en adelante "el contratista", por medio de presentación de oferta en participación concurso de licitación para la construcción de un inmueble de la empresa INVERSIONES,

¹³ NIC 11 "Contratos de Construcción"

S.A. DE C.V. conocido de aquí en adelante como "la contratante", logrando con dicha participación ganar el concurso, para el cual ambas partes ya conociendo el resultado del concurso suscriben en fecha 12 de junio de 2008 un contrato de construcción, en el cual convienen que el contratante suministra los materiales, y el contratista la mano de obra y maquinaria. Cabe mencionar que será el contratista quien realizará las compras, solicitando factura de consumidor final a nombre del contratante.

Se contratan los servicios de un notario para que realice el respectivo contrato y para que reúna ambas partes para la firma del documento. El inmueble a construir constara de 5 niveles y se identificará como: "Edificio Los Héroes" situado en el boulevard los héroes numero 3100, San Salvador, El Salvador, Centro América.

En el mismo acto el contratista entrega las garantías requeridas por el contratante de acuerdo a lo descrito en la oferta y requisitos expuestos en el concurso.

A continuación se describen las cláusulas principales del contrato:

- a) El diseño de los planos estarán a cargo del contratista.
- b) El periodo de duración del contrato es de dieciocho meses, iniciando la obra dos días posteriores a la suscripción del contrato;

- c) Según el presupuesto presentado en la oferta, el costo de la obra asciende a \$3,360,000.00, que será la base para calcular el margen sobre el costo.
- d) El porcentaje del margen sobre el costo del contrato será el 20% más IVA, para lo cual se presentarán trimestralmente liquidaciones de las compras efectuadas; al mismo tiempo se anexará la del grado de avance de la obra, que será tomado de base para el cobro de dicho porcentaje;
- e) El contratista deberá rendir a satisfacción del contratante dentro de los 5 días hábiles 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 equivalente al 7% del costo original del contrato y deberá tener un plazo de vigencia de acuerdo a lo que dure el proyecto, tomándose en cuenta las prorrogas que se concedan al contratista hasta la liquidación final del contrato. El contratista pagará el costo de la garantía de fiel cumplimiento.
- f) Ambas partes acuerdan, que al momento de entregar la garantía de fiel cumplimiento, el contratista solicitará un anticipo del 25% del valor por el que se adjudicó el contrato para la compra de materiales, mano de obra y gastos relacionados al proyecto. Este anticipo será descontado en cada estimación que se presente a cobro; el porcentaje a descontar equivale al 25% del anticipo recibido.

- g) De cada pago que se le haga al contratista será retenido el 7% sobre el valor del margen sobre el costo. La acumulación de las retenciones efectuadas por cada pago al contratista, serán reintegrados a éste en la liquidación final del contrato, cuyo objetivo será reforzar la garantía de fiel cumplimiento.
- h) Durante el primer mes del proyecto se decide contratar un crédito con el Banco Agrícola, por un monto de \$200,000.00, el cual fue aprobado y recibido en fecha 22 de junio de 2008. El objetivo de éste préstamo adquirido es para ser utilizado como capital de trabajo en la ejecución de la obra, y que según cláusula del contrato se aclara que el contratante cubrirá las cuotas de este préstamo durante la vigencia del contrato, es decir una vez entregado el proyecto y debidamente recibido por el contratante. El valor de las comisiones que genere el préstamo serán asumidas por el contratista, por lo tanto no se incluirán en los costos de las liquidaciones.
- i) Se cuenta con maquinaria lista para ser utilizada en la ejecución del proyecto, la cual es objeto de depreciación mensualmente; además se requerirá de maquinaria y equipo nuevo.
- j) Para llevar a cabo la obra, se contrata a la mano de obra idónea, que nos permita la ejecución del proyecto en el tiempo establecido. Esta contratación podrá ser a tiempo completo o de forma eventual.

k) El servicio de transporte de los materiales principales serán prestados por terceros.

2.2.2 MANUAL Y APLICACIÓN DE CUENTAS CONTABLES

Anticipo Sobre Contratos:

Naturaleza del saldo: Acreedor

Cargo:

Se carga por disminución del saldo por del monto cancelado por el cliente, en función del grado de avance y la facturación de cada presentada y aprobada por ambas partes, para el reconocimiento de ingresos contables.

Abono:

Se abona por cada anticipo facturado recibido de clientes para la ejecución de una obra encomendada, y por disminuciones, aumentos, y ajustes posteriores por variación en los precios. También por facturación de cada presentada y aprobada por ambas partes.

Costos por proyectos:

Naturaleza del saldo: Deudor.

Cargo:

Se carga por cada compra de bienes y servicios utilizados en el proyecto durante la duración del contrato; también puede cargarse por cambios en los precios, ya sea por aumentos, disminuciones, y/o ajustes dentro del mismo ejercicio, en forma acumulada. Puede ser cargada también, por el saldo de apertura de un nuevo ejercicio para seguir acumulando costos diferidos relacionados al proyecto en ejecución.

Abono:

Se abona al final de cada ejercicio para realizar el cierre contable, para determinar el costo incluido en los resultados del ejercicio tomando de referencia el grado de avance del proyecto, y la diferencia se trasladara a la cuenta costos diferidos, a una cuenta de balance.

Cuentas por Cobrar:

Naturaleza del saldo: Deudor.

Cargo:

Se carga por cada valor a cobrar al cliente en base a lo facturado en relación al contrato durante el plazo que dure. Por cada estimaciones que se presente al contratante, y otros conceptos que nos adeude el cliente.

Abono:

Se abona por cada abono o pago parcial que se reciba del cliente del saldo que adeuda.

Ventas:

Naturaleza del saldo: Acreedor.

Cargo:

Se carga por disminución del saldo por del monto cancelado por el cliente, en función del grado de avance y la facturación de cada presentada y aprobada por ambas partes, para el reconocimiento de ingresos contables.

Abono:

Se abona por cada anticipo facturado recibido de clientes para la ejecución de una obra encomendada, y por disminuciones, aumentos, y ajustes posteriores por variación en los precios. También por facturación de cada presentada y aprobada por ambas partes.

2.2.3 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO "EDIFICIO LOS HEROES"

Los registros contables del caso práctico se realizarán desde el punto de vista del contratista.

1. En fecha 17 de junio de 2008 se recibe y registra el anticipo por 25% del costo del contrato que asciende a \$3,360,000.00, el cual será utilizado para la compra de materiales, mano de obra, costos y gastos relacionados al proyecto que posteriormente será amortizado en cada liquidación que se presente y apruebe.

Calculo del valor del anticipo:

Concepto	Fuente	Montos (USD \$)
Costo del contrato	Cláusulas	\$3,360,000.00
25% Anticipo del contrato	Cláusulas	\$ 840,000.00

Tratamiento Tributario:

Para este caso el anticipo recibido no constituye hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que dicho anticipo no forma parte del cobro del servicio prestado.

Así también para efectos del Impuesto Sobre La Renta este anticipo no se considera renta gravada por no ser parte del servicio que se está prestando.

Tratamiento Contable:¹⁴

Según los párrafos 40 y 41 de la Norma Internacional de Contabilidad N. 11, se establece que los anticipos deben ser registrados y revelados.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
17/06/08	Partida No.1			
	Efectivo y Equivalentes		\$840,000.00	
	Bancos	\$840,000.00		
	ANTICIPOS POR LIQUIDAR			\$840,000.00
	Proyecto Los Héroes	\$840,000.00		
	V/ Registro del anticipo de cliente para compra de materiales			
	Totales		\$840,000.00	\$840,000.00

2. En fecha 17 de junio de 2008, se contrato una fianza de fiel cumplimiento por \$235,200.00 con la Aseguradora, S.A. según lo establecido en las cláusulas del contrato para el proyecto "Edificio Los Héroes". Las cuotas serán pagadas de forma semestral anticipadamente por valores de \$5,000.00+IVA por cada una, pagando la primer cuota en este acto. En garantía por dicha fianza se dio escritura de compraventa de una propiedad valorada en \$325,200.00.

¹⁴ NIC 11 "Contratos de Construcción"

CALCULO DE LA CUOTA SEMESTRAL A PAGAR:

Concepto	Fuente	Montos (USD\$)	IVA (13%)
Monto del contrato	Cláusulas	\$3,360,000.00	
Valor de la Fianza 7%	Cláusulas	\$ 235,200.00	
Cuota semestral a pagar	Fianza	\$ 5,000.00	\$ 650.00

Tratamiento Tributario:

IVA

Según lo establece el art. 46 de la de la Ley de Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios, resumen que:

El único tipo de seguro exento de dicho impuesto es el de personas, por lo tanto la presente fianza contratada constituye hecho generador gravado de IVA por tratarse de una categoría diferente la cual incluye riesgos materiales y que será utilizado ó deducido por el contratista el crédito fiscal producto de dicho servicio, según el Art. 65 de la referida ley.

RENTA

De acuerdo a lo que establece el Art. 29 numeral 5 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, resume que:

Son deducibles de la renta obtenida las primas de seguro contratados contra riesgos de bienes utilizados para la producción de la renta gravable.

Tratamiento Contable:

Debido a que el contrato conlleva a entregar una fianza de fiel cumplimiento al contratante del proyecto, por tanto la contratación de dicha fianza es una operación que amerita un registro contable por utilizarse recursos de la empresa.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
17/06/08	Partida No.2			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$5,000.00	
	Fianza	\$5,000.00		
	CREDITO FISCAL		\$ 650.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 5,650.00
	Bancos	\$5,650.00		
	V/ pago de la primer cuota seguro			
	Totales		\$5,650.00	\$5,650.00

3. El día 20 de junio de 2008 se realiza el pago de los planos que fueron elaborados por un arquitecto de nacionalidad Estadounidense, el cual viaja a El Salvador a prestar sus servicios para el desarrollo de éstos y utilizarlos en la obra a construir. El monto a pagar por dicho servicio asciende a \$22,000.00 menos los impuestos que sean aplicable de acuerdo a las leyes tributarias vigentes en El Salvador.

Concepto	Fuente	Montos (USD\$)
Elaboración de planos	Oferta	\$ 22,000.00
Menos:		
Retención IVA (13%)		\$ 2,860.00
Impuesto Sobre La Renta (20%)		\$ 4,400.00
Total a Pagar		\$ 14,740.00

Tratamiento Tributario:

IVA

En las transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios por personas no domiciliadas se tratarán según lo establece el Art. 161 del Código Tributario, que resume lo siguiente:

El adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. Para este efecto deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria.

También en el Art. 54 ley de IVA se establece que la tasa del impuesto es el trece por ciento aplicable sobre la base imponible.

RENTA

Retención a sujetos de impuesto no domiciliados, se trata según lo establecido en el Art. 158 Inciso primero y segundo del Código Tributario, que resume lo siguiente:

Las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a un no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se tratare de anticipos de tales pagos, están

obligados a retenerle por concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, el 20% de dichas sumas. Se exceptúa de esta retención los dividendos pagados o acreditados a personas jurídicas y naturales, siempre que quien distribuye estas utilidades haya pagado el correspondiente impuesto.

Tratamiento Contable:

De acuerdo a lo que establece la NIC 11 en el párrafo 17 literal f) respecto a los Costos que se relacionan directamente con el contrato estipula lo siguiente:

Costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
20/06/08	Partida No.3			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$22,000.00	
	Diseño de Planos	\$22,000.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$14,740.00
	Bancos			
	Retenciones de IVA			\$ 2,860.00
	Retenciones de ISR			\$ 4,400.00
	V/ Pago a no domiciliados			
	Totales		\$22,000.00	\$22,000.00

Por las retenciones hechas a sujetos no domiciliados debe de enterarse y pagarse por medio de mandamiento de pago a la Dirección General de Tesorería; esto debe de registrarse de la siguiente manera:

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
20/06/08	Partida No.4			
	Retenciones de IVA (13%)		\$ 2,860.00	
	Retenciones de ISR (20%)		\$ 4,400.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 7,260.00
	Bancos	\$ 7,260.00		
	V/ Entero a la DGT de Pago a no domiciliados			
	Totales		\$ 7,260.00	\$ 7,260.00

4. El 22 de junio de 2008 se contrato un préstamo por \$200,000.00 con el Banco Agrícola para capital de trabajo. La cuota a pagar cada mes será de \$11,111.11 que incluye capital e interés pagaderos mensualmente.

