

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



"TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LOS SERVICIOS
DE CONSTRUCCION BAJO LOS ALCANCES DE LA LACAP"

Trabajo de investigación presentado por:

LAZO MAJANO, NANCY BELINDA
ROMERO PORTILLO, INGRYD LISSETT
RODRIGUEZ ESCOBAR, DAVID ALBERTO

Para Optar al Grado de:

LICENCIADA(O) EN CONTADURÍA PÚBLICA

Noviembre del 2010

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

Asesor Especialista : Lic. José David Avelar

Asesor Metodológico : Lic. Jorge Luis Martínez

Noviembre del 2010

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

Principalmente a nuestro padre celestial por ser quien nos colma de bendiciones y nos ha proporcionado de sabiduría e inteligencia necesaria para culminar nuestra carrera.

A Nuestros Padres por todo el Amor brindado en cada momento, sin su apoyo y comprensión no lo hubiésemos culminado con esta satisfacción que sentimos.

De forma general agradecemos toda la dedicación que nos brindaron los catedráticos, que con sus enseñanzas y orientación forjaron en nosotros el profesionalismo digno de un estudiante de la Universidad de El Salvador.

Y en especial a nuestros asesores de especialización que dedicaron su profesionalismo requerido para que fuera un éxito nuestro trabajo.

LOS AUTORES

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCION	iii

CAPITULO I

1	MARCO TEÓRICO	1
1.1	ANTECEDENTES DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS QUE PRESTAN SUS SERVICIOS AL SECTOR GUBERNAMENTAL	1
1.2	ASPECTOS TÉCNICOS APLICABLES A LAS OPERACIONES DE LAS EMPRESAS CONTRATISTAS	3
1.2.1	MARCO DE REFERENCIA NIC VERSIÓN COMPLETAS	3
1.2.1.1	NIC - 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	3
1.2.1.2	NIC - 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	4
1.2.1.3	NIC - 12 IMPUESTO A LAS GANACIAS	7
1.2.1.4	NIC - 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	7
1.2.1.5	NIC - 23 COSTOS POR PRÉSTAMOS	8
1.2.2	MARCO DE REFERENCIA NIIF PYMES	8
1.2.2.1	SECCIÓN 1 PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES	8
1.2.2.2	SECCIÓN 2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES	9
1.2.2.3	SECCIÓN 3 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	9
1.2.2.4	SECCIÓN 4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	9
1.2.2.5	SECCIÓN 5 ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS	10
1.2.2.6	SECCION 6 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS	10
1.2.2.7	SECCION 8 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	11
1.2.2.8	SECCION 17 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	12
1.2.2.9	SECCION 23 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	12
1.2.2.10	SECCION 25 COSTO POR PRÉSTAMOS	13
1.2.2.11	SECCION 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS	13
1.2.2.12	SECCION 35 TRASICION A LA NIIF PARA PYMES	14
1.3	ASPECTOS LEGALES APLICABLES A LAS OPERACIONES DE LAS EMPRESAS CONTRATISTAS	15
1.3.1	ASPECTOS TRIBUTARIOS	15
1.3.1.1	CÓDIGO TRIBUTARIO	15
1.3.1.2	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	18
1.3.1.3	LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS	19
1.3.2	DESARROLLO DE LAS LICITACIONES CON BASE A LACAP	25

CAPITULO II

2	PROPUESTA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.....	29
2.1	BASE TÉCNICA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.....	29
2.2	DEFINICIÓN DEL MÉTODO PARA LA CONTABILIZACIÓN DE GASTOS E INGRESOS.....	29
2.3	CARACTERÍSTICAS DE APLICACIÓN BAJO EL MÉTODO DE PORCENTAJE DE AVANCE.....	30
2.4	DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO.....	30
2.4.1	GASTOS PREVIOS A LA ADJUDICACIÓN DEL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.....	29
2.4.2	ADJUDICACIÓN Y CONTRATACIÓN DE LA EJECUCIÓN DE PROYECTO.....	31
2.4.2.1	ANTICIPO.....	33
2.4.2.2	ADQUISICIÓN DE PRÉSTAMO BANCARIO.....	34
2.4.2.3	RECLASIFICACIÓN DE GASTOS PREVIOS.....	36
2.4.3	EJECUCIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN OBRA EN PROCESO.....	39
2.4.3.1	OPERACIONES DEL MES DE SEPTIEMBRE.....	40
2.4.3.2	OPERACIONES DEL MES DE OCTUBRE CON PRIMERA ESTIMACION DE AVANCE DE OBRA.....	45
2.4.3.3	OPERACIONES DEL MES DE NOVIEMBRE.....	53
2.4.3.4	OPERACIONES DEL MES DE DICIEMBRE CON SEGUNDA ESTIMACION DE AVANCE DE OBRA.....	55
2.4.3.5	CIERRE DEL EJERCICIO CONTABLE.....	63
2.4.3.6	OPERACIONES DEL MES DE ENERO.....	73
2.4.3.7	OPERACIONES DEL MES DE FEBRERO CON ÚLTIMA ESTIMACION DE AVANCE DE OBRA.....	76
2.4.3.8	LIQUIDACIÓN DEL PROYECTO.....	83
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	90
	BIBLIOGRAFIA.....	91
	ANEXOS.....	93

RESUMEN EJECUTIVO

En la actualidad las empresas constructoras que prestan los servicios de construcción al sector público están en la obligación de cumplir con tres tipos de normativas legales, las cuales son: Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (LACAP); marco Legal-Tributario; y el marco de Referencia de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF-PYMES).

Se debe tomar en consideración que las últimas dos normativas han tenido cambios en su aplicación, ya que en cuanto a leyes tributarias se refiere; estas han sido reformadas en diciembre de 2009 y la NIIF-PYMES, según publicación del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) del 22 de enero de 2010, deben aplicarse obligatoriamente a partir del uno de enero de dos mil once. Por lo consiguiente, se observa la necesidad de conocer el tratamiento Contable-Tributario, debido a discrepancias que surgen en la aplicación de la Normativa Financiera y las Leyes Tributarias vigentes en El Salvador.

De acuerdo a la problemática antes mencionada, se desarrollará 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 y que sea una herramienta de uso para efectos académicos en la facultad de ciencias económicas de la Universidad de El Salvador.

El método de investigación utilizado fue el analítico-descriptivo y bibliográfico, analizando cada una de las fases para la ejecución de un proyecto en específico, tomando en consideración el marco de referencia de la NIIF-PYMES y el Legal-Tributario.

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, debiendo determinar las discrepancias que puedan surgir en una operación; sin embargo se recomienda mantenerse actualizado de acuerdo al surgimiento de cambios y/o nuevas normativas, o reformas tributarias que repercutan en las operaciones de servicios de construcción, esto es con la finalidad de lograr un mejor aprendizaje que sustente el criterio profesional de todo Contador Público.

INTRODUCCIÓN

La Sociedad se encuentra en un continuo y constante cambio, en cuanto a las diferentes normativas técnicas y legales vigentes en El Salvador, que en algunos casos se reforman o se inicia su implementación, esto conlleva a que a la contabilidad se le dé un valor agregado, buscando profesionales de la contaduría no tanto con experiencia sino con experticia, lo que significa tener la capacidad de comprender, asimilar y aplicar con celeridad los nuevos esquemas y tecnologías.

En el presente trabajo de investigación, uno de los objetivos principales que se persigue es el de ayudar a fortalecer el desempeño adecuado de la profesión para proporcionar seguridad y buen análisis para las toma de decisiones de los empresarios, contribuyendo a la vez al desarrollo económico. Todo esto enfocado a los diferentes escenarios que se presentan en las empresas constructoras al momento que prestan un servicio a una entidad gubernamental.

Por lo consiguiente, el documento se encuentra estructurado en dos capítulos, el primero consta de un marco teórico que contiene información sobre la normativa técnica contable, leyes tributarias y en específico la ley de adquisiciones y contrataciones de la administración pública y el segundo capítulo presenta un ejercicio práctico para la aplicación contable y tributario de las operaciones de un contrato de construcción en específico.

Todo esto con la finalidad de mostrar y hacer notar las implicaciones y consecuencias de la aplicación de las diferentes normativas que afectan dichas operaciones.

CAPITULO I

1 MARCO TEÓRICO

1.1 ANTECEDENTES DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS QUE PRESTAN SUS SERVICIOS AL SECTOR GUBERNAMENTAL

En los albores de la década de los noventa, El Salvador con la firma de los Acuerdos de Paz se apresuro a comenzar la labor de reconstrucción de la infraestructura más importante del país. Especialmente la más dañada por el conflicto armado. Cuando iniciaron dichas obras, el gobierno de turno se constituyó en el actor principal de esa nueva etapa, fungiendo como el ejecutor y administrador de cada uno de los proyectos de reconstrucción; sin embargo, la duda respecto de la transparencia en el desarrollo, contratación y ejecución de las obras, no tardo en sembrarse y difundirse en la población en general y en especial por aquellos sectores críticos de la misma sociedad, que se encargaron de sacar a la luz los yerros y vicios de la gestión gubernamental efectuada por los funcionarios encargados de la época, ya que la ejecución de los mismos, no se dio de la forma más idónea.

No obstante, la dirección tomada por el gobierno se enfrentó con el obstáculo de la insuficiencia de recursos económicos, humanos y técnicos; lo cual fue paleado en gran medida, por el apoyo aportado a través de donaciones y préstamos de países y organismos internacionales; fue entonces que se toma la decisión de involucrar a empresas del sector privado (nacionales e internacionales), las cuales se vieron beneficiadas con la adjudicación de los diferentes proyectos de reconstrucción que el Estado pondría en marcha a corto y largo plazo, pero esto incrementó aún más la problemática existente, ya que tales procesos de adjudicación no se realizaban de manera transparente.

Cabe mencionar, que una condicionante importante para el otorgamiento de créditos y financiamientos, fue la presión que generaron los Fondos Monetarios Internacionales, en cuanto a reformar estructuralmente el sistema tributario interno salvadoreño, lo que derivó en la implantación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de 1992 a la fecha; además, se produjo la derogatoria total del sistema plurifásico acumulativo instituido en la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres, como principal impuesto indirecto, sustituyéndose por el entonces, moderno sistema plurifásico no acumulativo, conocido como Impuesto al Valor Agregado (IVA), a través de la aprobación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, vigente a partir del mes de septiembre de 1992. Culminándose dicho proceso de reestructuración tributaria con la implantación del Código Tributario, vigente desde el 2001, como instrumento jurídico unificador y uniformador de la legislación tributaria interna salvadoreña, siendo de especial observancia por parte de las diferentes entidades gubernamentales y de obligatorio cumplimiento por parte de los diferentes ofertantes, para poder participar en las diferentes licitaciones.

Como se apuntó anteriormente, fueron las empresas dedicadas al servicio de la construcción, quienes contaron con acceso a capital invertible en actividades de reconstrucción, poniéndose en boga la licitación en instituciones gubernamentales; pero para formar parte de este proceso, las compañías constructoras tuvieron que acoplarse una nueva normativa, creada de manera ad-hoc para darle visos de transparencia a los procesos de contratación y/o adjudicación de proyectos; a través de una larga serie de alambicados procedimientos y obligaciones burocráticas legales a cumplir, sin los cuales no era posible la obtención de contratos de construcción, parte fundamental para la generación de ingresos

para dichas empresas, aunado a un arduo trabajo por parte de las áreas contables - tributarias de las mismas.

1.2 ASPECTOS TÉCNICOS APLICABLES A LAS OPERACIONES DE LAS EMPRESAS CONTRATISTAS

1.2.1 MARCO DE REFERENCIA NIIF VERSIÓN COMPLETAS

1.2.1.1 NIC - 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Esta NIC establece los lineamientos y bases para la preparación de estados financieros de propósito general, así mismo establece el esquema completo y las responsabilidades para la presentación de los estados financieros básicos, que en el caso de las empresas constructoras preparan por lo general anualmente bajo la hipótesis de negocio en marcha; es decir, se presume que el negocio está en continuidad excepto por cualquier situación que amerite denegar dicho planteamiento.

Esta norma es aplicable a las empresas constructoras debido a que estas reconocen dentro de sus estados financieros: activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos, otros cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo; toda esta información está contenida en las notas a los estados financieros. Para efecto de procedimientos de licitación pública estas preparan aparte de los estados financieros: un balance de comprobación, un análisis de desempeño y garantías siguientes:

- a) Mantenimiento de oferta.¹
- b) Buena inversión de anticipo.²
- c) Cumplimiento de contrato.³
- d) Buena obra.⁴

¹ Art. 33 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

² Art. 34 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

³ Art. 35 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

Lo cual permite en alguna medida tener una mejor apreciación de las cifras presentadas en los estados financieros y mayor seguridad en cuanto a la adjudicación por parte de la administración pública.

De acuerdo al párrafo diez, estas entidades están obligadas a rendir informe medioambiental debido a la importancia relativa que tienen los proyectos en el negocio en marcha de la compañía.

Las revelaciones más importantes que las empresas constructoras hacen en lo relativo a las políticas contables son la base para la elaboración de los estados financieros y las demás políticas contables que resulten relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Para el caso de las compañías en estudio, según el párrafo ciento trece se deberá revelar el efecto significativo de los importes reconocidos en los estados financieros como proyectos en proceso, ya que en esta nota se consolida una serie de criterios contables para el reconocimiento de costos y gastos atribuibles al proyecto así como la Propiedad, Planta y Equipo necesaria para tal efecto y que en consecuencia la gerencia la haya aprobado y autorizado de acuerdo a las políticas internas y a las condiciones contractuales del contrato.

1.2.1.2 NIC - 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

En esta norma se establece el tratamiento contable de costos e ingresos de contratos de construcción y este específicamente busca que cada transacción se registre apropiadamente en congruencia directa de la asociación causa y efecto de los costos

⁴ Art. 37 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

e ingresos de contratos de construcción en el ejercicio económico apropiado.

Técnicamente el contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo o de varios, relacionados íntimamente entre sí o interdependientes, en consecuencia de lo anterior la distribución de costo debe hacerse en forma proporcional a la fabricación conjunta en lo relativo a: tecnología, maquinaria u otros servicios de carácter complejo; cabe mencionar que también se deberán incluir en este apartado los servicios de gestión de proyecto, así como los costos por la demolición y rehabilitación de activo y la restauración del entorno después de la demolición.

En cuanto a los ingresos ordinarios que se reciben por los contratos de construcción conjunto, se debe medir y reconocer por separado, ya que los costos de dichos activos han sido reconocidos de forma dependiente.

Cuando se tenga un grupo de contratos procedente de un mismo cliente o de varios se contabilizara bajo la misma cuenta de proyecto en proceso cuando el grupo de contratos se negocia como un único paquete, o bien, cuando los contratos están íntimamente relacionados y por consiguiente estos se ejecutan simultáneamente, o en una secuencia continua.

Esta condición contable puede ser modificada si el contratante cambiara la condición pactada originariamente y el activo se contabilizaría por separado, por lo general en estos casos los activos difieren significativamente del diseño, la tecnología y la función del activo cubierto en el contrato original y que por lo consiguiente también se modificaría en términos de precio fijado del contrato que le preceda.

En lo relativo a los ingresos ordinarios del contrato, el importe inicial de lo acordado en el contrato se reconocerá como otro pasivo corriente hasta el momento en que se pueda registrar un avance de la obra.

Cualquier modificación en el contrato en lo concerniente a los reclamos e incentivos, se registrarán de acuerdo al párrafo once como ingresos ordinarios, siempre y cuando la medición sea fiable.

Los ingresos ordinarios se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir y dicho valor razonable se calcula con base al grado de incertidumbre que exista en la consecución del proyecto, razón por la cual pueden aumentar o disminuir de un periodo a otro, por condiciones como:

- a) Reclamaciones posteriores al ejercicio que finalizo el proyecto.
- b) Contratos de precios fijo que pueden aumentar por revisión en la clausula de precios.
- c) Ingresos procedentes de un contrato que disminuye por falta de cumplimiento del contratista.
- d) Entre otros.

Las modificaciones de los contratos se incluyen en los ingresos ordinarios, cuando es probable que el cliente apruebe el plan de modificación y la cuantía de ingresos ordinarios se ve afectada y por consiguiente esta modificación puede ser medible con fiabilidad.

Se entiende que la reclamación es la cantidad que el contratista espera cobrar de su cliente o de un tercero, por los costos no incluidos en el precio del contrato y que contablemente por lo general se contabiliza como un activo contingente; sin embargo, estas reclamaciones representan un grado de incertidumbre y

dependiendo de las negociaciones se incluirán como ingresos ordinarios del periodo siempre y cuando sea probable que el cliente acepte la reclamación o que dicho monto puede ser medido con suficiente fiabilidad.

1.2.1.3 NIC - 12 IMPUESTO A LAS GANACIAS

Se establece el tratamiento contable del impuesto en relación a la futura recuperación o liquidación del monto de los libros de los activos o pasivos que se han reconocido en el balance de la entidad, en el caso de la empresas constructoras se aplica en el momento de reconocer transacciones y hechos generadores de impuestos en ejercicios diferentes al ejercicio fiscal siempre y cuando estos hayan sido reconocidos en los estados financieros.

1.2.1.4 NIC - 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

El tratamiento contable Propiedad Planta y Equipo para las entidades, requiere de una medición fiable, comprobable y medible en los estados financieros, razón por la cual es determinante identificar los costos de adquisición y los valores que representan los activos en la fecha del balance.

Las principales alternativas que se presentan en estas partidas en las constructoras, es en el momento de capitalizar una Propiedad Planta y Equipo en el proyecto o bien darle un tratamiento independiente, que se amorticen en cargos periódicos por depreciación y por lo general estos son reconocidos como resultados del ejercicio.