Tratamiento Tributario:

IVA

Según lo que establece el inciso final del Art. 5 Ley del IVA, los préstamos son catalogados como servicios, y en el Art. 46 literal f) de la misma ley señala que estarán exentas las operaciones de depósito, así como otras formas de captación y de préstamos de dinero, en lo que se refiere al pago o devengo de intereses, realizadas por Bancos, Intermediarios Financieros no Bancarios, cualquier otra institución de carácter financiero que se encuentre bajo la

supervisión de la Superintendencia del Sistema Financiero o registradas en el Banco Central de Reserva.

RENTA

Para efectos de Impuesto Sobre La Renta se estará a lo que estipula el Art. 29 literal 10) que en resumen dice que los intereses pagados o incurridos, según sea el caso, por las cantidades tomadas en préstamos toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, los cuales deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.

No serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan no sea productor de renta gravable, caso en el cual, los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación.

Tratamiento Contable:

Para el tratamiento contable de este tipo de operaciones, se toma en cuenta a lo que establece el Párrafo 18 de la NIC 11, en donde establece que si el contratista adopta el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23 "Costos por Préstamos", este tipo de operaciones debe formar parte del costo del contrato.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
22/06/08	Partida No.5			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$200,000.00	
	Bancos	\$200,000.		
	PRESTAMOS BANCARIOS			\$200,000.00
	Banco Agrícola	\$200,000.		
	V/ Registro del préstamo			
	Totales		\$200,000.00	\$200,000.00

5. El día 25 de junio de 2008 se realiza compra de materiales por un monto de \$397,320.00 a la empresa Materiales Diversos, S.A de C.V., emitiéndonos una factura de consumidor final a nombre de Inversiones S.A de C.V.

Tratamiento Tributario:

IVA

Estas son compras a nombre de terceros, y que están relacionadas a la construcción de un inmueble bajo los términos de un margen sobre el costo.

En estas operaciones por estar relacionadas con la construcción de un inmueble, se solicitará factura a consumidor final, ya que lo regula en el Art. 65 numeral 3, Ley de IVA; debido a lo anterior en estos casos no debe solicitarse comprobante de Crédito Fiscal.

Aunque en dichos costos se va incluir el margen a cobrar en base a lo estipulado por el contrato, se relacionara lo

dispuesto en el Art. 17 Ley del IVA, respecto a servicios relacionados a los contratos de construcción por los diferentes elementos del costo incluido en la liquidación.

Tratamiento Contable:

Para este tipo de contrato no hay costos directos que deba deducirse respecto al proyecto, a consecuencia de ello, al momento de efectuarse las compras de materiales debe llevarse un control de compras mensual, y hacer un control de cada compra y liquidarse al contratante en forma trimestral de acuerdo a liquidaciones que se le presente; cabe mencionar que es importante archivar adecuadamente los documentos ya que estos servirán de base al contratante para su determinación del costo del proyecto.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
25/06/08	Partida No.6			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$397,320.00	
	Materiales	\$397,320		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$397,320.00
	Bancos	\$397,320		
	v/Compras de materiales a nombre del contratante.			
	Totales		\$397,320.00	\$397,320.00

6. El día 27 de junio de 2008 se contrato servicios de transportes varios, se la siguiente manera:

Servicios de Transporte por persona jurídica:

\$ 18,112.00. (Valor Incluye IVA)

Servicio de transporte de sujetos excluidos:

\$ 2,003.23

Tratamiento Tributario:

Para este tipo de operaciones, se documentara por medio de factura de consumidor final, el cual está regulado en el Art. 107 del Código Tributario.

En cuanto a las compras a sujetos excluidos, se documentara de acuerdo al Art. 119 del Código Tributario, también debe tomarse en cuenta que se realizarán las respectiva retención del ISR, según lo establece el Art. 156 del Código Tributario en este caso siempre solicitándose dichos documentos a nombre del contratante.

Tratamiento Contable:

Tomando en cuenta la NIC 11, debe contabilizarse los desembolsos relacionados a los contratos de construcción.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
27/06/08	Partida No.6			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$20,115.23	
	Transporte	\$20,115.23		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$19,914.91
	Bancos	\$19,914.91		
	CUENTA POR PAGAR RETENCION			\$ 200.32
	v/Pago de servicios de transporte a nombre del contratante.			
	Totales		\$20,115.23	\$20,115.23

7. El día 29 de junio de 2008 se alquila maquinaria y herramientas a la empresa Maquinarias, S.A. de C.V. para ser utilizadas en el proyecto del Edificio Los Héroes, por un valor de \$ 85,220.00 IVA incluido, solicitando la factura de consumidor final a nombre del contratante.

Tratamiento Tributario:

Para el contratista no le aplica un tratamiento tributario directo, puesto que las compras se realizan a nombre del cliente y por ende los documentos por dichas compras regulados en el Art. 107 Código Tributario son emitidos a nombre de este, los cuales se incluirán en las liquidaciones que se presenten a cobro para el reembolso de los gastos.

Tratamiento Contable:

Las compras realizadas bajo la modalidad de los contratos de construcción de un margen sobre el costo requieren registros contables por parte del contratista, para llevar un adecuado control por cada una de estas transacciones e incluirlas en la liquidación.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
29/06/08	Partida No.6			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$85,220.00	
	Alquiler de maquinaria	\$85,220.0		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$85,220.00
	Bancos	\$85,220.0		
	v/Pago de alquiler de maquinaria a nombre del contratante.			
	Totales		\$85,220.00	\$85,220.00

8. El día 30 de junio de 2008 se paga planilla de sueldos de los obreros y demás personal que labora en la construcción del "Edificio Los Héroes" la cual asciende a \$15,060.00 También este mismo día se paga a 3 ingenieros la cantidad de \$1,000.00 a cada uno, quienes prestaron sus servicios de forma eventual.

Tratamiento Tributario:

RENTA

La obligación de retener el Impuesto Sobre La Renta por parte de los agentes de retención, por prestación de servicios de carácter permanente la establece el Art. 155 del Código Tributario. También en el Art. 64 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta define como servicios de carácter permanente aquellos cuya prestación es regulada por Ley Laboral y su remuneración es el devengo de salarios, sueldos, sobresueldos, horas extras, primas, comisiones, gratificaciones, aguinaldos y cualquier otra compensación por servicios personales, ya sean que éstos se paguen en efectivo o especie y en donde la prestación de servicio es por tiempo indefinido o bien cuando dichos servicios se contraten por un plazo determinado bien sea a tiempo completo, medio tiempo o tiempo parcial, con carácter de subordinación o dependencia.

Para efectos de la deducibilidad por el pago de dichos servicios debe atenderse a lo que establece el Art. 29 numeral 2) Ley ISR, en el cual se establece que las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios, comisiones, aguinaldos, gratificaciones, y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta gravada, toda vez que se hayan realizado y enterado las correspondientes retenciones de seguridad social, previsionales y de Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren sujetas a ello conforme a la ley respectiva.

En el caso de la retención del Impuesto Sobre Renta que debe hacerse por prestación de servicios de forma eventual debe atenderse a lo que establece el Art.156 del Código Tributario respecto a los servicios sin dependencia laboral a los cuales debe hacerse la retención del 10% de dichas sumas en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta independientemente del monto de lo pagado.

Debe de tomarse de base para las retenciones del ISR en los servicios de mano de obra, las tablas de retenciones que describe el Decreto Ejecutivo No.75 emitido con fecha veintiuno de diciembre de 1991.

Tratamiento Contable:

En este caso debe considerarse lo que establecen los párrafos 16 y 17 de la NIC 11 respecto a los costos.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
30/06/08	Partida No.7			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$18,060.00	
	Sueldos y Salarios	\$15,060.00		
	Honorarios	\$ 3,000.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$15,322.40
	Bancos	\$12,622.40		
	PROVISIONES POR PAGAR			\$ 2,437.60
	ISSS	\$ 355.48		
	AFP	\$ 941.25		
	ISR	\$1,440.87		
	V/ pago de Planilla de sueldos del proyecto Edificio Los Héroes.			
	Totales		\$18,060.00	\$18,060.00

Este registro será igual para todos los pagos de mano de obra que se realicen durante dure el proyecto de construcción, tomando en cuenta que los montos difieren para cada uno de los meses en razón del avance del proyecto por la utilización de los recursos de mano de obra utilizados.

9. El día 30 de junio de 2008 se hace el registro de la depreciación de la Maquinaria y Equipo Utilizado en la Construcción del Edificio Los Héroes, dicha depreciación asciende a \$ 24,931.75.

Activos	Monto	Años	Dep. Mensual
Maquinaria y Equipo	\$1,000.000.00	5	\$ 16,666.67
Vehículos	\$ 275,000.00	4	\$ 5,729.17
Herramientas	\$ 35,000.00	2	\$ 1,458.33
Equipo de Computo	\$ 25,862.09	2	\$ 1,077.59
Total Depreciación			\$24,931.76

Tratamiento Tributario:

RENTA

Tomando en cuenta lo establecido en el Art. 30 numeral 3) de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, para la propiedad planta y equipo se deprecian en base a los porcentajes permitidos para efectos tributarios, dicho valor es deducible de la renta obtenida por estar vinculada con la generación de la renta gravada.

También se debe llevar un registro detallado de los bienes que conforman la propiedad planta y equipo, atendiendo a lo que establece el Art. 84 del Reglamento de Aplicación a La Ley de Impuesto Sobre Renta.

Tratamiento Contable:

Se entenderá como Propiedad Planta y Equipo, de acuerdo a lo descrito en la NIC 16, la cual describe el registro, medición y revelación a nivel de los Estados Financieros; por otra parte describe la forma en que debe llevarse el control tanto de dichos activos como su respectiva depreciación. Debe tomarse en cuenta que en ocasiones difiere la vida útil asignada a los activos en términos financieros y tributarios.

Se aplica el criterio establecido en los párrafos 16 literal a) y 17 literal c), de la NIC 11, en donde establece que la depreciación de la Propiedad Planta y Equipo es parte del costo del contrato de construcción.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
30/06/08	Partida No.8			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$24,931.75	
	Depreciación	24,931.75		
	Depreciación Acumulada			\$24,931.75
	Propiedad Planta y Equipo	24,931.75		
	V/Por Registro de la depreciación.			
	Total		\$24,931.75	\$24,931.75

Este registro será igual para todos los meses durante dure el proyecto de construcción, tomando en cuenta que los montos diferirán para cada uno de los meses en razón del avance del proyecto por la utilización de los recursos de Propiedad Planta y Equipo.

10. El día 22 de julio de 2008 se realiza el pago de la primer cuota del préstamo contratado con el Banco Agrícola; dicha cuota incluye tanto abono al capital como el pago de intereses según detalle a continuación:

DETALLE DE AMORTIZACION DEL PRESTAMO					
PROYECTO:	EDIFICIO LOS HEROES		VALOR DEL PRESTAMO		\$ 200,000.00
BANCO:	BANCO AGRICOLA				
INTERES	7%				
Mes	Tasa mensual	Cuota	Capital	Intereses	Total
					\$ 200,000.00
1	0.58%	\$11,111.11	\$ 9,944.44	\$1,166.67	\$ 190,055.56
2	0.58%	\$11,111.11	\$10,002.45	\$1,108.66	\$ 180,053.10

Tratamiento Tributario:

IVA

Atendiendo a lo que establece el literal f) del Art. 46 Ley del IVA, respecto a que se consideran exentos de este impuesto los intereses generados por los préstamos de dinero otorgado por los bancos.

RENTA

Con respecto a la deducibilidad para efectos del Impuesto Sobre La Renta, se debe tratarse según lo que establece el Art. 29 numeral 10) Ley de Renta, en donde se hace referencia a que los intereses por préstamos que sean para la inversión en la fuente generadora de la renta gravable son deducibles de la renta obtenida.

Tratamiento Contable:

Para el tratamiento contable se tomara en cuenta lo que establecen los párrafos 10 y 11 de la NIC 23 "Costos por Préstamos", por tanto los costos por intereses se registran como costos del proyecto para el cual está siendo utilizado el financiamiento.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
22/07/08	Partida No.11			
	PRESTAMOS BANCARIOS		\$ 9,944.44	
	Banco Agrícola	9,944.44		
	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 1,166.67	
	Intereses por Prestamos	1,166.67		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 11,111.11
	Bancos	11,111.11		
	V/registro del pago de la primer cuota del préstamo			
	Totales		\$ 11,111.11	\$ 11,111.11

El registro por las cuotas del préstamo se realizará de la misma manera para todos los meses hasta agotar el valor del préstamo, tomando de referencia los datos presentados en la tabla de antes presentada.

11. El día 14 de septiembre de 2008 se presenta al contratante, la primer estimación para el cobro, que comprenden los meses de junio a septiembre de 2008, según detalle a continuación:

ESTIMACION DE OBRA No. 1		\$ 705,947.14
Materiales	\$397,320.00	
Mano de Obra	\$ 18,060.00	
Costos Indirectos	\$290,567.14	
MENOS: de 25% de anticipo		\$ 210,000.00
VALOR PENDIENTE DE REINTEGRAR		\$ 495,947.14
20% MARGEN SOBRE COSTO		\$ 141,189.44
MAS IVA 13%		\$ 18,354.63
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA		\$ 159,544.05
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		\$ 11,168.08
MONTO NETO A RECIBIR S/MARGEN		\$ 148,375.97
TOTAL A COBRAR		\$ 644,323.11

Tratamiento Tributario:

IVA

Tomando en cuenta lo que establecen los Art. 17 lit. k) y Art. 18 de la Ley de IVA, respecto a lo que son considerados prestación de servicios y el momento en que se causa el impuesto, respectivamente; por tanto cuando se hace la estimación en un contrato de construcción, bajo la modalidad de un contrato sobre un margen sobre el costo, esto es considerado como un servicio, el cual se facturara en el momento en que se presente a cobro dicha estimación por los costos incurridos, por el margen sobre el costo que se cobra al cliente o contratante.

Tratamiento Contable:

Para el registro contable de las estimaciones sobre el avance del proyecto, debe considerarse lo que establecen los párrafos 31 y 41 de la NIC 11, respecto al estado de realización del contrato y los costos realmente incurridos, así como la información a revelar sobre las retenciones realizadas al cliente, para la garantía del fiel cumplimiento.

Los últimos pagos a proveedores a la presentación de la estimación se registran dentro de los costos por proyectos ya que corresponden a este período que se liquida.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
14/09/08	Partida No.12			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$132,133.49	
	Edificio Los Héroes	\$132,133.49		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$132,133.49
	Bancos	\$132,133.49		
	V/Pago a proveedores relacionados al proyecto Edificio Los Héroes.			
	Totales		\$132,133.49	\$132,133.49

Al momento de la presentación de la estimación debe de liquidarse todos los costos por proyectos acumulados a la fecha según se presenta a continuación:

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
14/09/08	Partida No.13			
	OBRAS EN PROCESO		\$705,947.14	
	Edificio Los Héroes	\$705,947.14		
	COSTOS POR PROYECTOS			\$705,947.14
	Edificio Los Héroes	\$705,947.14		
	V/ Reclasificación de los Costos por proyectos.			
	Totales		\$705,947.14	\$705,947.14

Registro Contable de la primera estimación del Proyecto "Edificio Los Héroes"

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
14/09/08	Partida No.14			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 495,947.14	
	Bancos	\$ 495,947.14		
	CUENTAS POR COBRAR		\$148,375.96	
	Inversiones S.A. de C.V	\$148,375.96		
	DEUDORES VARIOS		\$ 11,168.08	
	Retención de fiel cumplimiento			
	Inversiones S.A. de C.V.	11,168.08		
	ANTICIPOS POR LIQUIDAR		\$ 210,000.00	
	Inversiones, S.A. de C.V.	210,000.00		
	VENTAS			\$141,189.44
	20% margen sobre el costo			
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 18,354.63
	OBRAS EN PROCESO (Liquidación)			\$705,947.14
	v/ liquidación #1, y de anticipo			
	Totales		\$865,491.05	\$865,491.05

En cada una de las estimaciones presentadas debe realizarse un registro contable similar, teniendo el debido cuidado de reconocer todos los derechos y obligaciones que se hayan adquirido, en función de las cuentas a utilizar; los montos

cambiaran en cada presentada y aprobada por ambas partes, según corresponda.

12. El día 14 de diciembre de 2008 se presenta al contratante, la segunda estimación para el cobro, que comprenden los meses de octubre a diciembre de 2008, según detalle a continuación:

ESTIMACION DE OBRA No. 2		\$ 500,902.86
Materiales	\$240,240.00	
Mano de Obra	\$105,420.00	
Costos Indirectos	\$155,242.86	
MENOS: de 25% de anticipo		\$ 210,000.00
VALOR PENDIENTE DE REINTEGRAR		\$ 290,902.86
20% MARGEN SOBRE COSTO		\$ 100,180.57
MAS IVA 13%		\$ 13,023.47
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA		\$ 113,204.05
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		\$ 7,924.28
MONTO NETO A RECIBIR S/MARGEN		\$ 105,279.77
TOTAL A COBRAR		\$ 396,182.62

Tratamiento Tributario:

IVA

Tomando en cuenta lo que establecen los Art. 17 Lit. k) y Art.18 de la Ley de IVA, respecto a lo que son considerados prestación de servicios y el momento en que se causa el impuesto, respectivamente; por tanto cuando se hace la estimación en un contrato de construcción, bajo la modalidad de un contrato sobre un margen sobre el costo,

esto es considerado como un servicio, el cual se facturara en el momento en que se presente a cobro la estimación por los costos incurridos, por el margen sobre el costo que se cobra al cliente o contratante.

Tratamiento Contable:

Para el registro contable de las estimaciones sobre el avance del proyecto, debe considerarse lo que establecen los párrafos 31 y 41 de la NIC 11, respecto al estado de realización del contrato y los costos realmente incurridos, así como la información a revelar sobre las retenciones realizadas al cliente, para la garantía del fiel cumplimiento.

Registro de los desembolsos realizados durante la segunda etapa del proyecto.

Los últimos pagos a proveedores a la presentación de la estimación se registran dentro de los costos por proyectos ya que corresponden a este período que se liquida.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
14/12/08	Partida No.15			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$500,902.86	
	Edificio Los Héroes	\$500,902.86		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$500,902.86
	Bancos	\$500,902.86		
	V/Pago a proveedores relacionados al proyecto Edificio Los Héroes.			
	Totales		\$500,902.86	\$500,902.86

Al momento de la presentación de la estimación debe de liquidarse todos los costos por proyectos acumulados a la fecha según se presenta a continuación:

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
14/12/08	Partida No.16			
	OBRAS EN PROCESO		\$500,902.86	
	Edificio Los Héroes	\$500,902.86		
	COSTOS POR PROYECTOS			\$500,902.86
	Edificio Los Héroes	\$500,902.86		
	V/ Reclasificación de los costos del proyecto acumulados estimación 2.			
	Totales		\$500,902.86	\$500,902.86

Registro del cobro de la segunda estimación del proyecto "Los Héroes"

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
14/09/08	Partida No.17			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$290,902.86	
	Bancos	\$290,902.86		
	CUENTAS POR COBRAR		\$105,279.76	
	Inversiones, S.A. de C.V.			
	DEUDORES VARIOS		\$ 7,924.28	
	Retención de fiel cumplimiento			
	Inversiones S.A. de C.V.	\$ 7,924.28		
	ANTICIPO POR LIQUIDAR		\$210,000.00	
	Inversiones, S.A. de C.V.	\$210,000.00		
	VENTAS			\$100,180.57
	20% margen sobre el costo	\$100,180.57		
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 13,023.47
	OBRAS EN PROCESO			\$500,902.86
	v/ Registro Estimación #2 Edificio Los Héroes			
	TOTALES		\$614,106.90	\$614,106.90

En cada una de las estimaciones presentadas debe realizarse un registro contable similar, teniendo el debido cuidado de reconocer todos los derechos y obligaciones que se hayan adquirido, en función de las cuentas a utilizar; los montos cambiarán en cada una presentada y aprobada por ambas partes, según corresponda.

2.2.4 CUADRO DE LIQUIDACIONES DEL PROYECTO "EDIFICIO LOS HEROES".

En este apartado se detallan en primer lugar, el cuadro de todas las estimaciones que se presentaron a cobro en los periodos previamente pactados entre el contratista y el cliente, para lo cual se hace uso de un cuadro consolidado que demuestra el monto del contrato y lo asignado a cada etapa; así mismo se presentan de forma separada cada una de las estimaciones.

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.						
PROYECTO: "EDIFICIO LOS HEROES"						
DETALLE DE LIQUIDACIONES						
CONCEPTOS		Estimación No.1	Estimación No.2	Estimación No.3	Estimación No.4	
Monto del Contrato		\$3,360,000.00				
Valor del anticipo 25%		\$ 840,000.00				
ESTIMACION DE OBRA		\$ 705,947.14	\$ 500,902.86	\$ 405,950.00	\$ 806,400.00	
MENOS: de 25% de anticipo		\$ 210,000.00	\$ 210,000.00	\$ 210,000.00	\$ 210,000.00	
VALOR PENDIENTE DE REINTEGRAR		\$ 495,947.14	\$ 290,902.86	\$ 195,950.00	\$ 596,400.00	
20% MARGEN SOBRE COSTO		\$ 141,189.43	\$ 100,180.57	\$ 81,190.00	\$ 161,280.00	
MAS IVA 13%		\$ 18,354.63	\$ 13,023.47	\$ 10,554.70	\$ 20,966.40	
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA		\$ 159,544.05	\$ 113,204.05	\$ 91,744.70	\$ 182,246.40	
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		\$ 11,168.08	\$ 7,924.28	\$ 6,422.13	\$ 12,757.25	
MONTO A COBRAR SEGÚN ESTIMACIONES		\$ 644,323.11	\$ 396,182.62	\$ 281,272.57	\$ 765,889.15	

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.				
PROYECTO: "EDIFICIO LOS HEROES"				
DETALLE DE LIQUIDACIONES				
CONCEPTOS	Estimación No.5	Estimación No.6		TOTAL
Monto del Contrato	\$ 3360,000.00			
Valor del anticipo 25%	\$ 840,000.00			
ESTIMACION DE OBRA No. 1	\$ 403,200.00	\$ 537,600.00		\$ 3,360,000.00
MENOS: de 25% de anticipo	\$ -	\$ -		\$ 840,000.00
VALOR PENDIENTE DE REINTEGRAR	\$ 403,200.00	537,600.00	\$	\$ 2,520,000.00
20% MARGEN SOBRE COSTO	\$ 80,640.00	107,520.00	\$	\$ 672,000.00
MAS IVA 13%	\$ 10,483.20	13,977.60	\$	\$ 87,360.00
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA	\$ 91,123.20	121,497.60	\$	\$ 759,360.00
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO	\$ 6,378.62	\$ 8,504.83		\$ 53,155.20
MONTO A COBRAR SEGÚN ESTIMACIONES	\$ 487,944.58	\$ 650,592.77		\$ 3,226,204.80

SUPERVISOR

INGENIERO

CONTADOR

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.

PROYECTO "EDIFICIO LOS HEROES"

ESTIMACION DE OBRA No.1

Monto del Contrato \$ 3360,000.00
 Valor del anticipo 25% \$ 840,000.00

ESTIMACION DE OBRA No. 1			\$ 705,947.14
MENOS: de 25% de anticipo			\$ 210,000.00
VALOR POR REINTEGRAR			\$ 495,947.14
20% MARGEN SOBRE COSTO			\$ 141,189.43
MAS IVA 13%			\$ 18,354.63
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA			\$ 159,544.05
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO			\$ 11,168.08
TOTAL A COBRAR			<u>\$ 644,323.11</u>

CONTROL DE ESTIMACIONES

Estimación de Obra #1			\$ 644,323.11
Más Acumulado Anterior			\$ -
Acumulado Actual			\$ 644,323.11
COTROL ANTICIPO 25%			
Estimación de Obra #1			\$ 210,000.00
Más Acumulado Anterior			\$ -
Acumulado Actual			\$ 210,000.00
CONTROL RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO			
Estimación de Obra #1			\$ 11,168.08
Más Acumulado Anterior			\$ -
Acumulado Actual			\$ 11,168.08

Cuenta con Diez días hábiles para hacer cualquier consulta, y efectuar pago.