1.2.1.5 NIC - 23 COSTOS POR PRÉSTAMOS

Los costos por préstamos incluyen todas aquellas erogaciones que la empresa debe registrar por intereses bancarios, amortizaciones y descuentos por primas en préstamos, amortizaciones de costos adicionales incurridos en los preparativos de préstamos, cargos financieros por arrendamiento financiero, así como también aquellos cambios considerados con la fluctuación de la moneda extranjera cuando se hace el ajuste por intereses.

1.2.2 MARCO DE REFERENCIA NIIF PYMES

Según resolución No. 01/2010, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría establece, que a partir del primero de enero del dos mil once, entrará en vigencia la aplicación de las normas internacionales de información financiera para pequeñas y medianas entidades (NIIF-PYMES) por lo que el caso práctico se desarrollará bajo este enfoque.

1.2.2.1 SECCIÓN 1 PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

En esta sección de la normativa, se concentra el alcance que tendrán las NIIF para Pymes, además describe las características que deben tener las entidades para las cuales está destinada, cabe enfatizar que esta sección es una introducción para lograr determinar si una entidad tiene o no obligación pública de rendir cuentas.

1.2.2.2 SECCIÓN 2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES

Esta sección se refiere al objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades, el cual es suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento y los cambios económicos, cualidades que hacen que dicha información sea útil para la toma de decisiones. Al mismo tiempo detalla los conceptos y principios básicos de los estados financieros de las PYMES.

El párrafo 23 literal b) define como gastos aquellos decrementos en los beneficios económicos, producidos en el periodo contable que se informa.

El párrafo 42 establece, que el reconocimiento del gasto proviene directamente de la medición de activos y pasivos.

1.2.2.3 SECCIÓN 3 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Establece cuales son los componentes de un conjunto completo de estados financieros, los criterios para identificarlos y en si todos lo requerimientos generales para su presentación. También especifica la frecuencia mínima con la que se deben presentar, reflejando razonabilidad y además se refiere a que la información presentada debe ser fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de los sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

1.2.2.4 SECCIÓN 4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

En esta sección se detalla la información a presentar del estado de situación financiera denominado Balance, en el cual se muestran los activos, pasivos y patrimonio de una entidad al final de un periodo específico del cual se informa y cuando sea

relevante para la comprensión del mismo estado, este deberá presentar partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Otros aspectos importantes, son el de detallar por separado sus activos y pasivos en corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, de acuerdo a los párrafos del 4.5 al 4.8, excepto cuando la información presentada este basada en el grado de liquidez y esta sea fiable y relevante.

1.2.2.5 SECCIÓN 5 ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS

Las empresas tendrán la obligación de presentar aparte del estado de resultados un Estado de Resultados Integral, en el cual se presentarán todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo. La diferencia con el estado de resultados es que, en este se omitirán las partidas que estén reconocidas en el estado de resultado integral.

1.2.2.6 SECCION 6 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS

En esta sección se establecen los requerimientos para presentar el estado de cambios en el patrimonio de una entidad para un periodo, dentro de este se muestran las partidas de ingresos y gastos del estado de resultados del mismo periodo, los efectos de los cambios de las políticas contables y si hubieren errores reconocidos, importes de inversiones hechas, dividendos y otras distribuciones recibidas durante el periodo que se informa, por parte de los inversores en patrimonio.

El estado de resultados y ganancias acumuladas, revela los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo

sobre el que se informa. Además el párrafo 3.18 permite a una entidad que presente dicho estado en lugar de un estado de resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en el patrimonio surgen en el periodo en que se presentan los estados financieros y con resultados tales como pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Asimismo se presentara la información exigida por la sección 5 Estados del Resultado Integral y Estados de Resultados, las siguientes partidas:

- a) Ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa.
- b) Dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar.
- c) Re-expresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores.
- d) Re-expresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables.
- e) Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

1.2.2.7 SECCION 8 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las notas a los estados financieros proporcionan representaciones que narran la información presentada dentro de estos o bien descomposiciones de partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidos en ellos.

Los diferentes estados a los que anteriormente se refiere son los siguientes:

- a) Estado de Situación Financiera,
- b) Estado del Resultado Integra,

- c) Estado de Resultados,
- d) Estados de Resultados y Ganancias Acumuladas Combinado,
- e) Estado de Cambios en el Patrimonio y
- f) Estado de Flujo de Efectivo.

1.2.2.8 SECCION 17 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Esta sección menciona la aplicación que se le debe dar a la contabilización de las Propiedad, Planta y Equipo, así como también a las Propiedades de Inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. Por medio de esta sección se logra comprender la distinción de las partidas de propiedades, planta y equipo de otros activos de una entidad, además se centra en la forma de cómo se debe presentar y revelar la información en los Estados Financieros.

1.2.2.9 SECCION 23 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Esta sección facilita el entendimiento de los requerimientos esenciales que se necesitan para la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias.

Menciona que deben ser medidos al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

En el caso de las empresas constructoras, se reconocen como ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia, al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa. Generalmente los requerimientos que

establece esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato o a un grupo de contratos para reflejar la esencia económica de éstos.

1.2.2.10 SECCION 25 COSTO POR PRÉSTAMOS

Esta sección determina los costos por prestamos, en el cual establece que estos deberán reconocerse como gastos en resultados del periodo en que se incurre; es decir, los costos ya no se vuelven capitalizables, cabe mencionar que esta tipo de medición requiere la utilización de la técnica del método de interés efectivo de los pasivos financieros, que no están a su valor razonable. Esta sección no requiere ninguna otra información adicional; sin embargo, la aplicación del costo por intereses deberá evaluarse por separado de acuerdo al tipo de empresa o las condiciones que estén establecidas en el contrato de construcción; es decir, a las condiciones contractuales que se hayan establecido.

En el caso de que las empresas constructoras no consideren suficientes los criterios de medición y registro de las NIIF para PYMES, podrán aplicar la NIC 11 de la versión completa, según el prólogo a las NIIF para PYMES (Párrafo 4; 9 y 10).

1.2.2.11 SECCION 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Esta sección se relaciona con la contabilización del impuesto a las ganancias y para ello se pretende que una entidad reconozca los resultados fiscales actuales y futuros de transacciones que se hayan registrado en los estados financieros. Dichos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el

impuesto diferido. Generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual. Así también el efecto fiscal proveniente de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento derivado de periodos anteriores.

Por otra parte esta sección detalla las diferentes formas de llevar a cabo la contabilización del impuesto a las ganancias, siendo una herramienta para el adecuado registro de las diferentes circunstancias que se vallan dando en el reconocimiento fiscal que se refleja dentro del estado de resultados.

1.2.2.12 SECCION 35 TRANSICION A LA NIIF PARA PYMES

Esta sección se empleara, en una entidad que adopte por primera vez la NIIF para PYMES, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en la versión completa de las NIC o en los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) preparando así, sus primeros estados financieros anuales, en los cuales se hace una declaración, explícita y sin reversa del cumplimiento de la NIIF. Si esta entidad dejare de utilizarlas durante uno o más periodos sobre los que se informa y debe adoptarlas nuevamente, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a la nueva adopción.

1.3 ASPECTOS LEGALES APLICABLES A LAS OPERACIONES DE LAS EMPRESAS CONTRATISTAS

1.3.1 ASPECTOS TRIBUTARIOS

1.3.1.1 CÓDIGO TRIBUTARIO

De conformidad con la legislación tributaria, las empresas constructoras se encuentran sometidas al cumplimiento de obligaciones de carácter sustantivo y formal, consecuentes a la realización de operaciones de transferencia de bienes muebles y prestaciones de servicios a favor de terceros.

La obligación sustantiva, de conformidad con los Arts. 69 Y siguientes del Código Tributario, es entendida como la prestación efectiva de la obligación tributaria, a través de los medios de pago estipulados por el mismo, rendido directamente por el propio contribuyente o por sujetos pasivos facultados en calidad de agentes de retención, ya sea que dicho pago se efectúe en carácter de impuesto definitivo o se brinde como pago anticipado del mismo.

Respecto de las obligaciones formales, éstas se entienden como aquel conjunto de deberes de dar, hacer o no hacer, encaminadas a asegurar el cumplimiento de la obligación de pago del impuesto.

En primer lugar se encuentra la inscripción de la entidad social en el Registro de Contribuyentes (RUC), aportando los datos básicos que exige dicho Registro; siendo entre otros los más importantes, la acreditación de la personería jurídica del o los representantes legales de las Sociedades y el señalamiento de lugar para recibir notificaciones; lo anterior de acuerdo con lo dispuesto en los Arts. 86 y 87 del Código Tributario.

Importante resulta ser la obligación relativa a la autorización de correlatividad, emisión y entrega de los documentos de control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por parte de las compañías constructoras, llámense éstos facturas de consumidor final o comprobantes de crédito fiscal, así como las notas de débito y de crédito, en los casos que procedan; documentos que sustentan la realización de operaciones gravadas y los ajustes de las mismas, de conformidad a lo establecido en los Arts. 107 y siguientes del Código Tributario.

De igual trascendencia resulta ser la obligación de llevar Contabilidad Formal y los Registros de Control del IVA (Libro de Compras y Libro de Ventas al Consumidor y al Contribuyente), considerando que se tratan de Obligaciones Formales consecuentes de la anterior, ya que la documentación emitida debe aparecer evidenciada en los referidos Registros y en la Contabilidad, a los efectos de reflejar la situación financiera de las constructoras de la manera más real; y a la vez, debe servir de fuente de información confiable que permita, tanto a los aludidos sujetos pasivos como a la Administración Tributaria, determinar la auténtica capacidad contributiva de los primeros; es decir, conocer la magnitud de los hechos generadores y el quantum liquidable de los diferentes impuestos a los que se encuentren sometidos por virtud de las leyes tributarias atinentes; lo anterior, según lo dispuesto en los Arts. 139 y 141 del Código Tributario.

Obligaciones que tienen su culmen o injerencia más importante en la elaboración y presentación de declaraciones tributarias en las cuales se deberá reflejar los montos autoliquidados de los respectivos impuestos que pudieran causar las prestaciones de servicios de construcción; en atención a lo establecido en los Arts. 91 al 105 del Código Tributario.

Por otra parte, también emergen las obligaciones de exhibir y proporcionar a la Administración Tributaria toda información que esta última requiera, por los medios, forma y bajo las especificaciones que ésta les indique, así como la documentación, datos, explicaciones, antecedentes o justificantes de tales operaciones, con el fin de garantizar la transparencia tributaria, de conformidad con el Art. 120 del precitado Código. Además, como producto de las reforma al Código Tributario, en vigencia desde el treinta de diciembre de dos mil nueve, se cuenta con la obligación de brindar información (de manera automática) acerca de las ventas, compras y operaciones de financiamiento que conceda o le sean brindados y que conformen su actividad económica dentro de lapsos semestrales de tiempo estipulados por la ley, en cumplimiento con determinados límites de obtención de ingresos; de conformidad con el Art. 125 del expresado Código Tributario.

En lo concerniente al Dictamen e Informe Fiscal estas empresas estarán sujetas al nombramiento del auditor fiscal, siempre y cuando se cumplan las condiciones mencionadas en los Arts. 131 y siguientes del Código Tributario.

Especial mención tiene la obligación de llevar un efectivo método de registro y control de inventarios y los correspondientes métodos de valuación de los mismos, lo cual es identificable para empresas que mediante sistemas contables aprobados y métodos de inventario como el de "Costo según la última compra", siendo este método el aplicable para operaciones de compras de bienes efectuadas por el contribuyente en relación a proyectos de construcción de obras inmobiliarias; además, para el caso es importante indicar que las compras de los diferentes materiales deberán ser verificadas por proyecto o en su defecto por medidas de control interno adecuadas.

1.3.1.2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

De conformidad con lo regulado en los Arts. 12, 13 y 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las empresas constructoras reconocerán como ejercicio de imposición, periodos de doce (12) meses, que van desde el uno enero de cada año hasta el treinta y uno de diciembre de los mismos, respecto del cual deberán registrar y computar para los efectos de impuesto, las rentas y ganancias obtenidas por operaciones ordinarias y extraordinarias de la constructora, computadas de acuerdo con el sistema de acumulación, estipulado en el Art. 27 de la ley en mención; a las cuales se les podrá deducir, de acuerdo al Art. 29 de la referida Ley, los costos y gastos necesarios para la generación de la renta o conservación de la fuente, de acuerdo a los términos y hasta los montos que la ley permite; considerándose en ese apartado los costos incurridos en la ejecución del proyectos, tales como:

- a) Remuneraciones a la fuerza laboral.
- b) Arrendamientos operativos y/o financieros.
- c) Adquisición de seguros.
- d) Intereses por financiamientos.
- e) Tributos y cotizaciones de seguridad social, referido a la carga patronal.
- f) Fletes y acarreos.
- g) Otros que sean necesarios para generación y conservación de la fuente generadora de los ingresos de la entidad.

Así mismo de acuerdo al Art. 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es deducible la depreciación que se haya generado por el uso o empleo de bienes del activo fijo en la obtención de la renta gravada, la cual se determinara por una cuota anual de conformidad a los términos y conceptos establecidos en la citada disposición. Cuotas respecto de las cuales deberá llevarse un estricto control, conforme a lo estipulado en el Art. 84 del Reglamento de la Ley en mención.

Finalmente, habrá que dejar asentado, que las constructoras están sujetas al reconocimiento de la ganancia o pérdida de capital, en su caso, por la venta de bienes que no sean propias del giro de las mismas, las cuales serán determinadas conforme a lo regulado en el Art. 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; a las que les será computado un impuesto equivalente al diez por ciento (10%) sobre la ganancia obtenida, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 42 de la referida Ley o la amortización de la pérdida en cinco años sobre las futuras ganancias de capital que se generen, para lo cual deberá llevarse el control sobre dichos montos; de conformidad a lo regulado en el referido Art. 14 de la Ley en mención.

De acuerdo a las políticas económicas establecidas por las constructoras, los ingresos, costos y gastos vinculados con avances de obras o estimaciones, serán reconocidos en el período en que son obtenidas.

1.3.1.3 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Los contratos de construcción como prestaciones de servicios, constituyen hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 16 de la Ley de IVA, el cual como regla general estipula que: *"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 los literales b), g), i), j) y k) del Art. 17 de la misma Ley, se establecen como prestaciones de servicios, las siguientes actividades de construcción:

- a) Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos;
- b) Ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se emplean materiales o medios suministrados por quien encarga la obra;
- c) Instalación, confección de obras, de especialidades o de movimientos de tierra pactados por administración o mandato, por precio alzado o unitario o en otra forma;
- d) 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;
- e) 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;
- f) 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.

Dichas actividades, relacionadas a la construcción, se ven desarrolladas más ampliamente en el Art. 6 del Reglamento de la Ley de IVA, en el cual se describe lo siguiente:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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 respecto de la cual ha de aplicarse la tasa del trece por ciento (13%), debe tomarse en cuenta lo establecido en el Art. 47 de la Ley del Impuesto en comento, en el cual se menciona que la base imponible de manera

genérica será la cantidad en que se cuantifiquen monetariamente los diferentes hechos generadores del impuesto, es decir el precio o remuneración pactada, en este caso, de las prestaciones de servicios.

BASES IMPONIBLES ESPECÍFICAS

Específicamente para el caso de los contratos de construcción, la base imponible específica se determina por lo regulado en el Art. 48 literal i) de la Ley en mención, el cual señala que en los contratos de instalación, de ejecución de obras y de especialidades, como en los contratos generales de construcción, la base imponible será el valor o precio convenido.

REQUISITOS PARA DEDUCIR EL CRÉDITO FISCAL

En los contratos de construcción de un margen sobre el costo (administración de obra), no se permite la deducción al contratista, debido a que los documentos de las compras deben salir a nombre del cliente o contratante de la obra, para lo cual deberán solicitarse facturas de consumidor final, atendiendo a lo que establecen los Arts. 65 numeral 3) y 65-A literal k) de La Ley del IVA.

En 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 último, y posteriormente se emitirá una factura de consumidor final a nombre del cliente o contratante, por cada estimación que éste cancele, en base al grado de avance del proyecto.

Por otra parte, se debe tomar en cuenta lo que establece el Art. 70 de la Ley en referencia, en el cual se regula que: "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." Disposición que describe la dinámica de la estructura tributaria del IVA, en cuanto hace alusión al sistema de determinación del Impuesto a pagar, por la vía del enfrentamiento del Débito Fiscal contra el Crédito Fiscal, y que por lo tanto, no puede constituir costo de los servicios que se presten, salvo las excepciones señaladas; así mismo, determina la no deducibilidad del IVA, respecto del Impuesto sobre la Renta, salvo el caso señalado en el inciso segundo del numeral 7) del Art. 29 de la Ley del Impuesto último citado.

Respecto de la deducibilidad del Crédito Fiscal, relacionado con los bienes y servicios que son adquiridos y utilizados con el fin de ser adheridos a bienes inmuebles, es necesario considerar lo que establece el Art. 72 Inciso final de 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, así como los destinados a la remodelación de bienes inmuebles sean o no propiedad del contribuyente, para colocarlo en condiciones de uso en el giro del negocio, sin aumentar su valor o vida útil."* El cual permite, sin perjuicio de lo regulado en el numeral 3) del artículo 65 de la Ley de IVA, la utilización de Créditos Fiscales vinculados con servicios destinados a la remodelación o adecuación de inmuebles, únicamente para los efectos de colocar los mismos en condiciones de uso propicias para el desarrollo de la actividad económica del prestatario de los servicios, sea o no propietario de los bienes

inmuebles; bajo la condición de que no incrementen el valor o la vida útil de dichos bienes.

MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO

En cuanto al momento en que se causa el impuesto, éste se rige de acuerdo lo que establecen los literales a), b), c), d), e inciso penúltimo 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:

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

En la prestación de servicios permanentes, regulares, continuos o en los suministros de servicios periódicos, el impuesto se causa al momento de emitirse cualquiera de los documentos señalados en el Art. 97 de esta ley o al término de cada período establecido para el pago, según cual hecho acontezca primero, independientemente de la fecha de pago del servicio."

1.3.2 DESARROLLO DE LAS LICITACIONES CON BASE A LEY DE ADQUISICIONES Y CONTRATACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

La Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública⁵ (LACAP) determina los procedimientos para la adquisición de bienes y servicios, de manera de garantizar que las compras del Estado se realicen de forma clara, ágil y oportuna.

La LACAP establece ciertos plazos o términos legales para algunas actuaciones de las instituciones contratantes.

TERMINOS LEGALES ESTABLECIDOS EN LA LACAP

PERIODO		TIPO DE	DIAS u	ARTICULO
DESDE	HASTA	TIEMPO	HORAS	LACAP
Entrega de Bases de Licitación	Recepción de Ofertas	Mínimo	10 días Hábiles	44, k)
Recepción de Ofertas	Adjudicación	Máximo	90 días Calendario	44, l)
Notificación de adjudicación	Adjudicación en firme	Mínimo	5 días Hábiles	56
Admisión de Recurso de Revisión	Resolución de Recurso de Revisión	Máximo	15 días Hábiles	77
Acto Administrativo	Notificación de Acto Administrativo	Máximo	72 horas Hábiles	74
Adjudicación en firme	Contrato	Máximo	8 días Hábiles	81

TIEMPOS MINIMOS ESTABLECIDOS POR LA LACAP

La LACAP solamente establece tiempos mínimos para preparación de ofertas (10 días hábiles) y para interposición de recursos de

⁵ D.L. N° 868, del 5 de abril de 2000, publicado en el D.O. N° 88, tomo 347 del 15 de mayo de 2000.

revisión, en tanto la adjudicación o declaratoria de desierto queda en firme (5 días hábiles).

Estos tiempos mínimos son más cortos, comparados con los estipulados para procesos similares por otras normativas de contratación, sirva de ejemplo, para el caso los regulados por el BID, el cual confiere 30 días para preparar ofertas y 10 días para interposición de recursos; de lo cual se puede concluir que la LACAP tiene un procedimiento más ágil que la de cualquier otra normativa relacionada con la materia.

La posible reducción de los tiempos mínimos, pondría en riesgo la seriedad en la preparación de las ofertas o la oportunidad de ejercer el derecho de audiencia por inconformidades (Artículo 11 de la Constitución de la República).

TIEMPOS MAXIMOS ESTABLECIDOS EN LA LACAP

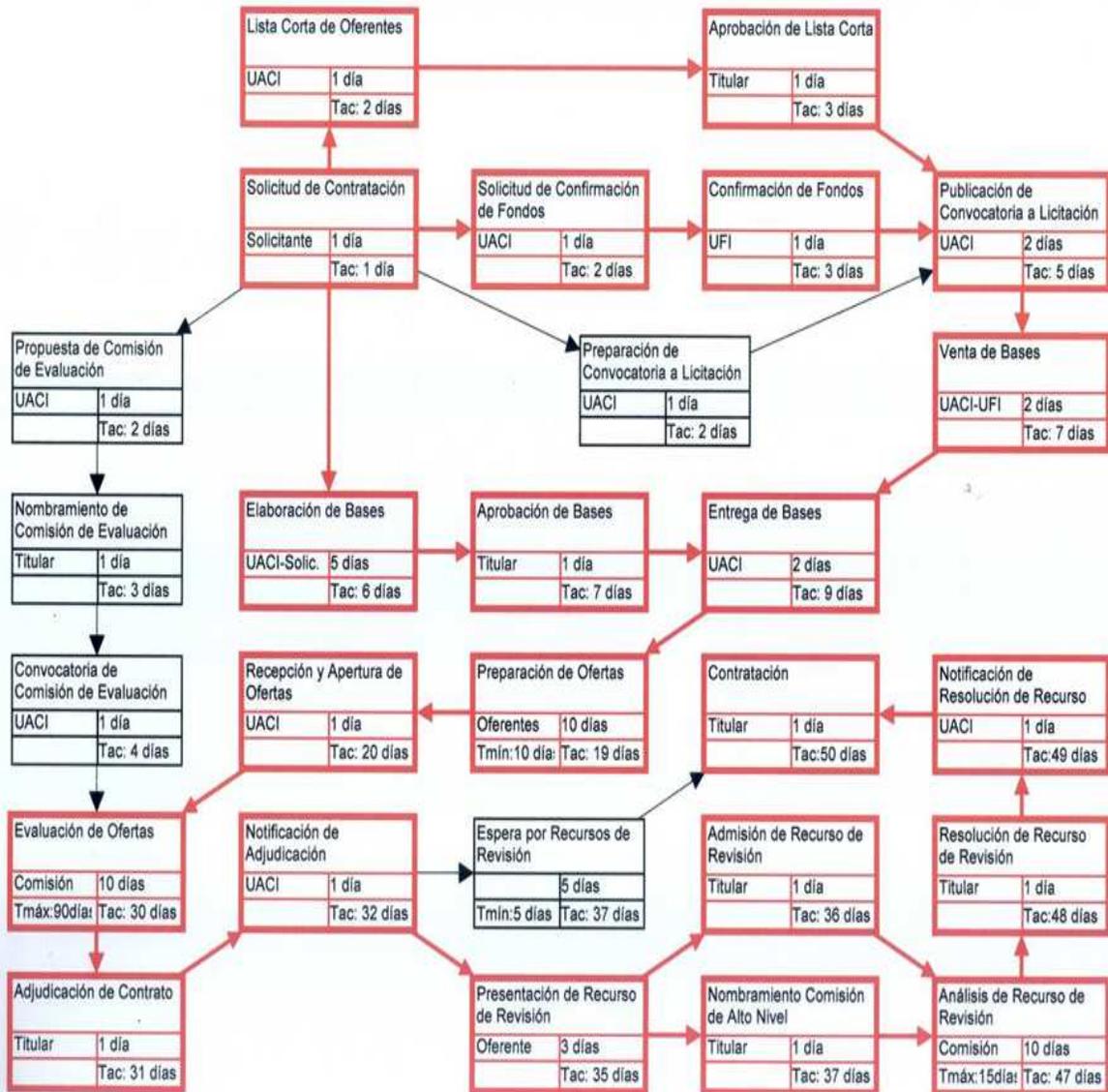
El establecimiento de tiempos máximos en la LACAP, tiene por objeto evitar demoras excesivas en las actuaciones de la institución contratante.

Los tiempos máximos establecidos en la LACAP, son lo suficientemente holgados, para que las instituciones contratantes de forma normal puedan actuar oportunamente.

Las instituciones contratantes pueden realizar sus actuaciones en menores tiempos que los máximos establecidos; sin embargo, una posible reducción de éstos, crearía presión por apremio en las actuaciones de los funcionarios, que eventualmente podría inducir a equivocaciones o a vicios en la adjudicación.

Sin embargo, la posible ampliación de los tiempos máximos, podría eventualmente propiciar la demora en las actuaciones institucionales.

Tiempos posibles utilizando procedimientos LACAP



OTROS PLAZOS PARA LAS ACTUACIONES

Para el resto de actividades que se ejecutan en un proceso de contratación aplicando la LACAP, no se predeterminan plazos legales; por lo que la rapidez del proceso dependerá de la agilidad administrativa de la institución contratante, con que tales actividades se realicen.

De conformidad al esquema de la diapositiva anterior, una contratación normalmente se podría realizar en 38 días hábiles, desde que se solicita a la UACI hasta que se suscribe el contrato.

Si en el proceso de contratación se interpusiera un recurso de revisión, el mismo plazo podría normalmente extenderse hasta 50 días hábiles.

CRITERIOS DE EVALUACION DE OFERTAS

La LACAP en el Art. 55, establece que las ofertas deberán ser evaluadas en sus aspectos técnicos y económico-financieros.

El Art. 44 de la LACAP, por su parte establece que las bases de licitación o concurso, contendrán el sistema de evaluación de ofertas. Asimismo, determina que las bases deberán ser adecuadas en forma conjunta entre la UACI y la unidad solicitante.

La institución contratante deberá atender con la debida importancia, la fase de adecuación de bases, con los aportes oportunos de todos los involucrados, lo cual evitará inconvenientes posteriores en la evaluación de las ofertas y en la ejecución de los contratos.

CAPITULO II

2 PROPUESTA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.

2.1 BASE TÉCNICA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.

Tal como se menciona en el capítulo uno, el marco de referencia para la aplicación contable del caso práctico, serán la NIIF para PYMES⁶.

Haciendo énfasis a la sección 23 - Ingresos de Actividades Ordinarias.

2.2 DEFINICIÓN DEL MÉTODO PARA LA CONTABILIZACIÓN DE GASTOS E INGRESOS.

Los ingresos, costos y gastos que resulten de un contrato de construcción se reconocerán en el período que se den, bajo el método de porcentaje de terminación⁷(avance de obra).

2.3 CARACTERÍSTICAS DE APLICACIÓN BAJO EL MÉTODO DE PORCENTAJE DE AVANCE.

Para la aplicación del método de porcentaje de avance, se debe cumplir con las siguientes características:

⁶ Publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en julio de 2009

⁷ Sección 23 del párrafo 21 al 27 de las NIIF para PYMES.

- a) La información a presentar en los estados financieros de un contrato de construcción, es de forma proporcional en dos o más ejercicios contables⁸;
- b) Se puede medir de forma fiable los costos incurridos en relación con los costos estimados; y
- c) Se puede determinar los servicios prestados en base a la proporción física del avance de obra.

2.4 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

2.4.1 GASTOS PREVIOS A LA ADJUDICACIÓN DEL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.

Representa los gastos en que incurre la compañía para la consecución de la adjudicación, entre los cuales podemos mencionar:

- a) Compra de base de licitación⁹.
- b) Pago de fianzas¹⁰.
- c) Asesoría de especialistas para la elaboración de las bases de licitación.
- d) Papelería utilizada para la presentación de las bases de licitación.

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. adquiere base de licitación por un monto de \$200.00 más IVA a la Unidad de Adquisiciones y Contrataciones Institucional de la Comisión Ejecutiva del Rio Lempa.

Se adquiere la prestación de servicios de dos especialistas para la elaboración de documentos para la base de licitación (no

⁸ Sección 23 párrafo 17 de las NIIF para PYMES.

⁹ Art. 43 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

¹⁰ Art. 31 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

son contribuyentes de IVA), de los cuales se les paga la cantidad de \$400.00 a cada uno.

Se pagan fianzas de garantías respectivas, las cuales ascienden a un monto total de \$2,000.00 más IVA.

CÁLCULOS PARA REGISTRO CONTABLE

Gastos

Base de licitación	\$	200.00
Honorarios a especialistas		800.00
Pago de Fianzas		2,000.00
TOTAL	\$	<u>3.000.00</u>

Impuesto de IVA

Base de licitación	\$	26.00
Pago de Fianzas		260.00
TOTAL	\$	<u>286.00</u>

Retención del ISR¹¹

Honorarios a especialistas	\$	<u>80.00</u>
----------------------------	----	--------------

Desembolso de efectivo

Base de licitación	\$	200.00
Honorarios a especialistas		800.00
Pago de Fianzas		2,000.00
TOTAL	\$	<u>3.000.00</u>

PARTIDA No. 1			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS ADMINISTRATIVOS</u>		3,000.00	
Licitaciones	200.00		
Honorarios Profesionales	800.00		
Fianzas	2,000.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		286.00	
Compras locales	286.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			3,206.00
Banco Agrícola	3,206.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			80.00
ISR-eventuales	80.00		
TOTAL		\$ 3,286.00	\$ 3,286.00
V/ por adquisición de base de licitación; honorarios profesionales y adquisición de fianzas			

¹¹ Art. 156 del Código tributario.

BASE LEGAL-TRIBUTARIA DE LA APLICACIÓN CONTABLE.

- a. *Ley del Impuesto sobre la Renta*: el gasto de \$3,000.00 son necesarios y propios del negocio¹², por lo tanto son deducibles del Impuesto sobre la Renta.
- b. *Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios*¹³: la cantidad de \$286.00 de Crédito Fiscal se considera deducible, ya que provienen de gastos indispensables para la actividad económica de la compañía. Además, se espera que contribuyan a la generación del Débito Fiscal.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

De conformidad a la sección - 2 Conceptos y principios generales, en párrafo 23 literal b) y párrafo 42, el monto de \$3,000.00 se considera como un gasto, ya que implica una disminución en el efectivo y equivalente.

2.4.2 ADJUDICACIÓN Y CONTRATACIÓN DE LA EJECUCIÓN DE PROYECTO.

El 30 de agosto de 2010 se firma el contrato No. CEL-4206-S, mediante el cual el constructor se obliga a ejecutar la obra y el contratista a pagarlas.

El 30 de agosto de 2010 la empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. percibe el 30% de anticipo del monto total de la obra a ejecutar.

¹² Art. 29 numeral 1) de la LISR.

¹³ Art. 65 numeral 4) LIVA.

Con misma fecha se adquiere financiamiento de \$250,000.00 a un año plazo con una tasa de interés del 10%, y con carga administrativa por desembolso de efectivo del 0.5%

Partiendo que la contratación se hizo efectiva, los gastos previos a la contratación se deben adherir al proyecto.

Se efectúa la provisión de impuestos.

2.4.2.1 ANTICIPO

Cálculos para registro contable

Monto total del contrato	\$ 733,266.00
(por) 30% de anticipo	219,979.80
(mas) IVA	28,597.37
(menos) 1% retención IVA ¹⁴	2,199.80
TOTAL A PERCIBIR	\$ 246,377.37

PARTIDA No. 2			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		246,377.37	
Banco Agrícola	246,377.37		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		2,199.80	
Retención del 1%	2,199.80		
<u>OTROS PASIVOS</u>			219,979.80
Anticipos	219,979.80		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>			28,597.37
Ventas locales	28,597.37		
TOTAL		\$ 248,577.17	\$248,577.17
V/ percepción del 30% de anticipo de contrato, el cual asciende a \$219.979.80 más el respectivo IVA.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

- a. *Ley del impuesto sobre la renta*¹⁵: la percepción de \$519,979.80 bajo el concepto de anticipo, no implica un ingreso devengado¹⁶,

¹⁴ CEL efectúa retenciones de IVA del 1% de conformidad al Art. 162 tercer inciso del Código Tributario.

por lo consiguiente no está sujeto al Impuesto sobre la Renta y al anticipo a cuenta que establece el Art. 151 del Código Tributario.

- b. *Ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:* el anticipo constituye hecho generador¹⁷ del impuesto, y por lo consiguiente se causa¹⁸ un Débito fiscal de \$28,597.37 en el momento que se acredita o se percibe.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Un pago anticipado para la ejecución de una construcción, no implica un porcentaje de avance en la realización del trabajo. Por lo consiguiente no es un ingreso a reconocer dentro del estado de resultado, esto es en base a la sección 23 párrafo 22 último inciso.

2.4.2.2 ADQUISICIÓN DE PRÉSTAMO BANCARIO

Cálculos para registro contable

Monto solicitado	\$ 250,000.00
<u>MENOS:</u>	
Gasto administrativo 0.5%	1,250.00
IVA de gasto administrativo	162.50
TOTAL A PERCIBIR	<u>\$ 248,587.50</u>

¹⁵ Art. 24.

¹⁶ El criterio de devengo implica reconocer las operaciones en el momento en que ocurre el hecho económico que lo genera, con independencia de si fue pagado o cobrado.

¹⁷ En base al Art. 16 primer inciso.

¹⁸ Art. 18 literal e).

PARTIDA No. 3			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		248,587.50	
Banco Agrícola	248,587.50		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		162.50	
Compras locales	162.50		
<u>GASTOS FINANCIERO</u>		1,250.00	
Admón. por desembolso	1,250.00		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>			80,555.67
Banco Agrícola	80,555.67		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A L.P.</u>			169,444.32
Banco Agrícola	169,444.32		
TOTAL		\$250,000.00	\$250,000.00
V/ por adquisición de préstamo bancario al 10% anual, y gasto administrativo por desembolso.			

Cuadro de amortización de préstamo bancario.

Cuadro - 1

Fecha de pago	Días	Cuota	Abono a capital	abono a Intereses	Saldo	
30/08/2010					250,000.00	
30/09/2010	31	21,978.78	19,855.49		Estos valores se liquidan antes del cierre contable. Es por ello que se reconocen como un Pasivo Corriente. (Sección 4 párrafo 7 de NIIF-PYMES)	
30/10/2010	30	21,978.78	20,087.18			
30/11/2010	31	21,978.78	20,194.73			
30/12/2010	30	21,978.78	20,418.27			
30/01/2011	31	21,978.78	20,539.66	1,439.12		148 904 66
28/02/2011	29	21,978.78	20,795.70		Estos valores se liquidaran en el siguiente ejercicio contable, es por ello que se reconocen como un Pasivo no corriente. Al cierre del ejercicio contable se debe efectuar una reclasificación al pasivo corriente. (Sección 4 párrafo 8 de NIIF-PYMES)	
30/03/2011	30	21,978.78	20,925.83			
30/04/2011	31	21,978.78	21,068.46			
30/05/2011	30	21,978.78	21,270.99			
30/06/2011	31	21,978.78	21,428.05			
30/07/2011	30	21,978.78	21,621.94			
30/08/2011	31	21,978.78	21,793.68	185.10		0.00
TOTAL	365	263,745.37	250,000.00	13,745.37		

Véase anexo-7

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

a. *Ley del impuesto sobre la renta:* el gasto de \$1,250.00 no se considera deducible en su totalidad en el presente ejercicio, ya que la Ley establece que se debe amortizar durante el plazo del

financiamiento¹⁹. Es importante señalar que la NIIF-PYMES establecen que todo tipo de gasto para la adquisición de préstamos bancarios deben reconocerse dentro del estado de resultados. Por lo tanto se debe elaborar una "conciliación Financiera-Fiscal para la determinación del impuesto diferido".

b. *Ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:* para efectos de deducibilidad véase el literal b) del 2.1.1.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

De conformidad a la sección 25 párrafo 2, la erogación de \$1,250.00 implica un gasto a reconocer en el presente ejercicio.