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.

PROYECTO "EDIFICIO LOS HEROES"

ESTIMACION DE OBRA No.2

Monto del Contrato \$ 3360,000.00
 Valor del anticipo 25% \$ 840,000.00

ESTIMACION DE OBRA No. 2		\$ 500,902.86
MENOS: de 25% de anticipo		\$ 210,000.00
VALOR PENDIENTE DE REINTEGRAR		\$ 290,902.86
20% MARGEN SOBRE COSTO		\$ 100,180.57
MAS IVA 13%		\$ 13,023.47
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA		\$ 113,204.05
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		\$ 7,924.28
TOTAL A COBRAR		\$ 396,182.62

CONTROL DE ESTIMACIONES

Estimación de Obra #2		\$ 396,182.62
Más Acumulado Anterior		\$ 644,323.11
Acumulado Actual		\$ 1040,505.73
COTROL ANTICIPO 25%		
Estimación de Obra #2		\$ 210,000.00
Más Acumulado Anterior		\$ 210,000.00
Acumulado Actual		\$ 420,000.00
CONTROL RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		
Estimación de Obra #2		\$ 7,924.28
Más Acumulado Anterior		\$ 11,168.08
Acumulado Actual		\$ 19,092.37

Diez días hábiles para hacer cualquier consulta, y efectuar pago.

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.

PROYECTO "EDIFICIO LOS HEROES"

ESTIMACION DE OBRA No.5

Monto del Contrato \$ 3360,000.00
 Valor del anticipo 25% \$ 840,000.00

ESTIMACION DE OBRA No. 5		\$ 403,200.00
MENOS: amortización de 25% de anticipo		\$ -
VALOR PENDIENTE DE REINTEGRAR		\$ 403,200.00
20% MARGEN SOBRE COSTO		\$ 80,640.00
MAS IVA 13%		\$ 10,483.20
MONTO A COBRAR MARGEN + IVA		\$ 91,123.20
MENOS 7% RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		\$ 6,378.62
TOTAL A COBRAR		\$ 487,944.58

CONTROL DE ESTIMACIONES

Estimación de Obra #5		\$ 487,944.58
Más Acumulado Anterior		\$2,087,667.46
Acumulado Actual		\$2,575,612.03
COTROL ANTICIPO 25%	Anticipo ya fue Amortizado.	
CONTROL RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		
Estimación de Obra #5		\$ 6,378.62
Más Acumulado Anterior		\$ 38,271.74
Acumulado Actual		\$ 44,650.37

Diez días hábiles para hacer cualquier consulta, y efectuar pago

2.3 CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN A PRECIO FIJO (PRECIO ALZADO)¹⁵

La constructora EL DESARROLLO, S.A. DE C.V. llamado de aquí en adelante "el contratista", por medio de presentación de oferta en participación en concurso de licitación para la construcción de un inmueble de la empresa INVERSIONES, S.A. DE C.V. conocido de aquí en adelante como "la contratante", logrando con dicha participación ganar el concurso, para el cual ambas partes ya conociendo el resultado del concurso suscriben en fecha 12 de junio de 2008 un contrato de construcción en el cual convienen que el contratista suministrará todos los materiales y la mano de obra. Para lo cual se hace uso de los servicios de un notario para que realice el respectivo contrato y para que reúna ambas partes para la firma del documento. El inmueble construido se identificaran como: "Edificio Layco" situado en la 29 Calle Poniente número 512, Colonia Layco, San Salvador, El Salvador, Centro América.

En el mismo acto el contratista entrega las garantías requeridas por el contratante de acuerdo a lo descrito en la oferta y requisitos expuestos en el concurso.

a) El diseño y los planos del proyecto se realizaron con presencia de un profesional adjunto nombrado por el contratante, de acuerdo a los requisitos planteados por este.

¹⁵ NIC 11 "Contratos de Construcción"

- b) El plazo de ejecución del contrato es de 15 meses, iniciando la obra 5 días después de haber suscrito y firmado el contrato por ambas partes.
- c) El monto del contrato es de \$ 2, 700,000.00 más IVA, el cual por ser un contrato a precio fijo, incluye hasta la entrega del proyecto y la aceptación por parte del contratante.
- d) El contratista debe presentar a satisfacción del contratante dentro de los 5 días hábiles contados a partir de la fecha en que se firma el contrato por ambas partes, una garantía de fiel cumplimiento del contrato bajo las características pactadas, por medio de una fianza. El monto de la garantía será igual al 7% del monto del contrato; además de cada estimación el contratante retendrá el 2% como garantía, y el plazo de vigencia debe ser acorde al tiempo establecido en el mismo, considerándose además, las prorrogas que se concedan al contratista previo acuerdo por ambas partes, hasta la liquidación final del contrato. El costo de la garantía será pagado por el contratista.
- e) El contrato estipula que ambas partes acordaron que el contratista solicitará un anticipo por la prestación del servicio equivalente al 35% del valor original que fue adjudicado el contrato sin IVA. Dicho anticipo deberá reintegrarse por medio de descuentos equivalentes al 22%, los cuales se les hará en cada una de las estimaciones que presenten a cobros, más el IVA

respectivo. Para el desembolso del anticipo antes mencionado, el contratista debe cumplir con la presentación dentro de los 5 días hábiles de haber firmado el contrato por ambas partes, una garantía por el total del anticipo.

f) Las estimaciones deberán ser presentadas cada trimestre o avance por etapa cuyo monto será equivalente al porcentaje de avance de la obra ejecutada más el IVA respectivo, realizándose el pago por parte del contratante dentro de los diez días posteriores de presentada y aceptada la .

g) Durante el primer mes del proyecto se decide contratar un crédito con el Banco Agrícola, por un monto de \$250,000.00, el cual fue aprobado y recibido en fecha 22 de junio de 2008. El objetivo de éste préstamo adquirido es para ser utilizado como capital de trabajo en la ejecución de la obra.

h) Se cuenta con maquinaria lista para ser utilizada en la ejecución del proyecto, la cual es objeto de depreciación mensualmente; además se requerirá de maquinaria y equipo nuevo.

i) Para llevar a cabo la obra, se contrata a la mano de obra idónea, que nos permita la ejecución del proyecto en el tiempo establecido. Esta contratación podrá ser a tiempo completo o de forma eventual.

j) El servicio de transporte de los materiales principales serán prestados por terceros.

2.3.1 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO (EDIFICIO LAYCO)

Los registros del caso práctico, estarán basados desde el punto de vista del contratista.

1. En fecha 17 de junio de 2008 se recibe y registra el anticipo por 35% del total del contrato que asciende a \$2,700,000.00 más IVA.

Calculo del valor del anticipo:

Concepto	Fuentes	Monto (USD\$)	IVA (13%)
Monto del contrato	Cláusulas	\$2,700,000.00	\$ 351,000.00
35% Anticipo del contrato	Cláusulas	\$ 945,000.00	\$ 122,850.00

Tratamiento Tributario:

Según lo establece el Artículo 18 literal e) de la Ley de Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios, menciona que uno de los momentos en que se causa el impuesto por los servicios prestados es cuando se recibe total o parcial el valor del contrato; por tanto el anticipo recibido genera un débito fiscal por la factura que conlleva a emitir por dicho monto.

Tratamiento Contable:

Según los párrafos 40 y 41 de la Norma Internacional de Contabilidad N. 11, se establece que los anticipos deben ser registrados y revelados.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
17/06/08	Partida No.1			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$1,067,850.00	
	Bancos	\$1,067,850		
	ANTICIPO DE CLIENTES			\$ 945,000.00
	Inversiones S.A. de C.V.	\$ 945,000		
	IVA DÉBITO FISCAL			\$ 122,850.00
	V/ Registro y facturación del anticipo			
	Totales		\$1,067,850.00	\$1,067,850.00

2. El día 15 de junio de 2008, se realizaron tramites legales, de acuerdo a lo señalado por la OPAMSS para llevar a cabo la construcción del Edificio Layco, por un monto de \$15,500.00

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
17/06/08	Partida No.2			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$15,500.00	
	Tramites legales	\$15,500.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$15,500.00
	Bancos	\$15,500.00		
	V/ pago tramites varios			
	Totales		\$15,500.00	\$15,500.00

3. En fecha 17 de junio de 2008, se contrato una fianza de fiel cumplimiento por \$189,000.00 con la Aseguradora, S.A. según lo establecido en las cláusulas del contrato para el proyecto "Edificio Layco". Las cuotas serán pagadas cada 5 meses anticipadamente por valores de \$4,800.00+IVA por cada una, pagando la primer cuota en este acto. En garantía por dicha fianza se dio escritura de compraventa de una propiedad del contratista valorado en \$300,000.00.

Concepto	Fuente	Montos (USD\$)	IVA (13%)
Monto del contrato	Cláusulas	\$2,700,000.00	
Valor de la Fianza 7%	Cláusulas	\$ 189,000.00	
Cuota semestral a pagar	Fianza	\$ 4,800.00	\$ 624.00

Tratamiento Tributario:

Ver tratamiento en punto 2 del caso práctico I.

Tratamiento Contable:

Ver tratamiento en punto 2 del caso práctico I.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
	Partida No.2			
17/06/08	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 4,800.00	
	Fianza	4,800.00		
	CRÉDITO FISCAL		\$ 624.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$5,424.00
	Bancos	5,424.00		
	V/ pago de la primer cuota del seguro, 5 meses incluidos			
	Totales		\$ 5,424.00	\$5,424.00

4. El día 20 de junio de 2008 se realiza el pago de los planos que fueron elaborados por el Sr. Bayron Obama quien es arquitecto de nacionalidad Estadounidense, el cual desarrollo dichos planos en su país y fueron enviados posteriormente a El Salvador para la utilización en la obra a construir. El monto a pagar por dicho servicio asciende a \$25,000.00 menos los impuestos que sean aplicable de acuerdo a las Leyes Tributarias vigentes en El Salvador.

Concepto	Fuente	Monto (USD\$)
Elaboración de planos	Oferta	\$25,000.00
Menos:		
Importación de Servicio IVA (13%)		\$ 3,250.00
Retención ISR (20%)		\$ 5,000.00
Total a Pagar		\$16,750.00

Tratamiento Tributario:

IVA

En las transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios por personas no domiciliadas se trataran según lo establece el Art. 161 del Código Tributario, que resume que el adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. Para este efecto deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria.

Para lo antes mencionado, deberá tomarse en cuenta lo establecido en el Art. 54 de la ley de IVA en cuanto a la tasa del impuesto.

Por tratarse este caso de una importación de servicios debe considerarse como hecho generador según lo establece el Art. 14 inciso segundo Ley de IVA que estipula que existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales.

También debe tomarse en cuenta lo que establece el Art.94 inciso final Ley de IVA, ya que hace referencia a que el impuesto sobre importaciones e internaciones de servicios se liquidará ante la Dirección General de Impuestos Internos y se pagará ante la Dirección General de Tesorería. La competencia para liquidar de oficio el impuesto sobre la importación e internación de servicios no liquidado corresponderá a la Dirección General de Impuestos Internos.

RENTA

Retención a sujetos de impuesto no domiciliados, se trata según lo establecido en el Art. 158 Inciso primero y segundo del Código Tributario, donde aclara que las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se tratare de anticipos de tales pagos, están obligados a retenerle por concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, el 20% de dichas sumas. Se exceptúa de esta retención los dividendos pagados o acreditados a personas jurídicas y naturales, siempre que quien distribuye estas utilidades haya pagado el correspondiente impuesto.

Tratamiento Contable:

Ver tratamiento en punto 3 del Caso Practico I.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
	Partida No.3			
20/06/08	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 25,000.00	
	Diseño de Planos	\$25,000.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$16,750.00
	Bancos	\$25,000.00		
	IVA IMPORTACION			\$ 3,250.00
	RETENCIONES DE ISR			\$ 5,000.00
	V/ Pago a no domiciliados			
	Totales		\$ 25,000.00	\$ 25,000.00

5. El 22 de junio de 2008 se contrato un préstamo por \$250,000.00 con el Banco Agrícola para capital de trabajo. La tasa de interés será del 8%, y se pagara por medio de 15 cuotas mensuales de \$16,666.67 que incluirán capital e intereses.