No obstante, la ley del impuesto sobre la renta establece una aplicación distinta. Lo cual nos conlleva al siguiente análisis.

Cuadro - 2

Fecha de Amortización	Días	Gasto		Diferencia Temporal	Impuesto Diferido
		Deducible	Financiero		
30/09/2010	31	106.16	1250.00	(832.19)	(208.05)
30/10/2010	30	102.74			
30/11/2010	31	106.16			
30/12/2010	30	102.74			
Sub. Total	122	417.81	1,250.00	(832.19)	(208.05)
30/01/2011	31	106.16			
28/02/2011	29	99.32			
30/03/2011	30	102.74			
30/04/2011	31	106.16			
30/05/2011	30	102.74			
30/06/2011	31	106.16			
30/07/2011	30	102.74			
30/08/2011	31	106.16			
Sub. Total	243	832.19	-	832.19	208.05
TOTAL	365	1,250.00	1,250.00	-	-

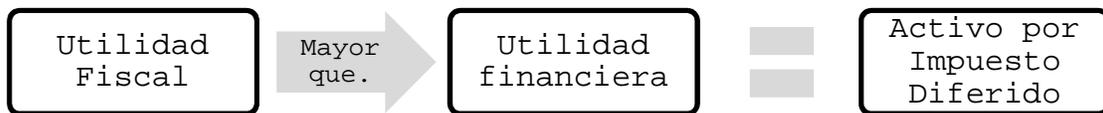
Véase anexo - 5

¹⁹ Art. 29 numeral 10 primer inciso de LISR.

Esta operación da como resultado un Activo por impuesto diferido, lo cual implica:

- a. Tener gastos que serán deducibles en el futuro (no se reflejan en el Balance General); y
- b. Por lo tanto, en el presente ejercicio ha sido una mayor ganancia impositiva.

Es decir, que el impuesto a pagar será mayor al impuesto determinado financieramente, y la diferencia obtenida se podrá deducir en el siguiente ejercicio²⁰.



2.4.2.3 RECLASIFICACIÓN DE GASTOS PREVIOS.

PARTIDA No. 4			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		3,000.00	
Costos Indirectos	3,000.00		
<u>GASTOS ADMINISTRATIVOS</u>			3,000.00
Licitaciones	200.00		
Honorarios profesionales	800.00		
Fianzas	2,000.00		
TOTAL		\$ 3,000.00	\$ 3,000.00
V/ por reclasificación de gastos relacionados con la contratación de proyecto CEL-4206-S			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ley del impuesto sobre la renta: se considera un gasto relacionado directamente con la contratación del proyecto y será deducible de conformidad a los avances de obra del proyecto.

²⁰ Sección 29: párrafo 14 literal b) y párrafo 15 literal b)

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Cuando se efectúa la reclasificación de gastos operativos hacia los costos de la obra en proceso se debe tomar en cuenta que los gastos se pueden medir con suficiente fiabilidad y pueden ser atribuidos al contrato en específico.

Lo anterior es en base al Material de formación sobre la NIIF para las PYMES²¹ modulo 23 - Ingresos de Actividades Ordinarias en la nota "costos del contrato".

REGISTRO DE IMPUESTOS

Tomando en consideración que al finalizar el mes se debe determinar los impuestos a pagar, se efectúa el siguiente registro contable.

PARTIDA No. 5			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>		28,597.37	
Ventas locales	28,597.37		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		80.00	
ISR-eventuales	80.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			448.50
Compras locales	448.50		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			2,199.80
Retención del 1%	2,199.80		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			26,029.07
IVA	25,949.07		
Retenciones legales	80.00		
TOTAL		\$ 28,677.37	\$ 28,677.37
V/ Registro De impuestos por pagar			

²¹ Este material incluye explicaciones amplias de las NIIF-PYMES, y puede ser utilizado para la comprensión de dicha normativa.

Cálculos para determinar el IVA por pagar

IVA Débito fiscal	\$	28,597.37
<u>MENOS:</u>		
Crédito fiscal		448.50
Retención del 1%		2,199.80
TOTAL A PERCIBIR	\$	<u>25,949.70</u>

Véase anexo - 9

Es importante señalar que la cantidad de \$219,979.80 bajo el concepto de anticipo para la construcción, no implica que la compañía esté sujeta al pago del 1.5% sobre dicho valor, ya que:

- I. El Art. 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las personas jurídicas determinaran el impuesto en base al método de devengo;
- II. El criterio de devengo implica reconocer las operaciones en el momento en que ocurre el hecho económico que lo genera, con independencia de si fue pagado o cobrado; y
- III. El Art. 151 del Código tributario en su primer inciso establece que el anticipo a cuenta es un pago anticipado del Impuesto sobre la Renta y, dicho impuesto se aplica (en este caso) sobre los ingresos devengados y no de los percibidos.

2.4.3 EJECUCIÓN DE LA CONSTRUCCION - OBRA EN PROCESO.

Para los diferentes gastos en los cuales incurrirá la compañía se toman los tres elementos de costos:

- a. Mano de Obra;
- b. Materiales de construcción; y
- c. Costos Indirectos de Construcción.

Para la elaboración del caso práctico se detallan los distintos eventos económicos en cada uno de los meses, a partir del mes de septiembre 2010 hasta el mes de febrero 2011.

2.4.3.1 OPERACIONES DEL MES DE SEPTIEMBRE

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. efectúa en el mes de septiembre las siguientes operaciones:

- a. Se cancela la cuota 1/12 del préstamo bancario;
 - b. Se reconoce un costo de mano de obra por \$35,000.00 este personal está contratado de forma eventual;
 - c. Se incurre en gastos de materiales de construcción por un monto de \$240,000.00, de los cuales solo \$200,000.00 están documentados con Comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
 - d. De costos indirectos de construcción se paga la cantidad de \$22,300.00 de los cuales \$21,000.00 se encuentran documentados con Comprobantes de Crédito Fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
 - e. Se reconoce los gastos de depreciación por la maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de proyecto.
-

PAGO DE CUOTA POR PRÉSTAMO BANCARIO.

Datos:

Saldo insoluto:	\$ 250,000.00
Tasa de interés:	10%
Cuota:	\$ 21,978.78
Días transcurridos:	31

Cálculos para registro contable

Cuota mensual		\$ 21,978.78
Menos: Pago de intereses		2,123.29
Periodo (31/365)	0.084932	
Por la tasa de Interés 10%	0.100000	
Por saldo insoluto	250,000.00	
	(=) ABONO A CAPITAL	<u>\$ 19,855.49</u>

Véase anexo - 7

PARTIDA No. 6			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		2,123.29	
Intereses	2,123.29		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		19,855.49	
Banco Agrícola	19,855.49		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			21,978.78
Banco Agrícola	21,978.78		
TOTAL		\$ 21,978.78	\$ 21,978.78
V/ por cancelación de primera cuota de préstamo			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

- a. *Ley del impuesto sobre la renta*: los intereses pagados forman parte de un gasto deducible, ya que el préstamo se ha utilizado para la fuente generadora de renta gravable²², y forma parte de la actividad económica de la compañía.
- b. *Ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios*: se debe tomar en consideración que la entidad que otorgo el financiamiento se encuentra supervisada por la Superintendencia del Sistema Financiero, por lo consiguiente, estos intereses se encuentran exentos del impuesto²³.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Según la sección 25 Costos por Préstamos en su párrafo 2, se debe contabilizar el gasto de interés dentro del Estado de Resultados, en el periodo que se ha incurrido en ellos.

²² Art. 29 numeral 10 primer inciso LISR.

²³ Art. 46 literal f) LIVA.

COSTOS ATRIBUIBLES A LA CONSTRUCCION EN PROCESO

- a) Cálculos para la contabilización de materia prima, mano de obra y costos indirectos de construcción.

Documentado con	Elemento del costo			(-) Retención de renta	Total
	Mano de obra	Materiales	Costos Indirectos		
FCF	-	40,000.00	1,300.00	-	41,300.00
CCF	-	200,000.00	21,000.00	-	221,000.00
Recibo	35,000.00	-	-	3,500.00	31,500.00
TOTAL	35,000.00	240,000.00	22,300.00	3,500.00	293,800.00

FCF: Factura de Consumidor Final

CCF: Comprobante de Crédito Fiscal

DETALLE DE DESEMBOLSO

Sub.-Total de desembolso	\$ 293,800.00
<u>MAS:</u>	
Crédito fiscal (221,000.00X0.13%)	28,730.00
TOTAL DE DESEMBOLSO	<u>\$ 322,530.00</u>

PARTIDA No. 7			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		297,300.00	
Materiales	240,000.00		
Mano de obra	35,000.00		
Costos Indirectos	22,300.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		28,730.00	
Compras locales	28,730.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			3,500.00
ISR-eventuales	3,500.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			322,530.00
Banco Agrícola	322,530.00		
TOTAL		\$ 326,030.00	\$326,030.00
V/ por compras de materiales, pago de mano de obra y otras erogaciones de construcción del mes de septiembre.			

b) Registro por depreciación de maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de la obra.

PARTIDA No. 8			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		4,600.00	
Costos Indirectos	4,600.00		
<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>			4,600.00
Maquinaria y Equipo	3,200.00		
Vehículos	1,000.00		
Mobiliario y Eq. De Comp.	400.00		
TOTAL		\$ 4,600.00	\$ 4,600.00
V/ por depreciación de propiedades planta y equipo utilizados en la construcción en proceso.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

En las partidas 7 y 8 se efectúan aplicaciones de \$297,300.00 y \$4,600.00 respectivamente, dichos montos son registrados a la obra en proceso, y se reconocerán como costos al momento en que se reconozcan las estimaciones por avance de obra.

Los siguientes artículos regulan la deducción de los costos para efectos de Impuesto sobre la Renta, así como la deducción del crédito fiscal.

TIPO DE COSTO	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	LEY DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.
Materiales	Art. 29 numeral 11.	Art. 65 primer párrafo numeral 1; Art. 65 segundo párrafo.
Mano de Obra	Art. 29 numeral 2.	Art. 65 primer párrafo numeral 3 y 4. Art. 65 segundo párrafo.
Costos Indirectos de Construcción	Para la deducibilidad de estos gastos aplican los siguientes artículos: Art. 28; Art. 29; Art. 30; Art. 30-A	Art. 65: créditos fiscales generados que sean diferentes a la adquisición de materiales y prestación de servicios.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Los costos de construcción comprenden: los costos que se relacionan directamente con el contrato, costos que se puedan imputar al contrato en específico y cualquier otro tipo de costo que este bajo los términos pactados en el contrato.

Entre los cuales se pueden mencionar:

- a. Costos de mano de obra incluyendo la supervisión;
- b. Materiales usados;
- c. Depreciaciones
- d. Costos de diseño y asistencia técnica;
- e. Seguros;
- f. Entre otros.

Lo anterior es en base a las notas del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES modulo 23 - Ingresos de Actividades Ordinarias del párrafo 17. También lo incluye la NIC-11 Contratos de Construcción en los párrafos del 16 al 19.

REGISTRO DE IMPUESTOS

Al cierre del mes se efectúan las provisiones del impuesto respectivo, dejando como resultado el siguiente registro contable.

PARTIDA No. 9			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>REMANENTE DE CREDITO FISCAL</u>		28,730.00	
Crédito Fiscal	28,730.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		3,500.00	
ISR-eventuales	3,500.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			28,730.00
Compras locales	28,730.00		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			3,500.00
Retenciones legales	3,500.00		
TOTAL		\$ 32,230.00	\$ 32,230.00
V/ determinación de las retenciones por pagar y remanente para próximo mes			

2.4.3.2 OPERACIONES DEL MES DE OCTUBRE CON PRIMERA ESTIMACION DE AVANCE DE OBRA

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. efectúa en el mes de octubre las siguientes operaciones:

- a. Se cancela la cuota 2/12 del préstamo bancario;
 - b. Se reconoce un costo de mano de obra por \$32,000.00, este personal es de carácter eventual;
 - c. Se incurre en gastos de materiales de construcción por un monto de \$60,000.00, de los cuales \$55,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
 - d. De costos indirectos de construcción se paga la cantidad de \$9,108.40, de los cuales \$8,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
 - e. Se reconocen los gastos de depreciación por la maquinaria y otros y otros bienes utilizados en la ejecución del proyecto;
 - f. Se presenta la primera estimación de avance de obra, la cual asciende al 41.07%; y
 - g. Se efectúan las provisiones de impuestos.
-

PAGO DE CUOTA POR PRÉSTAMO BANCARIO.

Datos:

Saldo insoluto: \$ 230,144.51
Tasa de interés: 10%
Cuota: \$ 21,978.78
Días transcurridos: 30

Cálculos para registro contable

Cuota mensual	\$	21,978.78
Menos: Pago de intereses		1,891.60
Periodo (30/365)	0.082192	
Por la tasa de Interés 10%	0.100000	
Por saldo insoluto	230,144.51	
(=) ABONO A CAPITAL	\$	<u>20,087.18</u>

Véase anexo - 7

PARTIDA No. 10			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		1,891.60	
Intereses	1,891.60		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		20,087.18	
Banco Agrícola	20,087.18		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			21,978.78
Banco Agrícola	21,978.78		
TOTAL		\$ 21,978.78	\$ 21,978.78
V/ por cancelación de segunda cuota de préstamo			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal tributario en literal a) y b) de registro contable No. 6.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico NIIF-PYMES en partida No. 6.

COSTOS ATRIBUIBLES A LA CONSTRUCCION EN PROCESO

a) Cálculos para la contabilización de materia prima, mano de obra y costos indirectos de construcción.

Documentado con	Elemento del costo			(-) Retención de renta	Total
	Mano de obra	Materiales	Costos Indirectos		
FCF	-	5,000.00	1,108.40	-	6,108.40
CCF	-	55,000.00	8,000.00	-	63,000.00
Recibo	32,000.00	-	-	3,200.00	28,800.00
TOTAL	32,000.00	60,000.00	9,108.40	3,200.00	97,908.40

FCF: Factura de Consumidor Final

CCF: Comprobante de Crédito Fiscal

DETALLE DE DESEMBOLSO

Sub.-Total de desembolso	\$ 97,908.40
<u>MAS:</u>	
Crédito fiscal (63,000.00X0.13%)	8,190.00
TOTAL DE DESEMBOLSO	\$ 106,098.40

PARTIDA No. 11			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		101,108.40	
Materiales	60,000.00		
Mano de obra	32,000.00		
Costos Indirectos	9,108.40		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		8,190.00	
Compras locales	8,190.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			3,200.00
ISR-eventuales	3,200.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			106,098.40
Banco Agrícola	106,098.40		
TOTAL		\$ 109,298.40	\$109,298.40
V/ por compras de materiales, pago de mano de obra y otras erogaciones de construcción del mes de octubre.			

- b) Registro por depreciación de maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de la obra.

PARTIDA No. 12			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		4,600.00	
Costos Indirectos	4,600.00		
<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>			4,600.00
Maquinaria y Equipo	3,200.00		
Vehículos	1,000.00		
Mobiliario y Eq. De Comp.	400.00		
TOTAL		\$ 4,600.00	\$ 4,600.00
V/ por depreciación de propiedades planta y equipo utilizados en la construcción en proceso.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento Legal-Tributario de partidas No. 7 y 8.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES de partidas No. 7 y 8.

INGRESOS Y COSTOS ORDINARIOS A RECONOCER

DATOS Y CÁLCULOS PARA EL REGISTRO CONTABLE

La estimación del costo total de construcción asciende al 75% del valor del contrato, es decir $(\$733,266.00 \times 0.75) = \$549,949.50$, lo cual se espera que varíe en un máximo de tres puntos porcentuales y un mínimo de cero punto cinco.

Al mes de octubre se determina que la obra se encuentra terminada al 41.07%, por lo consiguiente se debe reconocer ingresos y costos según el siguiente detalle:

CONCEPTO	%	INGRESOS ORDINARIOS	COSTO ESTIMADO	UTILIDAD ESTIMADA
Monto total	100.00%	733,266.00	549,949.50	183,316.50
(Multiplicado)				
1er avance de obra	41.07%	301,170.49	225,877.77	75,292.72

a. Ingresos de construcción

La información de datos y forma de pago se encuentra en el contrato de construcción. (Véase anexo-8)

ESTIMACION DE OBRA No. 1		
DESCRIPCIÓN	DATOS Y CALCULOS	RESULTADOS
Monto total del contrato	\$ 733,266.00	
MENOS: 30% de anticipo	\$ 219,979.80	
Valor por reintegrar	\$ 513,286.00	
41.07% avance de obra	$733,266.00 \times 41.07\% =$	\$ 301,170.49
Proporción del anticipo	$219,979.80 \times 41.07\% =$	\$ 90,351.15
Base imponible para IVA	$301,170.49 - 90,351.15 =$	\$ 210,819.34
Impuesto IVA	$210,819.34 \times 0.13 =$	\$ 27,406.51
Retención del 1% IVA	$210,819.34 \times 0.01 =$	\$ 2,108.19
5% retención por garantía	$301,170.49 \times 0.05 =$	\$ 15,058.52

Determinación del valor a percibir:

CONCEPTO		MONTO	
Ingreso devengado		\$	301,170.49
Menos:			107,517.86
Proporción de anticipo	\$ 90,351.15		
5% retención por garantía	15,058.52		
1% retención IVA	2,108.19		
Mas: Impuesto IVA		\$	27,406.51
(=) VALOR A PERCIBIR		\$	221,059.14

PARTIDA No. 13			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		221,059.14	
Banco Agrícola	221,059.14		
<u>CUENTAS POR COBRAR A L.P.</u>		15,058.52	
CEL	15,058.52		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		2,108.19	
Retención del 1%	2,108.19		
<u>OTROS PASIVOS</u>		90,351.15	
Anticipos	90,351.15		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>			27,406.51
Ventas Locales	27,406.51		
<u>INGRESOS</u>			301,170.49
Servicios de Construcción	301,170.49		
TOTAL		\$ 328,577.00	\$328,577.00
V/ Ingresos por primera estimación de avance de obra, la cual asciende a 41.07%			

b. Costos de construcción

La sub.-cuenta "Estimaciones" es complementaria de OBRAS EN PROCESO. Se contabiliza de esta forma para llevar el valor histórico de los costos reales.

PARTIDA No. 14			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>COSTOS POR PROYECTOS</u>		225,878.87	
Construcción CEL-4206-S	225,878.87		
<u>OBRAS EN PROCESO</u>			225,878.87
Estimaciones	225,878.87		
TOTAL		\$ 225,878.87	\$225,878.87
V/ Costos por primera estimación de avance de obra, los cuales ascienden al 41.07% de los costos estimados.			

ANALISIS DE COSTOS

Los costos reales incurridos a la fecha son los siguientes:

TIPO DE COSTO	COSTOS REALES			
	Septiembre	Octubre	ACUMULADOS	
Materiales	\$ 240,000.00	\$ 60,000.00	\$ 300,000.00	
Mano de Obra	35,000.00	32,000.00	67,000.00	
Indirectos	32,023.29	13,708.40	43,608.40	
TOTAL	\$ 304,900.00	\$ 105,708.40	\$ 410,608.40	

Los costos reales ascienden al 74.66% (\$410,608.40/\$549,949.50) de los costos estimados.

Cuantificación de costos en proceso

CONCEPTOS	MONTO	
COSTOS REALES INCURRIDOS	\$	410,608.40
Menos:		
ESTIMACIÓN DE AVANCE DE OBRA	\$	225,878.87
Costo estimado del proyecto \$ 549,949.50		
(por) Porcentaje de avance 41.07%		
VALOR DE OBRA EN PROCESO	\$	184,730.53

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

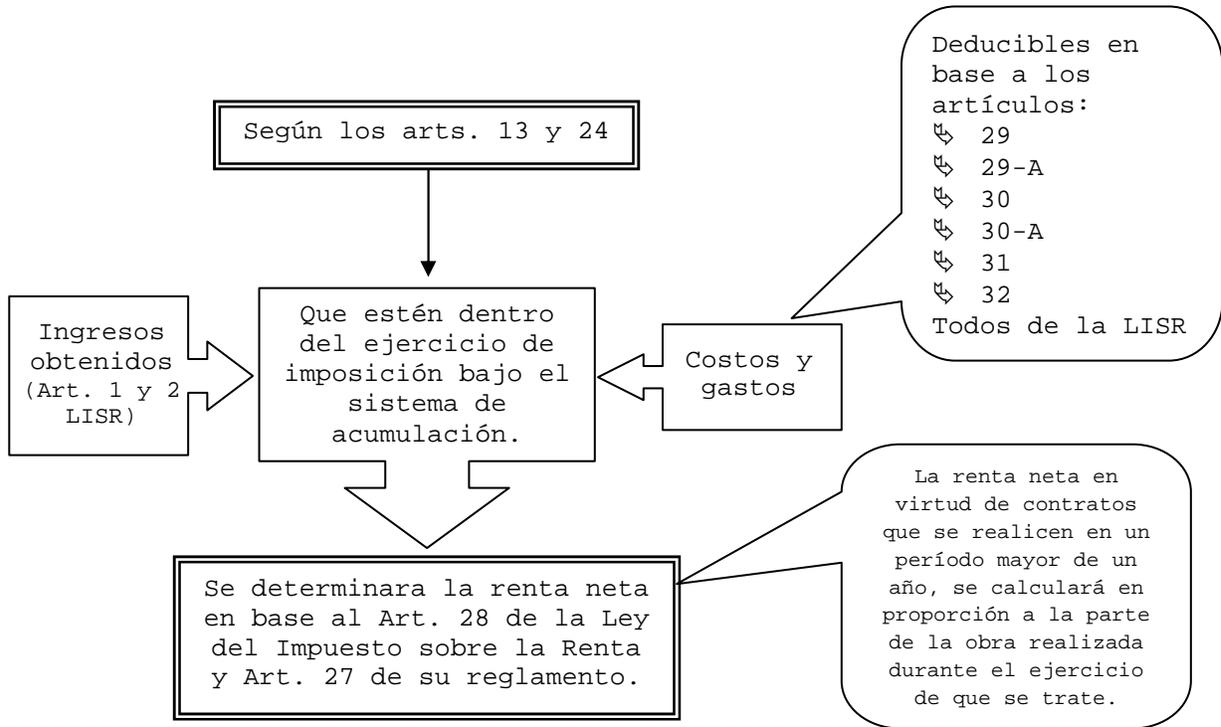
a. *Ley del impuesto sobre la renta:* tomando en consideración que la compañía es una persona jurídica los ingresos se reconocen bajo el método del devengo razón por la cual, no se puede reconocer un ingreso que no forma parte de un derecho a reclamar según lo establecido en la parte contractual²⁴.

También se debe tomar en consideración que los ingresos y costos provenientes de contratos de construcción, se calculan en proporción a la parte de la obra realizada²⁵.

²⁴ El contrato de construcción establece que los pagos (*Condición de Pago*) se efectuaran por estimaciones y con previa aprobación por parte del supervisor.

²⁵ Art. 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El siguiente esquema presenta la base legal tributaria para el reconocimiento de costos e ingresos de construcción.



b. *Ley del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios*: se debe tomar en cuenta que no todo el ingreso reconocido está sujeto al impuesto, ya que el anticipo generó el Débito fiscal en su oportunidad²⁶.

Por lo consiguiente, la diferencia del ingreso devengado y el anticipo proporcionado en base al avance de obra, es la cantidad sujeta al impuesto²⁷.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

En base a la sección 23 - Ingresos de Actividades Ordinarias, los ingresos y costos de un contrato de construcción se reconocen cuando estos se puedan estimar con suficiente fiabilidad, y de conformidad al grado de terminación de la obra en proceso²⁸.

²⁶ Véase registro contable No. 2

²⁷ Art. 18 literal e)

²⁸ Sección 23 párrafos 14, 17 y 21.

REGISTRO DE IMPUESTOS

Al cierre del mes de octubre se efectúa la provisión de Impuestos, quedando el registro de la manera siguiente.

PARTIDA No. 15			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OTROS ACTIVOS</u>		4,517.56	
Pago a Cuenta del ejercicio	4,517.56		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>		27,406.51	
Ventas locales	27,406.51		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		3,200.00	
ISR-eventuales	3,200.00		
<u>REMANENTE DE CREDITO FISCAL</u>			17,108.32
Crédito Fiscal	17,108.32		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			8,190.00
Compras locales	8,190.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			2,108.19
Retención del 1%	2,108.19		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			7,717.56
Retenciones legales	3,200.00		
Pago a Cuenta	4,517.56		
TOTAL		\$ 35,124.07	\$ 35,124.07
V/ Registro de impuestos por pagar.			

Cálculos para determinar el remanente de IVA

Remanente de Crédito Fiscal		\$	28,730.00
IVA Débito fiscal	\$	27,406.51	
<u>MENOS:</u>			
Crédito fiscal		8,190.00	
Retención del 1%		2,108.19	
<u>IGUAL: IMPUESTO DETERMINADO</u>	\$	17,108.32	\$ 17,108.32
REMANENTE PARA PROXIMO PERIODO		\$	11,621.68

Véase anexo - 9

Anticipo a Cuenta del Impuesto sobre la Renta: tomando en consideración que en este mes se contabiliza el primer avance de obra y se registro la parte del ingreso devengado, el ingreso está sujeto al 1.5% bajo el concepto de Anticipo a Cuenta del Impuesto sobre la Renta.

2.4.3.3 OPERACIONES DEL MES DE NOVIEMBRE

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. efectúa en el mes de noviembre las siguientes operaciones:

- a. Se cancela la cuota 3/12 del préstamo bancario;
 - b. Se reconoce un costo de mano de obra por \$20,000.00, este personal es de carácter eventual;
 - c. Se incurre en gastos de materiales de construcción por un monto de \$20,000.00, de los cuales \$12,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
 - d. De costos indirectos de construcción se paga la cantidad de \$4,591.60, de los cuales \$4,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido); y
 - e. Se reconocen los gastos de depreciación por la maquinaria y otros y otros bienes utilizados en la ejecución del proyecto.
-

PAGO DE CUOTA POR PRÉSTAMO BANCARIO.

Datos:

Saldo insoluto:	\$ 210,057.32
Tasa de interés:	10%
Cuota:	\$ 21,978.78
Días transcurridos:	31

Cálculos para registro contable

Cuota mensual		\$ 21,978.78
Menos: Pago de intereses		1,784.05
Periodo (31/365)	0.084932	
Por la tasa de Interés 10%	0.100000	
Por saldo insoluto	210,057.32	
(=) ABONO A CAPITAL		<u>\$ 20,194.73</u>

Véase anexo - 7

PARTIDA No. 16			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		1,784.05	
Intereses	1,784.05		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		20,194.73	
Banco Agrícola	20,194.73		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			21,978.78
Banco Agrícola	21,978.78		
TOTAL		\$ 21,978.78	\$ 21,978.78
V/ por cancelación de tercera cuota de préstamo			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal-tributario en literal a) y b) de registro contable No. 6.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en partida No. 6.

COSTOS ATRIBUIBLES A LA CONSTRUCCION EN PROCESO

- a) Cálculos para la contabilización de materia prima, mano de obra y costos indirectos de construcción.

Documentado con	Elemento del costo			(-) Retención de renta	Total
	Mano de obra	Materiales	Costos Indirectos		
FCF	-	8,000.00	591.60	-	8,591.60
CCF	-	12,000.00	4,000.00	-	16,000.00
Recibo	20,000.00	-	-	2,000.00	18,000.00
TOTAL	20,000.00	20,000.00	4,591.60	2,000.00	42,591.60

FCF: Factura de Consumidor Final

CCF: Comprobante de Crédito Fiscal

DETALLE DE DESEMBOLSO

Sub.-Total de desembolso	\$ 42,591.60
<u>MAS:</u>	
Crédito fiscal (16,000.00X0.13%)	2,080.00
TOTAL DE DESEMBOLSO	\$ 44,671.60

PARTIDA No. 17			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		44,591.60	
Materiales	20,000.00		
Mano de obra	20,000.00		
Costos Indirectos	4,591.60		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		2,080.00	
Compras locales	2,080.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			2,000.00
ISR-eventuales	2,000.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			44,671.60
Banco Agrícola	44,671.60		
TOTAL		\$ 46,671.60	\$ 46,671.60
V/ por compras de materiales, pago de mano de obra y otras erogaciones de construcción del mes de noviembre			

- b) Registro por depreciación de maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de la obra.

PARTIDA No. 18			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		4,600.00	
Costos Indirectos	4,600.00		
<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>			4,600.00
Maquinaria y Equipo	3,200.00		
Vehículos	1,000.00		
Mobiliario y Eq. De Comp.	400.00		
TOTAL		\$ 4,600.00	\$ 4,600.00
V/ por depreciación de propiedades planta y equipo utilizados en la construcción en proceso.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal tributario en partidas No. 7 y 8.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES de partidas No. 7 y 8.

REGISTRO DE IMPUESTOS

Al cierre del mes se efectúa la provisión de impuestos, dejando como resultado el siguiente registro contable.

PARTIDA No. 19			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>REMANENTE DE CREDITO FISCAL</u>		2,080.00	
Crédito Fiscal	2,080.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		2,000.00	
ISR-eventuales	2,000.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			2,080.00
Compras locales	2,080.00		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			2,000.00
Retenciones legales	2,000.00		
TOTAL		\$ 4,080.00	\$ 4,080.00
V/ determinación de impuestos por pagar.			

2.4.3.4 OPERACIONES DEL MES DE DICIEMBRE CON SEGUNDA ESTIMACION DE AVANCE DE OBRA

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. efectúa en el mes de diciembre las siguientes operaciones:

- a. Se cancela la cuota 4/12 del préstamo bancario;
- b. Se reconoce un costo de mano de obra por \$13,000.00, este personal es de carácter eventual;
- c. Se incurre en gastos de materiales de construcción por un monto de \$15,000.00, de los cuales \$12,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
- d. De costos indirectos de construcción se paga la cantidad de \$2,860.00, de los cuales \$1,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
- e. Se reconocen los gastos de depreciación por la maquinaria y otros y otros bienes utilizados en la ejecución del proyecto;

f. Se presenta la segunda estimación de avance de obra, la cual asciende al 36.03% dejando la obra terminada a un 77.10%; y

g. Se efectúan las provisiones de impuestos.

PAGO DE CUOTA POR PRÉSTAMO BANCARIO.

Datos:

Saldo insoluto: \$ 189,862.59
Tasa de interés: 10%
Cuota: \$ 21,978.78
Días transcurridos: 30

Cálculos para registro contable

Cuota mensual		\$ 21,978.78
Menos: Pago de intereses		1,560.51
Periodo (31/365)	0.082191	
Por la tasa de Interés 10%	0.100000	
Por saldo insoluto	189,862.59	
	(=) ABONO A CAPITAL	\$ 20,418.27

Véase anexo - 7

PARTIDA No. 20			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		1,560.51	
Intereses	1,560.51		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		20,418.27	
Banco Agrícola	20,418.27		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			21,978.78
Banco Agrícola	21,978.78		
TOTAL		\$ 21,978.78	\$ 21,978.78
V/ por cancelación de cuarta cuota de préstamo			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento en literal a) y b) de partida No. 6.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en Partida No. 6.

COSTOS ATRIBUIBLES A LA CONSTRUCCION EN PROCESO

- a) Cálculos para la contabilización de materia prima, mano de obra y costos indirectos de construcción.

Documentado con	Elemento del costo			(-) Retención de renta	Total
	Mano de obra	Materiales	Costos Indirectos		
FCF	-	3,000.00	1,860.00	-	4,860.00
CCF	-	12,000.00	1,000.00	-	13,000.00
Recibo	13,000.00	-	-	1,300.00	11,700.00
TOTAL	13,000.00	15,000.00	2,860.00	1,300.00	29,560.00

FCF: Factura de Consumidor Final

CCF: Comprobante de Crédito Fiscal

DETALLE DE DESEMBOLSO

Sub.-Total de desembolso	\$	29,560.00
<u>MAS:</u>		
Crédito fiscal (13,000.00X0.13%)		1,690.00
TOTAL DE DESEMBOLSO	\$	31,250.00

PARTIDA No. 21			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		30,860.00	
Materiales	15,000.00		
Mano de obra	13,000.00		
Costos Indirectos	2,860.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		1,690.00	
Compras locales	1,690.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			1,300.00
ISR-eventuales	1,300.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			31,250.00
Banco Agrícola	31,250.00		
TOTAL		\$ 32,550.00	\$ 32,550.00
V/ por compras de materiales, pago de mano de obra y otras erogaciones de construcción del mes de diciembre.			

- b) Registro por depreciación de maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de la obra.

PARTIDA No. 22			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		2,400.00	
Costos Indirectos	2,400.00		
<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>			2,400.00
Maquinaria y Equipo	1,500.00		
Vehículos	800.00		
Mobiliario y Eq. De Comp.	100.00		
TOTAL		\$ 2,400.00	\$ 2,400.00
V/ por depreciación de propiedades planta y equipo utilizados en la construcción en proceso.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal-tributario de partida No. 7 y 8.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en partida No. 7 y 8.

INGRESOS Y COSTOS ORDINARIOS A RECONOCER

DATOS Y CÁLCULOS PARA EL REGISTRO CONTABLE

Al mes de diciembre se determina que la obra se encuentra terminada al 77.10%, por lo consiguiente, se debe reconocer ingresos y costos según el siguiente detalle:

CONCEPTO	%	INGRESOS ORDINARIOS	COSTO ESTIMADO	UTILIDAD ESTIMADA
Monto total	100.00%	733,266.00	549,949.50	183,316.50
Avance de obra (Menos)	77.10%	565,341.88	424,006.41	141,335.47
Avance acumulado (Igual)	41.07%	301,170.49	225,877.77	75,292.72
Valores a contabilizar	36.03%	264,171.39	198,128.54	66,042.75

a. Ingresos de construcción

La información de datos y forma de pago se encuentra en el contrato de construcción. (Véase anexo-8)

ESTIMACION DE OBRA No. 2		
DESCRIPCIÓN	DATOS Y CALCULOS	RESULTADOS
Monto total del contrato	\$ 733,266.00	
MENOS: 30% de anticipo	\$ 219,979.80	
Valor por reintegrar	\$ 513,286.00	
36.03% avance de obra	733,266.00X36.03%=	\$ 264,171.39
Proporción del anticipo	219,979.80X36.03%=	\$ 79,251.42
Base imponible para IVA	264,171.39-79,251.42=	\$ 184,919.97
Impuesto IVA	184,919.97X0.13=	\$ 24,039.60
Retención del 1% IVA	184,919.97X0.01=	\$ 1,849.20
5% retención por garantía	264,171.39X0.05=	\$ 13,208.57

Determinación del valor a percibir:

CONCEPTO	MONTO
Ingreso devengado	\$ 264,171.39
Menos:	94,309.19
Proporción de anticipo	\$ 79,251.42
5% retención por garantía	13,208.57
1% retención IVA	1,849.20
Mas: Impuesto IVA	\$ 24,039.60
(=) VALOR A PERCIBIR	\$ 193,901.80

PARTIDA No. 23			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		193,901.80	
Banco Agrícola	193,901.80		
<u>CUENTAS POR COBRAR A L.P.</u>		13,208.57	
CEL	13,208.57		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		1,849.20	
Retención del 1%	1,849.20		
<u>OTROS PASIVOS</u>		79,251.42	
Anticipos	79,251.42		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>			24,039.60
Ventas Locales	24,039.60		
<u>INGRESOS</u>			264,171.39
Servicios de Construcción	264,171.39		
TOTAL		\$ 288,210.99	\$ 288,210.99
V/ Ingresos por primera estimación de avance de obra, la cual asciende a 36.03%			

Costos de construcción

La sub.-cuenta "Estimaciones" es complementaria de OBRAS EN PROCESO. Se contabiliza de esta forma para llevar el valor histórico de los costos reales.