Tratamiento Tributario:

Ver tratamiento en punto 4 del Caso Práctico I.

Tratamiento Contable:

Ver tratamiento en punto 4 del Caso Práctico I.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
22/06/08	Partida No.4			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 242,500.00	
	Bancos	\$ 242,500.00		
	GASTOS BANCARIOS		\$ 7,500.00	
	Comisión Por Prestamos	\$ 7,500.00		
	PRÉSTAMOS BANCARIOS			\$ 250,000.00
	Banco Agrícola	\$ 250,000.00		
	V/ Registro del préstamo			
	Totales		\$ 250,000.00	\$ 250,000.00

6. El día 25 de junio de 2008 se realiza compra de materiales varios por un monto de \$204,059.73 +IVA a la empresa Materiales Diversos, S.A de C.V., emitiéndonos el comprobante de crédito fiscal No.00011, por tal compra realizamos la retención del 1% IVA por ostentar dicho proveedor la calidad de mediano contribuyente.

Tratamiento Tributario:

IVA

Esta son compras propias y que estarán destinadas a la construcción de un inmueble bajo los términos de un margen a precio fijo, sobre el cual se desarrollara la obra.

En estas operaciones por estar relacionadas con la prestación de un servicio de construcción de un inmueble, se solicitará comprobante de crédito fiscal y será deducible del debito fiscal en cada periodo tributario que dure la ejecución de la obra, ya que lo regula en el Art. 65 Ley de IVA; debido a lo anterior, por ser la actividad económica la construcción y por actuar en calidad de prestador de servicios de la construcción de una obra a un tercero, procede la deducción del crédito fiscal IVA.

Aunque en dichos costos se va incluir al inmueble, al momento que le emitamos el documento respectivo al contratante por las liquidaciones que se pasen, se le emitirá una factura de consumidor final, en donde incluiremos tanto materiales, mano de obra, y costos relacionados que el proyecto requiera, para darle su terminación, en base a lo estipulado por el contrato, se relacionara lo dispuesto en el Art. 17 Ley del IVA, respecto a servicios relacionados a los contratos de construcción por los diferentes elementos del costo incluido en la liquidación.

Además de lo anterior, es importante aclarar que en operaciones que se realicen en donde un gran contribuyente compra a un contribuyente pequeño al momento de facturarles los materiales se harán retención del 1% de IVA en base al Art. 162 del Código Tributario en las operaciones con montos iguales o mayores a \$100.00.

En base a la compra realizada de los materiales, se solicito un comprobante de crédito fiscal el cual debe ser anotado en el Libro de Compras en cada periodo tributario donde de lugar una compra con este documento, en base al Art. 141 del Código Tributario, y respetando el plazo de atraso permitido por las Leyes Tributarias en general.

RENTA

Para este tipo de contrato hay costos directos que deba deducirse respecto al proyecto, a consecuencia de ello, al momento de efectuarse las compras de materiales debe de reconocerse el costo respectivo y deducirse de conformidad a lo requerido por las leyes tributarias; cabe mencionar que es importante archivar adecuadamente los documentos ya que estos servirán de base la determinación del costo del proyecto en base a lo dispuesto en los Arts. 28 y 29 numeral 11 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Debe llevarse control del inventario en base a los artículos 142 y 143 del Código Tributario.

Tratamiento Contable:

La compra de materiales para ser usados en la construcción forma parte del costo del contrato, según lo establece el párrafo 17 literal b) de la NIC 11 "Contratos de Construcción" por tanto es necesario realizar el registro contable en base a los montos según documentos recibidos.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
25/06/08	Partida No.5			
	COSTOS DEL PROYECTO		\$ 204,059.73	
	Proyecto Layco	\$ 204,059.73		
	IVA CRÉDITO FISCAL		\$ 26,527.77	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 228,546.90
	Bancos	\$ 228,546.90		
	RETENCION 1% IVA			\$ 2,040.60
	v/Compras de materiales			
	Totales		\$ 230,587.50	\$ 230,587.50

7. El día 27 de junio de 2008 se contrato servicios de transportes varios, de la siguiente manera:

Servicios de Transporte por la empresa Transportes Varios, S.A. de C.V. por un valor de \$15,112.00, del cual se nos emite el comprobante de crédito fiscal No.00012

Servicio de transporte por parte del Sr. Antonio López el cual es sujeto excluidos, por un valor de \$5,003.23 según recibo No.00100

Tratamiento tributario

IVA

Para este tipo de operaciones, se documentara según el Art. 107 del Código Tributario.

En cuanto a las compras a sujetos excluidos, se documentara de acuerdo al Art. 119 del Código Tributario, en este caso se nos emite el documento respectivo cumpliendo las características tributarias para documentar la deducción del costo.

Las operaciones de compras deben anotarse en el libro de compras autorizado, dentro del plazo establecido en el Art. 141 del Código Tributario.

RENTA

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, será tratado de acuerdo a lo establecido en el Art. 29 numeral 1 y 11 LISR, que para tal efecto son costos y gastos relacionada a la generación de renta gravada, en el ejercicio que se realicen las operaciones de ventas debe reconocerse para la determinación de la renta imponible.

Tratamiento contable

El párrafo 16 de la NIC 11 "Contratos de Construcción" describe como estará conformado el costo del contrato, haciéndose necesario llevar un control adecuado de cada uno de ellos, y es de esta forma que es importante tomar en cuenta lo acordado por ambas partes.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
26/06/08	Partida No.6			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 18,376.68	
	Proyecto Layco	\$18,376.68		
	IVA CRÉDITO FISCAL		\$ 1738.55	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 20,115.23
	Bancos	\$ 20,115.23		
	v/ servicio de transporte			
	Totales		\$ 20,115.23	\$ 20,115.23

El registro por los servicios de transporte serán de la misma manera por el tiempo que dure el contrato, pero los montos variaran de acuerdo al detalle expuestos en las liquidaciones trimestrales.

8. El día 30 de junio de 2008 se alquila maquinaria y herramientas a la empresa Herramientas, S.A. de C.V. por un valor de \$67,800.00 IVA incluido según Comprobante de Crédito Fiscal No.00013.

Tratamiento tributario

IVA

El alquiler de la maquinaria según el Art. 17 literal c) Ley de IVA, es considerado como un servicio gravado con éste impuesto, para lo cual se nos emite el comprobante de crédito fiscal respectivo. Así también debe tomarse en cuenta para este tipo de operaciones, el Art. 107 del Código Tributario, respecto a los documentos que deban emitirse.

Las operaciones de compras deben anotarse en el libro de compras autorizado, dentro del plazo establecido en el Art. 141 del Código Tributario.

RENTA

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por considerarse el alquiler de maquinaria como un costo del contrato de construcción, será tratado de acuerdo a lo establecido en el Art. 29 numeral 4 y 11, que para tal efecto son costos y gastos relacionada a la generación de renta gravada, en el ejercicio que se realicen las operaciones de ventas debe reconocerse para la determinación de la renta imponible.

Tratamiento contable

El párrafo 16 de la NIC 11 "Contratos de Construcción" describe como estará conformado el costo del contrato, haciéndose necesario llevar un control adecuado de cada uno de ellos, y en este caso por tratarse de un contrato de construcción a precio fijo requiere un adecuado registro contable de los costos acumulados.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
27/06/08	Partida No.7			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 60,000.00	
	Proyecto Layco	\$ 60,000.00		
	IVA CRÉDITO FISCAL		\$ 7,800.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 67,800.00
	Bancos	\$ 67,800.00		
	v/ por alquiler de maquinaria			
	Totales		\$ 67,800.00	\$ 67,800.00

El registro contable por el alquiler de maquinaria es similar por cada uno de los trimestres, pero los montos varían en cada uno, lo cual puede observarse en cada liquidación trimestral que se presente a cobro.

9. El día 30 de junio de 2008 se paga planilla de sueldos de los obreros y demás personal que labora en la construcción del "Edificio Layco" la cual asciende a \$16,350.00 También este mismo día se paga a 3 ingenieros la cantidad de \$1,000.00 a cada uno, quienes prestaron sus servicios de forma eventual.

Tratamiento Tributario:

Para el tratamiento Tributario ver punto 8 Caso Práctico I.

Tratamiento Contable:

Ver punto 8 Caso Práctico I.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
30/06/08	Partida No.8			
	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 19,350.00	
	Sueldos y Salarios	\$16,350.00		
	Honorarios	\$ 3,000.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 16,433.88
	Bancos	\$16,433.88		
	PROVISIONES POR PAGAR			\$ 2,916.12
	ISSS	\$ 423.00		
	AFP	\$ 1,021.88		
	ISR	\$ 1,471.25		
	V/ pago de Planilla de sueldos			
	Totales		\$ 19,350.00	\$ 19,350.00

Este registro será igual para todos los pagos de mano de obra que se realicen durante el proyecto de construcción, tomando en cuenta que los montos difieren para cada uno de los meses en razón del avance del proyecto por la utilización de los recursos de mano de obra.

10. El día 30 de junio de 2008 se hace el registro de la depreciación de la Maquinaria y Equipo Utilizado en la Construcción del Edificio Layco, dicha depreciación asciende a \$ 24,931.75

Tratamiento Tributario:

RENTA

Tomando en cuenta lo establecido en el Art. 30 numeral 3) de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, para la propiedad planta y equipo se deprecian en base a los porcentajes permitidos para efectos tributarios, dicho valor es deducible de la renta obtenida por estar vinculada con la generación de la renta gravada.

También se debe llevar un registro detallado de los bienes que conforman la propiedad planta y equipo, atendiendo a lo que establece el Art. 84 del Reglamento de Aplicación a La Ley de Impuesto Sobre Renta.

Tratamiento Contable:

Se entenderá como Propiedad Planta y Equipo, de acuerdo a lo descrito en la NIC 16, la cual describe el registro, medición y revelación a nivel de los Estados Financieros; por otra parte describe la forma en que debe llevarse el control tanto de dichos activos como su respectiva depreciación. Debe tomarse en cuenta que en ocasiones difiere la vida útil asignada a los activos en términos financieros y tributarios.

Se aplica el criterio establecido en los párrafos 16 literal a) y 17 literal c), de la NIC 11, en donde establece que la depreciación de la Propiedad Planta y Equipo es parte del costo del contrato de construcción.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
	Partida No. 9			
30/06/08	COSTOS POR PROYECTOS		\$ 24,931.75	
	Depreciación	\$ 24,931.75		
	DEPRECIACIÓN ACUMULADA			\$ 24,931.75
	Propiedad Planta y Equipo	\$ 24,931.75		
	V/Registro de la Depreciación			
	Totales		\$ 24,931.75	\$ 24,931.75

Este registro será igual para todos los meses durante dure el proyecto de construcción, tomando en cuenta que los montos diferirán para cada uno de los meses en razón del avance del proyecto por la utilización de los recursos de Propiedad Planta y Equipo.

11. El día 22 de julio de 2008 se realiza el pago de la primer cuota del préstamo contratado con el Banco Agrícola; dicha cuota incluye tanto abono al capital como el pago de intereses según detalle a continuación:

TABLA DE AMORTIZACION DEL PRESTAMO					
PROYECTO	EDIFICIO LAYCO				
BANCO:	BANCO AGRICOLA				
TASA ANUAL:	8%				
MES	TASA INTERES	CUOTA	CAPITAL	INTERESES	TOTAL
					\$250,000.00
1	0.67%	\$16,666.67	\$15,000.00	\$1,666.67	\$235,000.00
2	0.67%	\$16,666.67	\$15,100.00	\$1,566.67	\$219,900.00

Tratamiento Tributario:

IVA

Atendiendo a lo que establece el literal f) del Art. 46 Ley del IVA, respecto a que se consideran exentos de este impuesto los intereses generados por los préstamos de dinero otorgado por los bancos.

RENTA

Con respecto a la deducibilidad para efectos del Impuesto Sobre La Renta, se debe tratarse según lo que establece el Art. 29 numeral 10) Ley de Renta, en donde se hace referencia a que los intereses por préstamos que sean para la inversión en la fuente generadora de la renta gravable son deducibles de la renta obtenida.