PARTIDA No. 24			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
COSTOS POR PROYECTOS		198,128.54	
Construcción CEL-4206-S	198,128.54		
OBRAS EN PROCESO			198,128.54
Estimaciones	198,128.54		
TOTAL		\$ 198,128.54	\$198,128.54
V/ Costos por primera estimación de avance de obra, los cuales ascienden al 36.03% de los costos estimados.			

ANALISIS DE COSTOS

Los costos reales incurridos a la fecha son los siguientes:

TIPO DE COSTO	COSTOS REALES			
	ACUMULADOS AL 31/10/2010	Noviembre	Diciembre	ACUMULADOS AL 31/12/2010
Materiales	\$ 300,000.00	\$ 20,000.00	\$ 15,000.00	\$ 335,000.00
Mano de Obra	67,000.00	20,000.00	13,000.00	100,000.00
Indirectos	43,608.40	9,191.60	5,260.00	58,060.00
TOTAL	\$ 410,608.40	\$ 49,191.60	\$ 33,260.00	\$ 493,060.00

Los costos reales ascienden al 89.66% (\$493,060.00/\$549,949.50) de los costos estimados.

Cuantificación de costos en proceso

CONCEPTOS	MONTO
COSTOS REALES INCURRIDOS	\$ 493,060.00
Menos:	
ESTIMACIÓN DE AVANCE DE OBRA	\$ 424,006.41
Costo estimado del proyecto \$ 549,949.50	
(por) Porcentaje de avance 77.10%	
VALOR DE OBRA EN PROCESO (Costos Acumulados)	\$ 69,053.59

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento en literal a) y b) de partidas 13 y 14

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver la base técnica de partidas 13 y 14.

REGISTRO DE IMPUESTOS

Al cierre del mes de diciembre se efectúa la provisión de Impuestos, dejando como resultado el siguiente registro contable.

PARTIDA No. 25			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OTROS ACTIVOS</u>		3,962.57	
Pago a Cuenta del ejercicio	3,962.57		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>		24,039.60	
Ventas locales	24,039.60		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		1,300.00	
ISR-eventuales	1,300.00		
<u>REMANENTE DE CREDITO FISCAL</u>			13,701.68
Crédito Fiscal	13,701.68		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			1,690.00
Compras locales	1,690.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			1,849.20
Retención del 1%	1,849.20		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			12,061.29
IVA por pagar	6,798.72		
Retenciones legales	1,300.00		
Pago a Cuenta	3,962.57		
TOTAL		\$ 29,302.17	\$ 29,302.17
V/ determinación de impuestos por pagar.			

Cálculos para determinar el impuesto de IVA por pagar

IVA Débito fiscal		\$	24,039.60
<u>MENOS:</u>			
Remanente de Crédito Fiscal	\$	13,701.68	
Crédito fiscal		1,690.00	
Retención del 1%		1,849.20	
IMPUESTO POR PAGAR	\$	6,798.72	

Véase anexo - 9

2.4.3.5 CIERRE DEL EJERCICIO CONTABLE

PRESENTACION DE BALANCE DE COMPROBACION.

Al cierre del ejercicio 2010, el balance de comprobación queda con los siguientes saldos.

ACTIVO, COSTOS Y GASTOS		
<u>Corriente</u>		
Efectivo y equivalentes		314,254.69
Cuentas Por Cobrar		10,000.00
Obras en Proceso		69,053.59
Mano de Obra	100,000.00	}
Materiales	335,000.00	
Costos Indirectos	58,060.00	
Estimaciones	(424,006.41)	
Pago a Cuenta		8,480.13
Total activo corriente		401,788.40
<u>No Corriente</u>		
Inversiones en asociadas		100,000.00
Propiedad planta y equipo		103,800.00
Costo de Adquisición	120,000.00	}
Depreciación Acumulada	(16,200.00)	
Cuentas Por Cobrar a L.P.		28,267.09
Total activo no corriente		232,067.09
TOTAL ACTIVO		633,855.49
Costos por Proyectos		424,006.41
Construcción CEL-4206-S	424,006.41	}
Gastos Operativos		
Gastos de Administración	45,000.00	}
Gastos Financieros	8,609.45	
TOTAL COSTOS Y GASTOS		477,615.86
TOTAL DEUDORES		\$1,111,471.35

Dentro de la cuenta "obras en proceso", existe la sub-cuenta estimaciones, la cual se ha creado con el objetivo de reflejar el costo histórico de los tres elementos del costo.

Para efectos didácticos el saldo de la sub-cuenta estimaciones coincide con la cuenta Costos por Proyectos.

Ya que todo costo reconocido en las cuentas de resultado debe cargarse contra la cuenta complementaria estimaciones.

Los gastos financieros incluyen dos tipos de gastos:

- ↳ Intereses por prestamos de \$7,359.45; y
- ↳ Administrativo por desembolso de préstamo por \$1,250.00;

Véase anexo-9

Los costos acumulados de construcción (obras en proceso) se contabilizan dentro de los activos corrientes, ya que forman parte de la actividad económica de la compañía y se espera liquidarlos

(utilizarlo) en un periodo menor a doce meses después de la fecha de cierre contable.

PASIVOS, PATRIMONIO E INGRESOS		
<u>Corriente</u>		
Doctos. Por pagar		39,246.63
Proveedores		55,000.00
Impuesto por Pagar		12,061.29
IVA por pagar	6,798.72	
Retenciones legales	1,300.00	
Pago a Cuenta	3,962.57	
		<hr/>
Otros pasivos		50,377.23
Anticipos	50,377.23	
<u>No corriente</u>		
Préstamos Bancarios a L.P.		169,444.32
		<hr/>
TOTAL PASIVOS		326,129.47
<hr/>		
PATRIMONIO		
Capital Social		100,000.00
Reserva Legal		20,000.00
Utilidades a distribuir		100,000.00
		<hr/>
TOTAL PATRIMONIO		220,000.00
<hr/>		
Ingresos		565,341.88
Servicios de Construcción	565,341.88	
TOTAL ACREEDORES		\$1,111,471.35

REGISTROS CONTABLES DE CIERRE

Los registros contables para el cierre del ejercicio son los siguientes.

- a. Reclasificación de cuentas por cobrar y pagar de largo plazo a corto plazo;
- b. Cuantificación de la pérdida o ganancia del ejercicio (rendimiento económico);
- c. Registro de gasto (ingreso) por impuesto sobre la renta y determinación del impuesto por pagar.
- d. Determinación de la Utilidad del Ejercicio.

a. Reclasificación

PARTIDA No. 26			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>CUENTAS POR COBRAR A C.P.</u>		28,267.09	
Construcción CEL-4206-S	28,267.09		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A L.P.</u>		169,444.32	
Banco Agrícola	169,444.32		
<u>CUENTAS POR COBRAR A L.P.</u>			28,267.09
CEL	28,267.09		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>			169,444.32
Banco Agrícola	169,444.32		
TOTAL		\$ 197,711.41	\$197,711.41
V/ Reclasificación de cuentas por cobrar y pagar de largo plazo a corto plazo.			

Esta reclasificación se efectúa en función, de que tanto la cuenta por cobrar y el préstamo bancario se esperan liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del cierre contable²⁹.

b. Cuantificación de la pérdida o ganancia del ejercicio (rendimiento económico)

PARTIDA No. 27			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>INGRESOS</u>		565,341.88	
Servicios de Construcción	565,341.88		
<u>OTROS INGRESOS</u>		10,000.00	
Inversiones en Asociadas	10,000.00		
<u>COSTOS POR PROYECTOS</u>			424,006.41
Construcción CEL-4206-S	424,006.41		
<u>GASTOS DE ADMINISTRACION</u>			45,000.00
Gastos de administración	45,000.00		
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>			8,609.45
Administrativo por desembolso	1,250.00		
Intereses	7,359.45		
<u>PERDIDAS Y GANANCIAS</u>			97,726.02
Ejercicio 2010	97,726.02		
TOTAL		\$ 575,341.88	\$575,341.88
V/ liquidación de cuentas de resultado			

²⁹ Sección 4 párrafos del 5) al 8)

El registro contable refleja el rendimiento económico de la compañía el cual asciende a \$97,726.02³⁰, es importante mencionar que esta cantidad es previa a la cuantificación del gasto (ingreso) por impuesto sobre la renta.

c. Registro de gasto (ingreso) por impuesto sobre la renta y determinación del impuesto por pagar.

PARTIDA No. 28			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>ACTIVO POR ISR DIFERIDO</u>		978.77	
Impuesto sobre la renta	978.77		
<u>GASTO ADMINISTRATIVO</u>		24,431.51	
Impuesto sobre la renta	24,431.51		
<u>OTROS ACTIVOS</u>			8,480.13
Pago a Cuenta del ejercicio	8,480.13		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			14,430.15
ISR-2010	14,430.15		
<u>OTROS INGRESOS</u>			2,500.00
Impuesto sobre la renta	2,500.00		
TOTAL		\$ 25,410.28	\$ 25,410.28
V/ Registro de Activo por impuesto sobre la renta por pagar			

La cuantificación del gasto por impuesto sobre la renta, es el resultado de \$97,726.02 por la tasa impositiva³¹ del 25%. El activo por ISR-Diferido es producto de las diferencias temporarias

(Véase apartado de *ANÁLISIS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS*).

Por otro lado, existe un ingreso por impuesto sobre la renta de \$2,500.00 el cual proviene de una diferencia permanente de \$10,000.00 que corresponde a un ingreso no gravable con el Impuesto sobre la Renta.

³⁰ Sección 2 párrafo 44 de las NIIF-PYMES.

³¹ Art. 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d. Determinación de la Utilidad del Ejercicio.

PARTIDA No. 29			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>PERDIDAS Y GANANCIAS</u>		97,726.02	
Del ejercicio 2010	97,726.02		
<u>OTROS INGRESOS</u>		2,500.00	
Impuesto sobre la renta	2,500.00		
<u>GASTO ADMINISTRATIVO</u>			24,431.51
Impuesto sobre la renta	24,431.51		
<u>UTILIDAD DEL EJERCICIO</u>			75,794.52
Ejercicio 2010	75,794.52		
TOTAL		\$ 100,226.02	\$100,226.02
V/ Determinación de utilidad del ejercicio			

ANÁLISIS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

Para poder analizar de forma adecuada las diferencias temporarias se presenta la siguiente hoja de cálculo del impuesto sobre la renta³²:

CONCEPTO	MONTO
Utilidad antes de ISR	\$ 87,726.02
Mas:	
Gastos no deducibles	3,915.08
RENTA NETA	\$ 91,641.10
IMPUESTO SOBRE LA RENTA³³	\$ 22,910.28

Los gastos son el resultado de diferencias entre la base Legal-Tributaria en relación al Marco de referencia contable.

Sección 29 párrafo 14 literal b) y párrafo 15 literal b).

Al comparar el impuesto sobre la renta del presente cuadro en relación al gasto de impuesto sobre la renta por \$21,931.51 de partida No. 28, se determina una diferencia de \$978.77 la cual se contabiliza como un Activo por Impuesto Diferido.

³² Art. 91 segundo párrafo del Código Tributario.

³³ Art. 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al generar un Activo por impuesto-diferido³⁴ implica que la compañía utilizara estos valores para disminuir la cantidad del impuesto a pagar en el siguiente ejercicio contable.

Los gastos no deducibles de \$3,915.08 están conformados por los siguientes conceptos:

- a) Gasto administrativo por la adquisición de préstamo bancario, el cual está registrado en partida No. 3; y
- b) Diferencia entre el conteo físico de inventarios en relación a los costos acumulados de materiales en proceso de construcción.

Cada uno de ellos se explica a continuación.

- a) Gasto administrativo por desembolso de préstamo bancario:

GASTO SEGÚN	MONTO	
Marco de Referencia NIIF-PYMES	\$	1,250.00
Base Legal-Tributaria		417.81
DIFERENCIA TEMPORARIA	\$	832.49
Activo por Impuesto Diferido (25%)	\$	208.05

- b) Diferencia entre el conteo físico de inventarios en relación a los costos acumulados de materiales en proceso de construcción. Con el fin de darle cumplimiento al art. 142 del Código Tributario, se efectúa inventario físico de la materiales de construcción, del cual se determina \$50,000.00 de materiales de construcción que no se han adherido a la obra en proceso.

³⁴ Sección 29 párrafos 4 y 5 de las NIIF-PYMES.

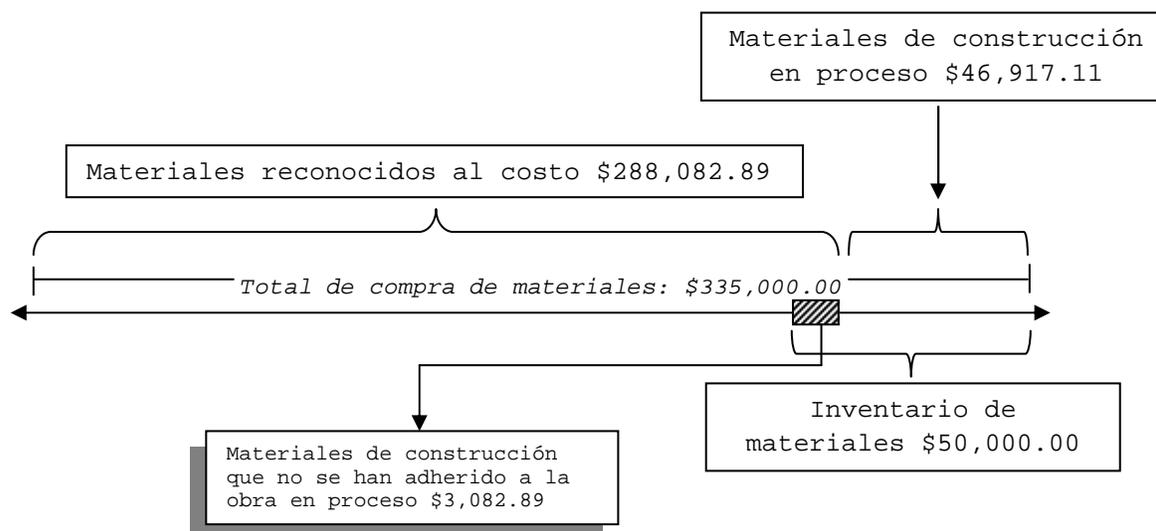
Dando como resultado lo siguiente:

Datos:

CONCEPTO	MONTO
Materia Prima Física	\$ 50,000.00
Menos:	
Materia prima en proceso	46,917.11
COSTO NO DEDUCIBLE	\$ 3,082.89
(POR 25% de ISR)	
Activo por ISR-Diferido	\$ 770.72

Materiales de construcción que no se han adherido a la obra en proceso.

La determinación de materiales de construcción en proceso se observa en ANEXO-4



GASTO SEGÚN	MONTO
Marco de Referencia NIIF-PYMES	\$ 288,082.89
Base Legal-Tributaria	285,000.00
DIFERENCIA TEMPORARIA	\$ 3,082.89
Activo por Impuesto Diferido (25%)	\$ 770.72

ESTADO DE RESULTADOS Y HOJA DE CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

EJEMPLO, S.A. DE C.V.		
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL		
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010		
(EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)		
INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	\$	565,341.88
MENOS:		
COSTOS DE PROYECTOS		424,006.41
UTILIDAD BRUTA	\$	141,335.47
MENOS:		
GASTOS DE OPERACIÓN	\$	53,609.45
GASTOS DE ADMINISTRACION		45,000.00
GASTOS FINANCIEROS		8,609.45
MAS:		
INGRESOS DE ACTIVIDADES EXTRAORDINARIAS INVERSIONES EN ASOCIADAS		10,000.00
UTILIDAD FINANCIERA ANTES DE ISR	\$	97,726.02
(MENOS)		
EFEECTO NETO EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA		21,931.51
GASTO POR IMPUESTO	24,431.51	
INGRESO POR IMPUESTO	2,500.00	
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	\$	75,794.52

HOJA DE CALCULO DEL ISR 2010		
UTILIDAD DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		97,726.02
(+)COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES:		3,915.08
Gasto Financiero	832.19	
Costo de Materiales	3,082.89	
(-)INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES:		10,000.00
Dividendos de Inversiones en Acciones ³⁵	10,000.00	
(=)UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA		91,641.10
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO (art. 41 LISR)		22,910.28
(-)ACTIVO POR IMPUESTO - DIFERIDO		978.77
EFEECTO NETO EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE ESTADO DE RESULTADO		21,931.51

La cantidad de \$10,000.00 es una diferencia permanente entre la base tributaria y la base técnica-contable.