Tratamiento Contable:

Para el tratamiento contable se tomara en cuenta lo que establecen los párrafos 10 y 11 de la NIC 23 "Costos por Préstamos", por tanto los costos por intereses se registran como costos del proyecto para el cual está siendo utilizado el financiamiento.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
22/07/08	Partida No.10			
	PRÉSTAMOS BANCARIOS		\$ 15,000.00	
	Banco Agrícola	\$ 15,000.00		
	COSTOS POR PROYECTO		\$ 1,666.67	
	Intereses por Prestamos	\$ 1,666.67		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 16,666.67
	Bancos	\$ 16,666.67		
	V/registro del pago de la primer cuota del préstamo			
	Totales		\$ 16,666.67	\$ 16,666.67

El registro por las cuotas del préstamo se realizará de la misma manera para todos los meses hasta cancelar el valor del préstamo, tomando de referencia los datos presentados en la tabla de antes presentada.

Luego de registrar el pago de la cuota del préstamo, se declara que este se ha incorporado en el presupuesto del proyecto, a consecuencia de futura compra de maquinaria para ser utilizada en este, a fin de mantener maquinaria en optimas condiciones para el proyecto o en su caso una provisión de cobro por el desgaste de la maquinaria utilizada lo cual conlleve a adquirir una nueva para seguir la obra.

12. El día 30 de julio de 2008 el contratista vende bienes muebles y herramientas totalmente depreciadas, por un monto de \$10,000.00, cuyos bienes los mantuvo por un periodo mayor a dos años, obteniéndose en dicha venta ganancia de capital por \$1200.00 en total.

Tratamiento Tributario:

IVA

La venta de bienes muebles antes descrita estaría regulado de acuerdo a lo establecido en el Art. 71 Ley del IVA, que estipula que no estarán gravados con este impuesto si los bienes a transferir los mantuvo en sus activos por mas de dos años, en base a lo anterior no son hechos generadores. Sin embargo en los bienes que no cumplan el requisito antes señalado, deberán gravar el valor de la venta.

RENTA

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, dicha operación estará regulada de acuerdo a lo descrito en el Art. 14 y 42 de la Ley antes descrita, por lo tanto la venta de dichos bienes muebles se considera una ganancia de capital, y por consiguiente deberá pagar únicamente el 10% de Impuesto Sobre la Renta, y debe informarse en el formulario Informe de Ganancia y/o Perdida de Capital conjuntamente con la declaración del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio o periodo de imposición.

Tratamiento Contable:

Por tratarse de operaciones extraordinarias, solo debe hacerse referencia a la contabilización de la operación por tratarse de bienes muebles utilizados en la ejecución del proyecto, y tomando de referencia los cumplimientos tributarios antes mencionados.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
30/07/08	Partida No.11			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE		\$ 1,200.00	
	Depreciación acumulada		\$ 8,800.00	
	PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO			\$ 8,800.00
	OTROS INGRESOS			\$ 1,200.00
	V/ venta de bienes muebles, ganancia de capital por \$1,200.00			
	Totales		\$ 10,000.00	\$ 10,000.00

13. El día 4 de septiembre de 2008 el contratista hace su primera presentación de estimación para el cobro, por haberse acordado trimestral o por etapa, según detalle de conceptos y montos a continuación:

ESTIMACION DE OBRA No. 1	\$ 608,750.00
MENOS: Amortización de anticipo 22%	\$ 207,900.00
VALOR PENDIENTE DE FACTURAR	\$ 400,850.00
IVA 13%	\$ 52,110.50
SUB-TOTAL A COBRAR	\$ 452,960.50
MENOS: retención 2% garantía	(\$9,059.21)
LIQUIDO A RECIBIR	\$ 443,901.29

Tratamiento Tributario:

IVA

La presentación de esta estimación de obra, conlleva el tratamiento tributario sobre las ventas y compras inmersas en este detalle, al igual que la consideración a disminuir el valor del anticipo recibido al inicio de este proyecto, en este caso se amortizara en base al porcentaje definido por ambas partes, pero siempre debe buscarse el interés fiscal respecto al cumplimiento de las Leyes Tributarias.

Para este caso, debe considerarse por lo menos el artículo 17 literal k), y el artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

RENTA

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, dicha operación estará regulada de acuerdo a lo descrito en el Art. 2 de la Ley antes descrita respecto a los conceptos aplicables, cuyo objetivo es relacionar el artículo 28, respecto a la determinación de la renta del cierre contable para efectos tributarios, inmersos en la declaración del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio.

Tratamiento Contable:

Debe realizarse el registro contable de dicha liquidación ya que va inmerso diferentes cuentas de control tanto a nivel de balance como cuentas de resultado, el cual la NIC 11, describe la forma de contabilizar las operaciones derivadas de los Contratos de Construcción, respecto a los ingresos y costos relacionados.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
04/09/08	Partida No.12			
	CUENTAS POR COBRAR		\$ 443,901.29	
	Inversiones S.A. C.V.	\$ 443,901.29		
	RETENCIÓN POR COBRAR 2%		\$ 9,059.21	
	ANTICIPO DE CLIENTES		\$ 207,900.00	
	VENTAS			\$ 608,750.00
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 52,110.50
	v/ liquidación #1, del anticipo y retención de la garantía del 2%.			
	Totales		\$ 660,860.50	\$ 660,860.50

En cada una de las estimaciones presentadas debe realizarse un registro contable similar, teniendo el debido cuidado de reconocer todos los derechos y obligaciones que se hayan adquirido, en función de las cuentas a utilizar; los montos cambiarán en cada estimación presentada y aprobada por ambas partes, según corresponda.

14. El día 29 de diciembre 2008 el contratista hace su segunda presentación de estimación para el cobro, por haberse acordado trimestral o por etapa, según detalle de conceptos y montos a continuación:

ESTIMACION DE OBRA No. 2	\$363,250.00
MENOS: Amortización de anticipo 22%	\$207,900.00
VALOR A FACTURAR	\$155,350.00
IVA 13%	\$20,195.50
SUB-TOTAL A COBRAR	\$175,545.50
MENOS: retención 2% garantía	(\$ 3,510.91)
LIQUIDO A RECIBIR	\$172,034.59

A continuación se presenta el registro contable de la de la Obra No.2

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
29/12/08	Partida No.13			
	CUENTAS POR COBRAR		\$ 172,034.59	
	Inversiones, S.A. de C.V.			
	RETENCIÓN POR COBRAR 2%		\$ 3,510.91	
	ANTICIPO DE CLIENTES		\$ 207,900.00	
	INGRESOS POR SERVICIOS			\$ 363,250.00
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 20,195.50
	v/ liquidación #2, y del anticipo y retención de la garantía del 2%.			
	Totales		\$ 383,445.50	\$ 383,445.50

En cada una de las estimaciones presentadas debe realizarse un registro contable similar, teniendo el debido cuidado de reconocer todos los derechos y obligaciones que se hayan adquirido, en función de las cuentas a utilizar; los montos cambiarán en cada presentada y aprobada por ambas partes, según corresponda.

2.3.2 DETERMINACION DEL GRADO DE AVANCE Y CIERRE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008.

Es importante que al cierre de un ejercicio contable y fiscal se analice el grado de avance del proyecto. Además se debe llevar un cuadro de control de las estimaciones.

**DETERMINACION GRADO DE AVANCE Y COSTOS A DEDUCIR
EDIFICIO LAYCO**

COSTO TOTAL DEL CONTRATO		\$ 1,950,000.00
CONCEPTOS	Estimación No.1	Estimación No.2
TRAMITES VARIOS	\$ 29,250.00	\$ -
MATERIALES	\$ 230,587.50	\$ 182,325.00
MANO DE OBRA	\$ 41,925.00	\$ 66,300.00
COSTOS INDIRECTOS	\$ 146,737.50	\$ 82,875.00
	\$ 448,500.00	\$ 331,500.00
GRADO DE AVANCE AL 31/12/2008		\$ 780,000.00
INGRESO TOTAL DEL CONTRATO	\$ 2,700,000.00	
INGRESOS DEVENGASO	\$ 608,750.00	\$ 363,250.00
INGRESOS AL 31/12/2008	\$ 972,000.00	
Porcentaje Ingresos Devengados	36.00%	
COSTOS AL 31/12/2008	\$ 780,000.00	
Porcentaje a aplicar a costos	36.00%	
COSTOS A DEDUCIR AL 31/12/2008	\$ 702,000.00	
COSTOS A DIFERIR AL 31/12/2008	\$ 78,000.00*	
*Los costos a diferir son el resultado del análisis del grado de avance, tomando en cuenta lo que establece el Art. 27 RLISR, el cual establece que debe hacerse una proporción de los costos a deducirse tomando de referencia el grado de avance determinado a partir de los ingresos.		

Registro contable de los costos diferidos al 31 de diciembre de 2008.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
29/12/08	Partida No.14			
	COSTOS DIFERIDOS		\$ 78,000.00	
	Edificio Layco			
	COSTOS POR PROYECTOS			\$ 78,000.00
	v/Registro de los costos a diferir al 31/12/2008			
	Totales		\$ 78,000.00	\$ 78,000.00

EL DESARROLLO, S.A. DE C.V. (EDIFICIO LAYCO)
(Compañía Salvadoreña)
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

INGRESOS		\$ 972,000.00
Menos:		
COSTOS Y GASTOS		\$ 780,000.00
UTILIDAD BRUTA		\$ 192,000.00
Más:		
OTROS INGRESOS		\$ 1,200.00
Ganancia de Capital	\$ 1,200.00	
UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTOS		\$ 193,200.00
Menos:		
RESERVA LEGAL 7%		\$ 13,524.00
UTILIDAD ANTES DE ISR		\$ 179,676.00
Menos:		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		\$ 64,239.00
UTILIDAD DEL EJERCICIO		<u>\$ 115,437.00</u>

REP. LEGAL

CONTADOR

AUDITOR

EL DESARROLLO, S.A. DE C.V. (EDIFICIO LAYCO)
(Compañía Salvadoreña)
CONCILIACION FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008
(En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)

CONCEPTO			AÑO 2008
UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTOS			\$ 193,200.00
Menos:			
RESERVA LEGAL			\$ 13,524.00
GANANCIA DE CAPITAL			\$ 1,200.00
Más:			
COSTOS DIFERIDOS			\$ 78,000.00
GASTOS NO DEDUCIBLES			\$ -
RENTA ORDINARIA IMPONIBLE			\$ 256,476.00
ISR 25%			\$ 64,119.00
Más:			
GANANCIA DE CAPITAL			\$ 1,200.00
ISR 10%			\$ 120.00
TOTAL IMPUESTO DETERMINADO			\$ 64,239.00

REP. LEGAL

CONTADOR

AUDITOR

2.3.3 CUADRO RESUMEN DE LAS ESTIMACIONES.

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.

PROYECTO: "EDIFICIO LAYCO"

DETALLE DE LIQUIDACIONES						
CONCEPTOS	Estimación No.1	Estimación No.2	Estimación No.3	Estimación No.4	Estimación No.5	TOTAL
Monto del contrato	\$ 2700,000.00					
Anticipo 35% del monto	\$ 945,000.00					
ESTIMACION DE OBRA	\$ 608,750.00	\$ 363,250.00	\$ 648,000.00	\$ 648,000.00	\$ 432,000.00	\$2,700,000.00
MENOS: de 22% de anticipo	\$ 207,900.00	\$ 207,900.00	\$ 207,900.00	\$ 207,900.00	\$ 113,400.00	\$ 945,000.00
VALOR A FACTURAR	\$ 400,850.00	\$ 155,350.00	\$ 440,100.00	\$ 440,100.00	\$ 318,600.00	\$1,755,000.00
IVA 13%	\$ 52,110.50	\$ 20,195.50	\$ 57,213.00	\$ 57,213.00	\$ 41,418.00	\$ 228,150.00
SUB-TOTAL A COBRAR	\$ 452,960.50	\$ 175,545.50	\$ 497,313.00	\$ 497,313.00	\$ 360,018.00	\$1,983,150.00
MENOS: retención 2% garantía	\$ (9,059.21)	\$ (3,510.91)	\$ (9,946.26)	\$ (9,946.26)	\$ (7,200.36)	\$ (39,663.00)
MONTO A COBRAR SEGÚN ESTIMACIONES	\$ 443,901.29	\$ 172,034.59	\$ 487,366.74	\$ 487,366.74	\$ 352,817.64	\$1,943,487.00

Supervisor del Proyecto

Ingeniero a Cargo

Contador

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.