³⁵ Es de conformidad al numeral 13 del art. 4 de la LISR

Es importante mencionar que en el Estado de Resultado y en la hoja de cálculo del Impuesto sobre la renta no se calcula Reserva Legal, ya que esta representa la quinta parte del capital social, lo cual es el monto que establece el código de comercio.

BALANCE GENERAL

EJEMPLO, S.A. DE C.V.			
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre del 2010			
ACTIVO		PASIVO	
Corriente		Corriente	
Efectivo y equivalentes	314,254.69	Doctos. Por pagar	39,246.63
Cuentas Por Cobrar	48,267.09	Proveedores	55,000.00
Obras en Proceso	69,053.59	Préstamos Bancarios	169,444.32
Impuesto-Diferido	978.77	Impuesto por Pagar	26,491.44
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	422,554.14	Otros pasivos	50,377.23
No Corriente		TOTAL PASIVO	340,559.62
Inversiones en Asociadas	100,000.00		
Propiedad planta y equipo	120,000.00	PATRIMONIO	
Depreciación Acumulada	-16,200.00	Capital Social	100,000.00
		Reserva Legal	20,000.00
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	203,800.00	Utilidades a distribuir	175,794.52
		TOTAL PATRIMONIO	285,794.52
TOTAL ACTIVO	636,354.14	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	636,354.14

Análisis de las cuentas de balance.

1. Las cuentas por cobrar que refleja el Balance están compuestas por lo siguiente:

a. Retención por garantía contractual la cual asciende a \$28,267.09, y es determinada con el 5% de los ingresos devengados de la compañía en base al porcentaje de avance de obra a la fecha del balance.

(Monto contractual)(Avance de obra)(Retención 5%)

(\$733,266.00)(77.10)(5%)

\$28,267.09

b. Otras cuentas por cobrar de \$20,000.00 (supuesto para efectos de presentación)

2. Las obras en proceso que ascienden a \$69,053.59 es la diferencia entre los costos reales incurridos, menos las estimaciones de avance de obra.

(Costos reales)-(% de avance de obra) (costos estimados)

\$493,060.00 - (77.10%) (\$549,949.50)

\$493,060.00 - \$424,006.41

\$69,053.59

3. El Activo por Impuesto-Diferido de \$978.77 proviene de una diferencia de Impuesto sobre la Renta de la Base Tributaria sobre la Base Técnica.

Véase apartado de ANALISIS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

4. Los otros pasivos de \$50,377.23 proviene de la diferencia del monto de anticipo del valor del contrato (30%), menos las estimaciones de avance de obra (77.10).

$\left[\begin{array}{l} \text{(Valor del contrato)} \\ \text{(\% de anticipo)} \end{array} \right]$	Menos	$\left[\begin{array}{l} \text{(valor del contrato)} \\ \text{(\%de anticipo)} \\ \text{(\% de estimación de} \\ \text{avance de obra)} \end{array} \right]$
$\$733,266.00 \text{ (30\%)}$	Menos	$\$733,266.00 \text{ (30\%)(77.10)}$
$\$219,979.80$	Menos	$\$169,602.56$
$\mathbf{\$50,377.23}$		

2.4.3.6 OPERACIONES DEL MES DE ENERO

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. efectúa en el mes de enero las siguientes operaciones:

- a. Se cancela la cuota 4/12 del préstamo bancario;
- b. Se reconoce un costo de mano de obra por \$12,000.00, este personal es de carácter eventual;
- c. Se incurre en gastos de materiales de construcción por un monto de \$8,000.00, de los cuales \$7,500.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
- d. De costos indirectos de construcción se paga la cantidad de \$2,400.00, de los cuales \$2,100.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido); y
- e. Se reconocen los gastos de depreciación por la maquinaria y otros y otros bienes utilizados en la ejecución del proyecto.

PAGO DE CUOTA POR PRÉSTAMO BANCARIO.

Datos:

Saldo insoluto:	\$ 169.444.33
Tasa de interés:	10%
Cuota:	\$ 21,978.78
Días transcurridos:	31

Cálculos para registro contable

Cuota mensual		\$	21,978.78
Menos: Pago de intereses			1,439.12
Periodo (31/365)	0.084932		
Por la tasa de Interés 10%	0.100000		
Por saldo insoluto	169,444.33		
	(=) ABONO A CAPITAL	\$	<u>20,539.66</u>

Véase anexo - 7

PARTIDA No. 30			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		1,439.12	
Intereses	1,439.12		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		20,539.66	
Banco Agrícola	20,539.66		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			21,978.78
Banco Agrícola	21,978.78		
TOTAL		\$ 21,978.78	\$ 21,978.78
V/ por cancelación de quinta cuota de préstamo			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal-tributario en literales a) y b) de partida No. 6

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en Partida No. 6

COSTOS ATRIBUIBLES A LA CONSTRUCCION EN PROCESO

a) Cálculos para la contabilización de materia prima, mano de obra y costos indirectos de construcción.

Documentado con	Elemento del costo			(-) Retención de renta	Total
	Mano de obra	Materiales	Costos Indirectos		
FCF	-	500.00	300.00	-	800.00
CCF	-	7,500.00	2,100.00	-	9,600.00
Recibo	12,000.00	-	-	1,200.00	10,800.00
TOTAL	12,000.00	8,000.00	2,400.00	1,200.00	21,200.00

FCF: Factura de Consumidor Final

CCF: Comprobante de Crédito Fiscal

DETALLE DE DESEMBOLSO

Sub.-Total de desembolso	\$	21,200.00
<u>MAS:</u>		
Crédito fiscal (9,600.00X0.13%)		1,248.00
TOTAL DE DESEMBOLSO	\$	22,448.00

PARTIDA No. 31			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		22,400.00	
Materiales	8,000.00		
Mano de obra	12,000.00		
Costos Indirectos	2,400.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		1,248.00	
Compras locales	1,248.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			1,200.00
ISR-eventuales	1,200.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			22,448.00
Banco Agrícola	22,448.00		
TOTAL		\$ 23,648.00	\$ 23,648.00
V/ por compras de materiales, pago de mano de obra y otras erogaciones de construcción del mes de enero 2011			

b) Registro por depreciación de maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de la obra.

PARTIDA No. 32			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		1,600.00	
Costos Indirectos	1,600.00		
<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>			1,600.00
Maquinaria y Equipo	1,200.00		
Vehículos	300.00		
Mobiliario y Eq. De Comp.	100.00		
TOTAL		\$ 1,600.00	\$ 1,600.00
V/ por depreciación de propiedades planta y equipo utilizados en la construcción en proceso.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal-tributario de partida No. 7 y 8.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en partida No. 7 y 8.

REGISTRO DE IMPUESTOS

Al cierre del mes se efectúa la provisión de impuestos, dejando como resultado el siguiente registro contable.

PARTIDA No. 33			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>REMANENTE DE CREDITO FISCAL</u>		1,248.00	
Crédito Fiscal	1,248.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		1,200.00	
ISR-eventuales	1,200.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			1,248.00
Compras locales	1,248.00		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			1,200.00
Retenciones legales	1,200.00		
TOTAL		\$ 2,448.00	\$ 2,448.00
V/ registro de retenciones por pagar y determinación de remanente de crédito fiscal			

2.4.3.7 OPERACIONES DEL MES DE FEBRERO CON ÚLTIMA ESTIMACION DE AVANCE DE OBRA

La empresa EJEMPLO, S.A. DE C.V. efectúa en el mes de febrero las siguientes operaciones:

- a. Se cancela la cuota 6/12 del préstamo bancario;
- b. Se reconoce un costo de mano de obra por \$13,000.00, este personal es de carácter eventual;
- c. Se incurre en gastos de materiales de construcción por un monto de \$15,000.00, de los cuales \$12,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
- d. De costos indirectos de construcción se paga la cantidad de \$2,860.00, de los cuales \$1,000.00 están documentados con comprobantes de crédito fiscal (más IVA) y el resto con facturas de consumidor final (IVA incluido);
- e. Se reconocen los gastos de depreciación por la maquinaria y otros y otros bienes utilizados en la ejecución del proyecto;

f. Se presenta la segunda estimación de avance de obra, la cual asciende al 36.03% dejando la obra terminada a un 77.10%; y

g. Se efectúan las provisiones de impuestos.

PAGO DE CUOTA POR PRÉSTAMO BANCARIO.

Datos:

Saldo insoluto: \$ 148,904.66
Tasa de interés: 10%
Cuota: \$ 21,978.78
Días transcurridos: 29

Cálculos para registro contable

Cuota mensual		\$	21,978.78
Menos: Pago de intereses			1,183.08
Periodo (31/365)	0.079452		
Por la tasa de Interés 10%	0.100000		
Por saldo insoluto	148,904.66		
	(=) ABONO A CAPITAL	\$	<u>20,795.70</u>

Véase anexo - 7

PARTIDA No. 34			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		1,560.51	
Intereses	1,560.51		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		20,418.27	
Banco Agrícola	20,418.27		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			21,978.78
Banco Agrícola	21,978.78		
TOTAL		\$ 21,978.78	\$ 21,978.78
V/ por cancelación de sexta cuota de préstamo			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver Tratamiento legal-tributario en literales a) y b) de partida No. 6.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en Partida No. 6.

COSTOS ATRIBUIBLES A LA CONSTRUCCION EN PROCESO

- a) Cálculos para la contabilización de materia prima, mano de obra y costos indirectos de construcción.

Documentado con	Elemento del costo			(-) Retención de renta	Total
	Mano de obra	Materiales	Costos Indirectos		
FCF	-	500.00	400.00	-	900.00
CCF	-	11,500.00	1,500.00	-	13,000.00
Recibo	12,000.00	-	-	1,200.00	10,800.00
TOTAL	12,000.00	12,000.00	1,900.00	1,200.00	24,700.00

FCF: Factura de Consumidor Final

CCF: Comprobante de Crédito Fiscal

DETALLE DE DESEMBOLSO

Sub.-Total de desembolso	\$ 24,700.00
MAS:	
Crédito fiscal (13,000.00X0.13%)	1,690.00
TOTAL DE DESEMBOLSO	\$ 26,390.00

PARTIDA No. 35			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		25,900.00	
Materiales	12,000.00		
Mano de obra	12,000.00		
Costos Indirectos	1,900.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		1,690.00	
Compras locales	1,690.00		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>			1,200.00
ISR-eventuales	1,200.00		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			26,390.00
Banco Agrícola	26,390.00		
TOTAL		\$ 27,590.00	\$ 27,590.00
V/ por compras de materiales, pago de mano de obra y otras erogaciones de construcción del mes de febrero			

b) Registro por depreciación de maquinaria y otros bienes utilizados en la ejecución de la obra.

PARTIDA No. 36			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		1,600.00	
Costos Indirectos	1,600.00		
<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>			1,600.00
Maquinaria y Equipo	1,200.00		
Vehículos	300.00		
Mobiliario y Eq. de Comp..	100.00		
TOTAL		\$ 1,600.00	\$ 1,600.00
V/ por depreciación de propiedades planta y equipo utilizados en la construcción en proceso.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento legal-tributario de partida No. 7 y 8.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver tratamiento técnico de NIIF-PYMES en partida No. 7 y 8.

INGRESOS Y COSTOS ORDINARIOS A RECONOCER

DATOS Y CÁLCULOS PARA EL REGISTRO CONTABLE

En el mes de febrero se termina la obra en proceso, lo cual implica el 22.90% del contrato, por lo consiguiente, se debe reconocer ingresos y costos según detalle:

CONCEPTO	%	INGRESOS ORDINARIOS	COSTO ESTIMADO	UTILIDAD ESTIMADA
Monto total	100.00%	733,266.00	549,949.50	183,316.50
Avance de obra	100.00%	733,266.00	549,949.50	183,316.50
(Menos)				
Avance acumulado	77.10%	565,341.88	424,006.41	141,335.47
(Igual)				
Valores a contabilizar	22.90%	167,924.12	125,943.09	41,981.03

a. Ingresos de construcción

La información de datos y forma de pago se encuentra en el contrato de construcción. (Véase anexo-8)

ESTIMACION DE OBRA No. 2		
DESCRIPCIÓN	DATOS Y CALCULOS	RESULTADOS
Monto total del contrato	\$ 733,266.00	
MENOS: 30% de anticipo	\$ 219,979.80	
Valor por reintegrar	\$ 513,286.00	
22.90% avance de obra	$733,266.00 \times 22.90\% =$	\$ 167,924.12
Proporción del anticipo	$219,979.80 \times 22.90\% =$	\$ 50,377.24
Base imponible para IVA	$167,924.12 - 50,377.24 =$	\$ 117,546.88
Impuesto IVA	$117,546.88 \times 0.13 =$	\$ 15,281.09
Retención del 1% IVA	$117,546.88 \times 0.01 =$	\$ 1,175.47
5% retención por garantía	$167,924.12 \times 0.05 =$	\$ 8,396.21

Determinación del valor a percibir:

CONCEPTO	MONTO
Ingreso devengado	\$ 167,924.12
Menos:	59,948.92
Proporción de anticipo	\$ 50,377.24
5% retención por garantía	8,396.21
1% retención IVA	1,175.47
Mas: Impuesto IVA	\$ 15,281.09
(=) VALOR A PERCIBIR	\$ 123,256.30

PARTIDA No. 37			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		123,256.30	
Banco Agrícola	123,256.30		
<u>CUENTAS POR COBRAR A C.P.</u>		8,396.21	
CEL	8,396.21		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>		1,175.47	
Retención del 1%	1,175.47		
<u>OTROS PASIVOS</u>		50,377.24	
Anticipos	50,377.24		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>			15,281.09
Ventas Locales	15,281.09		
<u>INGRESOS</u>			167,924.12
Servicios de Construcción	167,924.12		
TOTAL		\$ 183,205.21	\$ 183,205.21
V/ Ingresos por última estimación de avance de obra, la cual asciende a 22.90%			

b. Costos de construcción

ANALISIS DE COSTOS EN RELACION A LAS ESTIMACIONES				
CONCEPTO	PRIMER AVANCE	SEGUNDO AVANCE	TERCER AVANCE	TOTAL
	OCTUBRE	DICIEMBRE	FEBRERO	
% Estimado	41.07%	36.03%	22.90%	100.00%
\$ Estimado	225,877.87	198,128.54	125,943.09	549,949.50
% Reales	74.66%	14.99%	9.36%	99.02%
\$ Reales	410,608.40	82,451.60	51,500.00	544,560.00
% Diferencia	-33.59%	21.03%	13.54%	0.98%
\$ Diferencia	184,730.53	(115,676.94)	(74,443.09)	(5,389.50)

Véase anexo-2

Los costos reales son menores a los estimados por un monto de \$5,389.50 lo cual representa una variación menor del 1% del total de los costos.

Tomando en consideración que la obra se encuentra terminada al 100%, los costos acumulados (en proceso) se contabilizaran en relación a los reales y no a los estimados. Dejando como resultado lo siguiente.

CONCEPTO	MONTO
Última estimación de 22.90%	\$ 125,943.09
Menos:	
Sobrevaluación de costos estimados	5,389.50
Costos estimados	549,949.50
(Menos) Costos reales	544,560.00
COSTOS A CONTABILIZAR	\$ 120,553.59

PARTIDA No. 38			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>COSTOS POR PROYECTOS</u>		120,553.59	
Construcción CEL-4206-S	120,553.59		
<u>OBRAS EN PROCESO</u>			120,553.59
Estimaciones	120,553.59		
TOTAL		\$ 120,553.59	\$120,553.59
V/ Costos por última estimación de avance de obra.			

BASE LEGAL-TRIBUTARIA PARA LA APLICACIÓN CONTABLE.

Ver tratamiento en literales a) y b) de partidas 13 y 14.

BASE TÉCNICA NIIF-PYMES

Ver la base técnica de partidas 13 y 14.

REGISTRO DE IMPUESTOS

Al cierre del mes de febrero se efectúa la provisión de Impuestos, dejando como resultado el siguiente registro contable.

PARTIDA No. 39			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OTROS ACTIVOS</u>		2,518.86	
Pago a Cuenta del ejercicio	2,518.86		
<u>IVA DEBITO FISCAL</u>		15,281.09	
Ventas locales	15,281.09		
<u>RETENCIONES LEGALES</u>		1,200.00	
ISR-eventuales	1,200.00		
<u>REMANENTE DE CREDITO FISCAL</u>			1,248.00
Crédito Fiscal	1,248.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			1,690.00
Compras locales	1,690.00		
<u>IVA CREDITO FISCAL</u>			1,175.47
Retención del 1%	1,175.47		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			14,886.49
IVA por pagar	11,167.62		
Retenciones legales	1,200.00		
Pago a Cuenta	2,518.86		
TOTAL		\$18,999.96	\$ 18,999.96
V/ determinación de impuestos por pagar.			

Cálculos para determinar el impuesto de IVA por pagar

IVA Débito fiscal		\$	15,281.09
MENOS:			
Remanente de Crédito Fiscal	\$	1,248.00	
Crédito fiscal		1,690.00	
Retención del 1%		1,175.47	
IMPUESTO POR PAGAR	\$	11,167.62	

Véase anexo - 9

2.4.3.8 LIQUIDACIÓN DEL PROYECTO.

- I. A efecto de liquidar el proyecto de construcción se deben efectuar los siguientes registros contables:
- Liquidación del costo histórico de construcción contra la cuenta de estimaciones;
 - Cancelación del 5% de retención.
- II. Para efectos didácticos, se toma en consideración que la compañía Ejemplo, S.A. de C.V. no efectuó otras transacciones durante el ejercicio 2011, por lo consiguiente:
- Se cancela la adquisición de préstamo bancario.
 - Se efectúan los registros contables de liquidación en los resultados;
 - Se determina la utilidad del ejercicio; y
 - Se presenta el balance de situación financiera

REGISTROS CONTABLES PARA LIQUIDACION DEL PROYECTO

Liquidación del costo histórico de construcción contra la cuenta de estimaciones.