PROYECTO "EDIFICIO LAYCO"

ESTIMACION DE OBRA No.1

Monto del contrato \$2700,000.00
 Anticipo 35% del monto \$ 945,000.00

ESTIMACION DE OBRA No. 1		\$ 608,750.00
MENOS: Amortización de anticipo 22%		\$ 207,900.00
VALOR PENDIENTE DE FACTURAR		\$ 400,850.00
IVA 13%		\$ 52,110.50
SUB-TOTAL A COBRAR		\$ 452,960.50
MENOS: retención 2% garantía		\$ 9,059.21
LIQUIDO A RECIBIR		\$ 443,901.29

CONTROL DE ESTIMACIONES PENDIENTE DE COBRO		
Estimación de obra #1		\$ 443,901.29
Mas Acumulado anterior		\$ -
Acumulado actual		\$ 443,901.29
CONTROL DE ANTICIPO		
Estimación de obra #1		\$ 207,900.00
Mas Acumulado anterior		\$ -
Acumulado actual		\$ 207,900.00
CONTROL RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		
Estimación de obra #1		\$ 9,059.21
Mas Acumulado anterior		\$ -
Acumulado actual		\$ 9,059.21

Diez días hábiles para revisar y efectuar pago.

CONSTRUCTORA EL DESARROLLO S.A. DE C.V.

PROYECTO "EDIFICIO LAYCO"

ESTIMACION DE OBRA No.4

Monto del contrato \$2700,000.00

Anticipo 35% del monto \$ 945,000.00

ESTIMACION DE OBRA No. 4		\$ 648,000.00
MENOS: amortización de 22% de anticipo		\$ 207,900.00
VALOR PENDIENTE DE FACTURAR		\$ 440,100.00
A FACTURAR		
IVA 13%		\$ 57,213.00
SUB-TOTAL A COBRAR		\$ 497,313.00
MENOS: retención 2% garantía		\$ 9,946.26
LIQUIDO A RECIBIR		\$ 487,366.74

CONTROL DE ESTIMACIONES PENDIENTE DE COBRO		
Estimación de obra #4		\$ 487,366.74
Mas Acumulado anterior		\$ 1103,302.62
Acumulado actual		\$ 1590,669.36
CONTROL DE ANTICIPO		
Estimación de obra #4		\$ 207,900.00
Mas Acumulado anterior		\$ 623,700.00
Acumulado actual		\$ 831,600.00
CONTROL RETENCION FIEL CUMPLIMIENTO		
Estimación de obra #4		\$ 9,946.26
Mas Acumulado anterior		\$ 22,516.38
Acumulado actual		\$ 32,462.64

Diez días hábiles para revisar y efectuar pago.

2.3.4 REGISTRO CONTABLE DE LA LIQUIDACION TOTAL DEL PROYECTO.

Considerando que ha finalizado la ejecución del proyecto de la construcción del "Edificio Layco" y que ha sido presentada y cobrada la estimación final y el contratante a recibido la obra a su satisfacción, se procede al reintegro de la garantía del 2% que fue retenida en cada una de las estimaciones.

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
12/09/09	Partida No.15			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$39,663.00	
	Bancos	\$39,663.00		
	RETENCIONES POR COBRAR			\$39,663.00
	V/Registro cobro del 2% retenido en concepto de garantía en cada liquidación.			
	Totales		\$39,663.00	\$39,663.00

CONCLUSIÓN:

Haciendo una armonización de todos los aspectos antes mencionados, se puede apreciar que los contratos de construcción comprenden una serie de operaciones a las cuales es necesario dar el tratamiento tributario y financiero adecuado, en función de las normativas aplicables en cada caso, por lo que la presente investigación servirá como una herramienta para la administración dentro de las empresas y el aporte que pueda brindar a los profesionales de la Contaduría Pública. Para ello será necesario el desarrollo de un caso práctico que ilustre de una forma clara y fácil cada una de las operaciones relacionadas a los contratos de construcción, identificando el tratamiento correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- **Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)**. 2007. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C México. D.F. IMCP Pág. 933

Leyes

- **Asamblea Legislativa de El Salvador**, Decreto Legislativo N° 134 "LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- **Asamblea Legislativa de El Salvador**, Decreto Legislativo N° 230 "CODIGO TRIBUTARIO"
- **Órgano Ejecutivo de El Salvador**, Decreto Ley "CODIGO CIVIL"
- **Asamblea Legislativa de El Salvador**, Decreto Legislativo N° 296 "LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS"

Trabajos de Graduación

- **Flores Ramírez, Diana Ivette;** Año 2004. "*Adecuación del Tratamiento Contable de los subcontratos de empresas constructoras*" Trabajo de Graduación para optar al grado de licenciado en contaduría pública. Universidad de El salvador.

- **Rivas Alfaro, Saúl Evelio;** Diciembre 2004 "*Guía de Procedimientos Contables de Contratos de Construcción a Largo Plazo*" Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad Modular Abierta.

Páginas Web

- **Echenique Ríos, Natalia;** "*Tipos de Contrato*"; (En línea).Citado el 27- Sep-2009. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos10/coconst/coconst.shtml>

ANEXOS

METODOLOGIA UTILIZADA.

Tipo de Investigación:

El método de investigación a utilizar es el Hipotético - Deductivo, por medio del cual se analizarán variables de áreas específicas, tomando en cuenta la contabilidad financiera y las leyes Tributarias, aplicables en forma integrada. El objetivo de lo antes mencionado es llegar a conclusiones basadas en la información bibliográfica disponible.

Problema Observado:

Falta de documentos bibliográficos sobre el tratamiento contable y tributario de las operaciones derivadas de los contratos de construcción, como una herramienta de consulta.

Objetivo de la Investigación:

Estudiar cual es el tratamiento Tributario y Financiero que debe aplicarse a las operaciones derivadas de los Contratos de Construcción, que sirva como una herramienta a utilizar por el profesional de Contaduría Pública en El Salvador.

Unidad de Observación:

La unidad de análisis en esta investigación la conforman las empresas constructoras, las cuales operan bajo la figura de los contratos de construcción, a fin de analizar cual es el tratamiento contable y tributario por parte de éstas entidades a las operaciones derivadas de los contratos de construcción, tomando como base la NIC 11 y la normativa tributaria vigente en El Salvador.

Ficha Técnica:

- Sistematización Bibliográfica
- Entrevista

Se llevará a cabo una recopilación de la información teórica existente sobre el área objeto de estudio, a través de fichas bibliográficas y entrevistas con profesionales que laboran en el área contable de las empresas constructoras; con el propósito de presentar la base sobre la cual se sustenta la investigación.

ANEXO #3

Entrevista con personal del área de contabilidad de una empresa constructora:

1. ¿Qué tipos de contratos se celebran en el sector construcción de El Salvador?
2. ¿Qué tipos de garantías se utilizan en la actualidad cuando se formaliza un contrato de construcción?
3. ¿Aplican la NIC 11 en las operaciones contables respecto a los contratos de construcción?
4. ¿Qué tipos de controles se manejan para el desarrollo de los contratos de construcción?
5. ¿Cómo se determina el grado de avance de un contrato de construcción?
6. ¿Llevan conciliaciones de ingresos para efectos de presentación de las declaraciones tributarias, respecto a los registros contables?
7. ¿Qué leyes laborales o de otro tipo aplican?

ANEXO #4

**EL DESARROLLO, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO PARA LICITACION
EDIFICIO LOS HEROES**

Monto Total del Contrato \$3,360,000.00

INSUMOS A NECESITAR EN CADA ETAPA			
Trámites y servicios legales			
			\$ 50,400.00
Elaboración de la base del edificio.		4 meses	\$ 722,400.00
Mano de obra	\$ 72,240.00		
Materiales	\$ 397,320.00		
Costos Indirectos	\$ 252,840.00		
Elaboración del parqueo subterráneo.		2 meses	\$ 235,200.00
Mano de obra	\$ 47,040.00		
Materiales	\$ 129,360.00		
Costos Indirectos	\$ 58,800.00		
Elaboración del parqueo a la redonda			\$ 201,600.00
Mano de obra	\$ 40,320.00		
Materiales	\$ 110,880.00		
Costos Indirectos	\$ 50,400.00		
Elaboración del primer nivel.		3 meses	\$ 403,200.00
Mano de obra	\$ 100,800.00		
Materiales	\$ 181,440.00		
Costos Indirectos	\$ 120,960.00		
Elaboración de segundo nivel.		2 meses	\$ 403,200.00
Mano de obra	\$ 112,896.00		
Materiales	\$ 141,120.00		
Costos Indirectos	\$ 149,184.00		

ANEXO #5

Elaboración del tercer nivel.		2 meses	\$ 403,200.00
Mano de obra	\$ 116,928.00		
Materiales	\$ 133,056.00		
Costos Indirectos	\$ 153,216.00		
Elaboración del cuarto nivel.		2 meses	\$ 403,200.00
Mano de obra	\$ 120,960.00		
Materiales	\$ 124,992.00		
Costos Indirectos	\$ 157,248.00		
Elaboración del quinto nivel.		3 meses	\$ 537,600.00
Mano de obra	\$ 155,904.00		
Materiales	\$ 188,160.00		
Costos Indirectos	\$ 193,536.00		
TOTAL COSTO DEL CONTRATO		18 meses	\$3,360,000.00

ANEXO #6

EL DESARROLLO, S.A. DE C.V. PRESUPUESTO PARA LICITACION EDIFICIO LAYCO

Monto Total del Contrato \$2,700,000.00

DETALLE POR CADA ETAPA		
Trámites y servicios legales.	\$ 40,500.00	\$ 40,500.00
Base del Edificio	3 meses	\$ 580,500.00
Mano de obra	\$ 58,050.00	
Materiales	\$ 319,275.00	
Costos Indirectos	\$ 203,175.00	
Parqueo subterráneo	2 meses	\$ 189,000.00
Mano de obra	\$ 37,800.00	
Materiales	\$ 103,950.00	
Costos Indirectos	\$ 47,250.00	
Parqueo a la redonda		\$ 162,000.00
Mano de obra	\$ 32,400.00	
Materiales	\$ 89,100.00	
Costos Indirectos	\$ 40,500.00	
Primer nivel	3 meses	\$ 324,000.00
Mano de obra	\$ 81,000.00	
Materiales	\$ 145,800.00	
Costos Indirectos	\$ 97,200.00	
Segundo nivel	2 meses	\$ 324,000.00
Mano de obra	\$ 90,720.00	
Materiales	\$ 113,400.00	
Costos Indirectos	\$ 119,880.00	
Tercer Nivel	1.5 meses	\$ 324,000.00
Mano de obra	\$ 93,960.00	
Materiales	\$ 106,920.00	
Costos Indirectos	\$ 123,120.00	

ANEXO #7

Cuarto nivel	1.5 meses	\$ 324,000.00
Mano de obra	\$ 97,200.00	
Materiales	\$ 100,440.00	
Costos Indirectos	\$ 126,360.00	
Quinto nivel	2 meses	\$ 432,000.00
Mano de obra	\$ 125,280.00	
Materiales	\$ 151,200.00	
Costos Indirectos	\$ 155,520.00	
TOTALES	\$2,700,000.00	\$2,700,000.00

ANEXO #8**EL DESARROLLO, S.A. DE C.V.
PRESUPUESTO DE COSTOS PARA LICITACION
EDIFICIO LAYCO****COSTO DEL CONTRATO \$1950,000.00**

INSUMOS A UTILIZAR EN CADA ETAPA		
Trámites y servicios legales		\$ 29,250.00
Base del edificio.		\$ 419,250.00
Mano de obra	\$ 41,925.00	
Materiales	\$ 230,587.50	
Costos Indirectos	\$ 146,737.50	
Parqueo subterráneo.		\$ 214,500.00
Mano de obra	\$ 42,900.00	
Materiales	\$ 117,975.00	
Costos Indirectos	\$ 53,625.00	
Parqueo a la redonda.		\$ 117,000.00
Mano de obra	\$ 23,400.00	
Materiales	\$ 64,350.00	
Costos Indirectos	\$ 29,250.00	
Primer nivel.		\$ 234,000.00
Mano de obra	\$ 58,500.00	
Materiales	\$ 105,300.00	
Costos Indirectos	\$ 70,200.00	
Segundo nivel.		\$ 234,000.00
Mano de obra	\$ 65,520.00	
Materiales	\$ 81,900.00	
Costos Indirectos	\$ 86,580.00	

ANEXO #9

Tercer nivel.		\$ 234,000.00
Mano de obra	\$ 67,860.00	
Materiales	\$ 77,220.00	
Costos Indirectos	\$ 88,920.00	
Cuarto nivel.		\$ 234,000.00
Mano de obra	\$ 70,200.00	
Materiales	\$ 72,540.00	
Costos Indirectos	\$ 91,260.00	
Quinto nivel.		\$ 234,000.00
Mano de obra	\$ 67,860.00	
Materiales	\$ 81,900.00	
Costos Indirectos	\$ 84,240.00	
TOTALES	\$1950,000.00	\$1950,000.00

ANEXO #10

EL DESARROLLO, S.A. DE C.V.
PROYECTO "EDIFICIO LOS HEROES"
PLANILLAS DE SUELDOS SEGUNDA QUINCENA JUNIO 2008

	EMPLEADO	SUELDO	ISSS	AFP	RENTA		LIQUIDO	LIQUIDO
		MENSUAL			MENSUAL	QUINCENAL	MENSUAL	QUINCENAL
1	CARLOS PEREZ	\$ 528.00	\$ 15.84	\$ 33.00	\$ 31.41	\$ 15.71	\$ 447.75	\$ 223.87
2	JOSE AGUIRRE	\$ 1,000.00	\$ 20.57	\$ 62.50	\$ 95.12	\$ 47.56	\$ 821.81	\$ 410.91
3	MANUEL RAMOS	\$ 1,500.00	\$ 20.57	\$ 93.75	\$ 188.87	\$ 94.43	\$ 1,196.81	\$ 598.41
4	TOMAS LAGOS	\$ 1,705.00	\$ 20.57	\$ 106.56	\$ 227.31	\$ 113.65	\$ 1,350.56	\$ 675.28
5	TERESA CERNA	\$ 530.00	\$ 15.90	\$ 33.13	\$ 31.60	\$ 15.80	\$ 449.37	\$ 224.69
6	VILMA PALMA	\$ 710.00	\$ 20.57	\$ 44.38	\$ 48.48	\$ 24.24	\$ 596.58	\$ 298.29
7	ANTONIA RENDEROS	\$ 825.00	\$ 20.57	\$ 51.56	\$ 62.31	\$ 31.15	\$ 690.56	\$ 345.28
8	ANGEL LOPEZ	\$ 527.00	\$ 15.81	\$ 32.94	\$ 31.32	\$ 15.66	\$ 446.93	\$ 223.47
9	HUGO MIRANDA	\$ 553.00	\$ 16.59	\$ 34.56	\$ 33.76	\$ 16.88	\$ 468.09	\$ 234.05
10	LUIS ESCOBAR	\$ 575.00	\$ 17.25	\$ 35.94	\$ 35.82	\$ 17.91	\$ 485.99	\$ 243.00
11	CARLS DIAZ	\$ 825.00	\$ 20.57	\$ 51.56	\$ 62.31	\$ 31.15	\$ 690.56	\$ 345.28
12	ADONAY REYES	\$ 753.00	\$ 20.57	\$ 47.06	\$ 52.51	\$ 26.25	\$ 632.86	\$ 316.43
13	ENRIQUE CLAROS	\$ 600.00	\$ 18.00	\$ 37.50	\$ 38.16	\$ 19.08	\$ 506.34	\$ 253.17
14	EVER FLORES	\$ 587.00	\$ 17.61	\$ 36.69	\$ 36.94	\$ 18.47	\$ 495.76	\$ 247.88
15	NELSON DIAZ	\$ 900.00	\$ 20.57	\$ 56.25	\$ 76.37	\$ 38.18	\$ 746.81	\$ 373.41
16	PEDRO RAMOS	\$ 575.00	\$ 17.25	\$ 35.94	\$ 35.82	\$ 17.91	\$ 485.99	\$ 243.00
17	MELVIN PEREZ	\$ 500.00	\$ 15.00	\$ 31.25	\$ 19.98	\$ 9.99	\$ 433.77	\$ 216.89
18	OSCAR VASQUEZ	\$ 789.00	\$ 20.57	\$ 49.31	\$ 55.88	\$ 27.94	\$ 663.23	\$ 331.62
19	VICTOR TEVEZ	\$ 575.00	\$ 17.25	\$ 35.94	\$ 35.82	\$ 17.91	\$ 485.99	\$ 243.00
20	RICARDO CASILLAS	\$ 503.00	\$ 15.09	\$ 31.44	\$ 29.07	\$ 14.53	\$ 427.40	\$ 213.70
	TOTALES	\$15,060.00	\$ 366.73	\$ 941.25	\$ 1,228.84	\$ 614.42	\$ 12,523.18	\$ 6,261.59

ELABORADA POR:

REVISADA POR

ANEXO #11

EL DESARROLLO, S.A. DE C.V.

PROYECTO "EDIFICIO LYCO"

PLANILLAS DE SUELDOS SEGUNDA QUINCENA JUNIO 2008

	EMPLEADO	SUELDO	ISSS	AFP	RENTA	RENTA	LIQUIDO	LIQUIDO
	JUNIO	MENSUAL			MENSUAL	QUINCENAL	MENSUAL	QUINCENAL
1	CARLOS PEREZ	\$ 794.00	\$ 20.57	\$ 49.63	\$ 56.35	\$ 28.18	\$ 667.45	\$ 333.73
2	JOSE AGUIRRE	\$1,000.00	\$ 20.57	\$ 62.50	\$ 95.12	\$ 47.56	\$ 821.81	\$ 410.91
3	MANUEL RAMOS	\$ 500.00	\$ 15.00	\$ 31.25	\$ 19.98	\$ 9.99	\$ 433.77	\$ 216.89
4	TOMAS LAGOS	\$1,640.00	\$ 20.57	\$ 102.50	\$ 215.12	\$ 107.56	\$1,301.81	\$ 650.91
5	ESTER RAMIREZ	\$ 734.00	\$ 20.57	\$ 45.88	\$ 50.73	\$ 25.36	\$ 616.83	\$ 308.41
6	TERESA CERNA	\$ 530.00	\$ 15.90	\$ 33.13	\$ 31.60	\$ 15.80	\$ 449.37	\$ 224.69
7	VILMA PALMA	\$ 900.00	\$ 20.57	\$ 56.25	\$ 76.37	\$ 38.18	\$ 746.81	\$ 373.41
8	ANTONIA RENDEROS	\$ 825.00	\$ 20.57	\$ 51.56	\$ 62.31	\$ 31.15	\$ 690.56	\$ 345.28
9	ERNESTO PEREZ	\$ 807.00	\$ 20.57	\$ 50.44	\$ 57.57	\$ 28.78	\$ 678.42	\$ 339.21
10	ANGEL LOPEZ	\$ 720.00	\$ 20.57	\$ 45.00	\$ 49.41	\$ 24.71	\$ 605.02	\$ 302.51
11	HUGO MIRANDA	\$ 710.00	\$ 20.57	\$ 44.38	\$ 48.48	\$ 24.24	\$ 596.58	\$ 298.29
12	LUIS ESCOBAR	\$ 575.00	\$ 17.25	\$ 35.94	\$ 35.82	\$ 17.91	\$ 485.99	\$ 243.00
13	EFRAIN PERLA	\$ 593.00	\$ 17.79	\$ 37.06	\$ 37.51	\$ 18.75	\$ 500.64	\$ 250.32
14	ADONAY REYES	\$ 503.00	\$ 15.09	\$ 31.44	\$ 29.07	\$ 14.53	\$ 427.40	\$ 213.70
15	ENRIQUE CLAROS	\$ 600.00	\$ 18.00	\$ 37.50	\$ 38.16	\$ 19.08	\$ 506.34	\$ 253.17
16	EVER FLORES	\$ 687.82	\$ 20.57	\$ 42.99	\$ 46.40	\$ 23.20	\$ 577.86	\$ 288.93
17	NELSON DIAZ	\$ 900.00	\$ 20.57	\$ 56.25	\$ 76.37	\$ 38.18	\$ 746.81	\$ 373.41
18	MARLON GALINDO	\$ 500.00	\$ 15.00	\$ 31.25	\$ 19.98	\$ 9.99	\$ 433.77	\$ 216.89
19	PEDRO RAMOS	\$ 575.00	\$ 17.25	\$ 35.94	\$ 35.82	\$ 17.91	\$ 485.99	\$ 243.00
20	MELVIN PEREZ	\$ 500.00	\$ 15.00	\$ 31.25	\$ 19.98	\$ 9.99	\$ 433.77	\$ 216.89
21	OSCAR VASQUEZ	\$ 614.00	\$ 18.42	\$ 38.38	\$ 39.48	\$ 19.74	\$ 517.73	\$ 258.86
22	VICTOR TEVEZ	\$ 575.00	\$ 17.25	\$ 35.94	\$ 35.82	\$ 17.91	\$ 485.99	\$ 243.00
23	RICARDO CASILLAS	\$ 567.18	\$ 17.02	\$ 35.45	\$ 35.09	\$ 17.54	\$ 479.63	\$ 239.81
	TOTALES	16,350.00	425.25	1,021.88	1,212.50	606.25	13,690.38	6,845.19

ELABORADA POR:

REVISADA POR

ANEXO #12

LIBRO DE VENTAS A CONSUMIDOR FINAL

EL DESARROLLO, S.A. DE C.V.
EDIFICIO LAYCO

MES: JUNIO

AÑO: 2008

NIT: 0614-100984-1013

NRC: 26-2

DIA	FACTURAS		VENTAS				VENTA TOTAL
	DEL No	AL No	EXENTAS		GRAVADAS		
			CTA PROPIA	CTA AJENA	LOCALES	EXPORTACIONES	
17/06/2008	1	2			\$1067,850.00		\$ 1067,850.00
TOTALES				\$ -	\$1067,850.00	\$ -	\$ 1067,850.00

CALCULO DEL DEBITO FISCAL

VENTAS BRUTAS	\$ 945,000.00
IVA DEBITO FISCAL	\$ 122,850.00
VENTAS NETAS	\$ 1067,850.00
VENTAS EXENTAS	\$ -
EXPORTACIONES	\$ -
VENTAS TOTALES	\$ 1067,850.00

Nombre y firma
Contador

ANEXO #13

LIBRO DE COMPRAS EDIFICIO LAYCO

NOMBRE: EL DESARROLLO, S.A. DE C.V.

MES: JUNIO AÑO: 2008

NIT: 0614-100984-101-3

NRC: 26-2

N°	FECHA EMISION	COMPROB.	NRC	NIT o DUI S.EXCLUIDO	PROVEEDOR	COMPRAS			CREDITO FISCAL	TOTAL COMPRAS	RETENCION 1%	COMPRAS S.EXCLUIDOS			
						EXENTAS							GRAVADAS		
													INTERNAS	IMPORTACION	INT
1	17/06/2008	00034	125		ASESUISA				\$ 4,800.00			\$ 624.00	\$ 5,424.00		
1	20-jun-08	00001			Bayron Obama					\$ 25,000.00		\$ 3,250.00	\$ 25,000.00		
2	25-jun-08	00011	211		Materiales Diversos				\$ 257,000.00			\$ 33,410.00	\$ 290,410.00	\$ 2,570.00	
3	27-jun-08	00012	222		Transportes Diversos,				\$ 15,112.00			\$ 1,964.56	\$ 17,076.56		
4	27-jun-08	00100		01010102-1	Antonio López							\$ -	\$ -		\$ 5,003.23
5	27-jun-08	00013	123		Herramientas S.A.				\$ 60,000.00			\$ 7,800.00	\$ 67,800.00		
TOTALES									\$ 336,912.00	\$ 25,000.00		\$ 47,048.56	\$ 405,710.56	\$ 2,570.00	\$ 5,003.23

CONTADOR