PARTIDA No. 40			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>OBRAS EN PROCESO</u>		544,560.00	
Estimaciones	544,560.00		
<u>OBRAS EN PROCESO</u>			544,560.00
Materiales	355,000.00		
Mano de obra	124,000.00		
Costos Indirectos	65,560.00		
TOTAL		\$ 544,560.00	\$544,560.00
V/ Liquidación de costos históricos de construcción y estimaciones de avance de obra.			

Cancelación del 5% de retención.

PARTIDA No. 41			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		36,663.30	
Banco Agrícola	36,663.30		
<u>CUENTAS POR COBRAR A C.P.</u>			36,663.30
CEL-4206-S	36,663.30		
TOTAL		\$ 36,663.30	\$ 36,663.30
V/ cancelación del 5% de retención			

REGISTROS CONTABLES PARA LIQUIDACIÓN DE RESULTADOS

Cancelación del total del préstamo bancario.

PARTIDA No. 42			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>		3,763.73	
Intereses	3,763.73		
<u>PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.</u>		128,108.96	
Banco Agrícola	128,108.96		
<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			131,872.69
Banco Agrícola	131,872.69		
TOTAL		\$ 131,872.69	\$131,872.69
V/ por cancelación de préstamo bancario.			

Véase anexo 7

Cuantificación de la pérdida o ganancia del ejercicio (rendimiento económico).

PARTIDA No. 43			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>INGRESOS</u>		167,924.12	
Servicios de Construcción	167,924.12		
<u>COSTOS POR PROYECTOS</u>			120,553.59
Construcción CEL-4206-S	120,553.59		
<u>GASTOS DE ADMINISTRACION</u>			7,500.00
Gastos de administración	7,500.00		
<u>GASTOS FINANCIEROS</u>			6,385.92
Intereses	6,385.92		
<u>PERDIDAS Y GANANCIAS</u>			33,484.61
Ejercicio 2010	33,484.61		
TOTAL		\$ 167,924.12	\$167,924.12
V/ liquidación de cuentas de resultado			

El registro contable refleja el rendimiento económico de \$33,484.61³⁶, es importante mencionar que esta cantidad es previa a la cuantificación del gasto por impuesto sobre la renta.

Registro de gasto por impuesto sobre la renta y determinación del impuesto por pagar.

PARTIDA No. 44			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>GASTO ADMINISTRATIVO</u>		8,371.15	
Impuesto sobre la renta	8,371.15		
<u>ACTIVO POR ISR DIFERIDO</u>			978.77
Impuesto sobre la renta	978.77		
<u>OTROS ACTIVOS</u>			2,518.86
Pago a Cuenta del ejercicio	2,518.86		
<u>IMPUESTOS POR PAGAR</u>			4,873.52
ISR-2010	4,873.52		
TOTAL		\$ 8,371.15	\$ 8,371.15
V/ Determinación de Impuesto sobre la Renta por pagar			

³⁶ Sección 2 párrafo 44 de las NIIF-PYMES.

La cuantificación del gasto por impuesto sobre la renta, es el resultado de \$33,484.61 por la tasa impositiva³⁷ del 25%.

El abono del activo por ISR-Diferido es producto de la regresión de diferencias temporarias.

(Véase apartado de *ANÁLISIS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS*).

Determinación de la Utilidad del Ejercicio.

PARTIDA No. 45			
CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
<u>PERDIDAS Y GANANCIAS</u>		33,484.61	
Del ejercicio 2010	33,484.61		
<u>GASTO ADMINISTRATIVO</u>			8,371.15
Impuesto sobre la renta	8,371.15		
<u>UTILIDAD DEL EJERCICIO</u>			25,113.45
Ejercicio 2010	25,113.45		
TOTAL		\$ 33,484.61	\$ 33,484.61
V/ Determinación de utilidad del ejercicio 2010			

³⁷ Art. 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ESTADO DE RESULTADOS Y HOJA DE CÁLCULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

EJEMPLO, S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADOS	
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011	
INGRESOS ORDINARIOS	\$ 167,924.12
MENOS:	
COSTOS DE PROYECTOS	120,553.59
UTILIDAD BRUTA	\$ 47,370.53
MENOS:	
GASTOS DE OPERACIÓN	\$ 13,885.92
GASTOS DE ADMINISTRACION	7,500.00
GASTOS FINANCIEROS	6,385.92
UTILIDAD OPERATIVA (ANTES DE ISR)	\$ 33,484.61
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	8,371.15
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	\$ 25,113.45

HOJA DE CALCULO DEL ISR 2011	
UTILIDAD DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	33,484.61
(-) COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES NO CONTABILIZADOS:	3,915.08
Gasto Financiero 832.19	
Costo de Materiales 3,082.89	
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA	29,569.53
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO (art. 41 LISR)	7,392.38
(+) REGRESION DE ACTIVO POR IMPUESTO - DIFERIDO	978.77
IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN ESTADO DE RESULTADOS	8,371.15

BALANCE DE SITUACION FINANCIERA

EJEMPLO, S.A. DE C.V.			
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre del 2011			
ACTIVO		PASIVO	
<u>Corriente</u>		<u>Corriente</u>	
Efectivo y equivalentes	249,506.04	Doctos. Por pagar	74,438.07
Cuentas Por Cobrar	20,000.00	Proveedores	55,000.00
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	269,506.04	Impuesto por Pagar	19,760.01
<u>No Corriente</u>		TOTAL PASIVO	149,198.08
Inversiones en Asociadas	100,000.00		
Propiedad planta y equipo	120,000.00	PATRIMONIO	
Depreciación Acumulada	-19,400.00	Capital Social	100,000.00
		Reserva Legal	20,000.00
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	200,600.00	Utilidades a distribuir	200,907.95
		TOTAL PATRIMONIO	320,907.95
TOTAL ACTIVO	470,106.04	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	470,106.03

Al analizar las cuentas del balance general se puede concluir con lo siguiente:

- a. Se encuentra liquidado el costo histórico de la obra en proceso, así como la cuenta complementaria de estimaciones.
(Véase partida 40)
- b. Se cancela (liquida) el 5% de las retenciones por garantía de perdidas o daños.
(Véase partida 41)
- c. Para efectos didácticos, se cancela el total de los préstamos bancarios.
(Véase partida 42)
- d. Se amortiza el total del anticipo el cual era de \$219,979.80.
(Véase partida 37)

REVERSION DE DIFERENCIA TEMPORARIA

Para poder analizar de forma adecuada la reversión de diferencias temporarias se presenta la siguiente hoja de cálculo del impuesto sobre la renta³⁸:

CONCEPTO	MONTO	
Utilidad antes de ISR	\$	33,484.61
Menos:		
Gastos deducibles no contabilizados		3,915.08
RENTA NETA	\$	29,569.53
IMPUESTO SOBRE LA RENTA³⁹	\$	7,392.38

Al comparar el impuesto sobre la renta del presente cuadro en relación al gasto de impuesto sobre la renta por \$8,371.15 de

³⁸ Art. 91 segundo párrafo del Código Tributario.

³⁹ Art. 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

partida No. 44, se determina una diferencia de \$978.77 la cual estaba contabilizada como un Activo por Impuesto Diferido.

Para el ejercicio 2011 se efectuó la regresión del Activo por Impuesto - Diferido, por lo consiguiente se liquida (abona) dicho activo en partida No. 44.

Al abonar un activo por impuesto-diferido, implica que la compañía esta utilizando estos valores para disminuir la cantidad del impuesto a pagar en el ejercicio contable.

Los gastos deducibles (no contabilizados) de \$3,915.08 están conformados por los siguientes conceptos:

- a) Gasto administrativo por la adquisición de préstamo bancario, el cual está registrado en partida No. 3.

Este gasto administrativo según el marco de referencia de las NIIF-PYMES se reconoció en el ejercicio 2010 en los resultados, no obstante, para efectos tributarios no todo el gasto representaba una deducibilidad en el ejercicio 2010 ya que se tenía que proporcionar de conformidad al plazo del préstamo bancario.

(Véase análisis de diferencias temporarias)

- b) Diferencia entre el conteo físico de inventarios en relación a los costos acumulados de materiales en proceso de construcción del ejercicio 2010.

(Véase análisis de diferencias temporarias)

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

- a. Se concluye que la empresa sometida a estudio no cuenta con un marco de referencia Técnico-Contable para la elaboración y revelación de sus estados financieros; es decir no se presentan de forma fidedigna las operaciones económicas en las cuales incurre el ente económico.

- b. En base al caso práctico desarrollado, se determinó que para una efectiva y adecuada contabilización de las operaciones de construcción desde el punto de vista servicio, se necesita un amplio conocimiento del marco de referencia de la NIIF-PYMES y el marco Legal-Tributario.

- c. En el desarrollo del caso práctico, se determinó que existen discrepancias significativas en el reconocimiento de gastos entre la Normativa Técnica contenida en la NIIF-PYMES con respecto al tratamiento fiscal establecido en la normativa Legal Tributaria, lo cual afecta la correcta determinación del Impuesto sobre la Renta.

RECOMENDACIONES

- a. Se recomienda que la empresa sometida a estudio, debe contar con un marco de referencia Técnico-Contable para la elaboración y revelación de sus estados financieros; para presentar de forma fidedigna las operaciones económicas en las cuales incurre el ente económico.

- b. Para la correcta determinación del Impuesto sobre la Renta imputable a las operaciones de las empresas constructoras debe de efectuarse la conciliación de los resultados financieros determinados con base a la NIIF PYMES con respecto a la normativa tributario.

BIBLIOGRAFIA

Normas Internacionales de Información Financiera para las Pymes. La emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Versión 2010 United Kingdom.

Esta Normativa Técnica específicamente en la sección 23 «Ingresos de Actividades Ordinarias», Trata las generalidades que se deben cumplir, en el caso de las Empresas Constructoras, deben de reconocer como ingresos de actividades ordinarias las provenientes del contrato de construcción y los costos asociados con el mismo contrato como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa.

Elaborada por: Nancy Lazo 04/10/2010

Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. La emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Versión 2010-2 United Kingdom.

Este material técnico, explica a detalla cada uno de los párrafos de algunas secciones de la NIIF para las PYMES, incluyendo notas explicativas, ejemplos y autoevaluaciones de conocimiento.

Elaborada por: David Rodríguez 04/10/2010

Normas Internacionales de Información Financiera (IASB), Londres, Inglaterra.

Esta Normativa Técnica en la NIC-1 «Presentación de Estados Financieros», Esta normativa es aplicable a las empresas constructoras debido a que estas reconocen dentro de sus estados financieros, activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos y otros cambios en el patrimonio neto; toda esta información está contenida en las notas a los estados financieros

Elaborada por: Nancy Lazo 27/09/2010

Código Tributario: Según D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

De conformidad con la legislación tributaria, las empresas constructoras se encuentran sometidas al cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto de carácter sustantivo como formal, consecuentes a la realización de operaciones de transferencia de bienes y prestaciones de servicios a favor de terceros.

Elaborada por: Ingryd Romero 29/09/2010

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Según D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, tomo 316, del 31 de julio de 1992.

En dicha La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en los literales b), g), i), j) y k) de su Art. 17, presenta un detalle de actividades de construcción y refiriéndose a estas como actividades de servicios. Dichas actividades, relacionadas a la construcción, se ven desarrolladas más ampliamente en el Art. 6 del Reglamento de la Ley de IVA

Elaborada por: David Rodríguez

29/09/2010

Ley de Adquisición y Contrataciones de la Administración Pública. Según D.L. N° 868, del 5 de abril de 2000, publicado en el D.O. N° 88, tomo 347 del 15 de mayo de 2000.

Esta Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública es muy precisa en la determinación de procedimientos para que las compras del Estado se realicen de forma clara, ágil y oportuna. Además establece ciertos plazos para las actuaciones de las instituciones Contratistas, en los Art. 44,1) y K), 56, 77, 81 y 74

Elaborada por: David Rodríguez

13/09/2010

Páginas WEB visitadas:

<http://www.casalco.org.sv/>

<http://www.buenastareas.com/ensayos/Contratos-De-Construccion/46274.html>

<http://www.colomboasesores.com.ar/seguros/caucion-cont.htm>

<http://www.monografias.com/trabajos10/coconst/coconst.shtml#dos>

<http://es.wikipedia.org/wiki/Devengado>

ANEXOS

ANEXO 1	COSTOS REALES
ANEXO 2	COMPARATIVA DE COSTOS REALES EN RELACION A LAS ESTIMACIONES
ANEXO 3	COSTOS REALES; COSTOS ESTIMADOS Y COSTOS EN PROCESO A OCTUBRE
ANEXO 4	COSTOS REALES; COSTOS ESTIMADOS Y COSTOS EN PROCESO A DICIEMBRE
ANEXO 5	DIFERENCIA TEMPORARIO E IMPUESTO DIFERIDO POR GASTO DE PRESTAMO BANCARIO
ANEXO 5-A	AMORTIZACION DEL GASTO ADMINISTRATIVO POR PRESTAMO BANCARIO
ANEXO 6	ANALISIS DE INGRESOS CON ESTIMACIONES DE AVANCE DE OBRA
ANEXO 7	AMORTIZACIÓN DE PRÉSTAMO BANCARIO
ANEXO 8	CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN
ANEXO 9	DIARIO MAYOR
ANEXO 10	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

ANEXO 1 - COSTOS REALES

ELEMENTO DEL COSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ENERO	FEBRERO	TOTAL
Materiales	240,000.00	60,000.00	20,000.00	15,000.00	8,000.00	12,000.00	355,000.00
Mano de Obra	35,000.00	32,000.00	20,000.00	13,000.00	12,000.00	12,000.00	124,000.00
Indirectos	29,900.00	13,708.40	9,191.60	5,260.00	4,000.00	3,500.00	65,560.00
TOTAL	304,900.00	105,708.40	49,191.60	33,260.00	24,000.00	27,500.00	544,560.00

ANEXO 2 - COMPARATIVA DE COSTOS REALES EN RELACION A LAS ESTIMACIONES

CONCEPTO	PRIMER AVANCE	SEGUNDO AVANCE	TERCER AVANCE	TOTAL
	OCTUBRE	DICIEMBRE	FEBRERO	
ESTIMADO	41.07%	36.03%	22.90%	100.00%
ESTIMADO	225,877.87	198,128.54	125,943.09	549,949.50
REALES	74.66%	14.99%	9.36%	99.02%
REALES	410,608.40	82,451.60	51,500.00	544,560.00
DIFERENCIA	-33.59%	21.03%	13.54%	0.98%
DIFERENCIA	184,730.53	(115,676.94)	(74,443.09)	(5,389.50)

ANEXO 3 - COSTOS REALES; COSTOS ESTIMADOS Y COSTOS EN PROCESO A OCTUBRE

TIPO DE COSTO	REALES		ESTIMADOS		EN PROCESO	
	Costo Histórico		Reconocido en resultados		Contabilizado como Activo en proceso	
	MONTO	%	MONTO	%	MONTO	%
Materiales	300,000.00	73.06%	165,031.60	73.06%	134,968.40	73.06%
Mano de Obra	67,000.00	16.32%	36,857.06	16.32%	30,142.94	16.32%
Indirectos	43,608.40	10.62%	23,989.21	10.62%	19,619.19	10.62%
TOTAL	410,608.40	100.00%	225,877.87	100.00%	184,730.53	100.00%

ANEXO 4 - COSTOS REALES; COSTOS ESTIMADOS Y COSTOS EN PROCESO A DICIEMBRE

	TIPO DE COSTO	ACUMULADO AL 31/10	INCURRIDOS DEL 01/11 AL 31/12	ACUMULADO AL 31/12	%
REALES (Histórico)	Materiales	300,000.00	35,000.00	335,000.00	67.94%
	Mano de Obra	67,000.00	33,000.00	100,000.00	20.28%
	Indirectos	43,608.40	14,451.60	58,060.00	11.78%
	TOTAL	410,608.40	82,451.60	493,060.00	100.00%
ESTIMADOS (reconocido en resultados)	Materiales	165,031.60	123,051.29	288,082.89	67.94%
	Mano de Obra	36,857.06	49,137.83	85,994.89	20.28%
	Indirectos	23,989.21	25,939.42	49,928.63	11.78%
	TOTAL	225,877.87	198,128.54	424,006.41	100.00%
EN PROCESO (Activo en proceso)	Materiales	134,968.40	(88,051.29)	46,917.11	67.94%
	Mano de Obra	30,142.94	(16,137.83)	14,005.11	20.28%
	Indirectos	19,619.19	(11,487.82)	8,131.37	11.78%
	TOTAL	184,730.53	(115,676.94)	69,053.59	100.00%

ANEXO 5 - DIFERENCIA TEMPORARIO E IMPUESTO DIFERIDO POR GASTO DE PRESTAMO BANCARIO

Fecha de Amortización	Días	Gasto según		Diferencia Temporal	Impuesto Diferido
		Deducible	Financiero		
30/09/2010	31	106.16	1,250.00	(1,143.84)	(285.96)
30/10/2010	30	102.74	-	102.74	25.68
30/11/2010	31	106.16	-	106.16	26.54
30/12/2010	30	102.74	-	102.74	25.68
Sub. Total	122	417.81	1,250.00	(832.19)	(208.05)
30/01/2011	31	106.16	-	106.16	26.54
28/02/2011	29	99.32	-	99.32	24.83
30/03/2011	30	102.74	-	102.74	25.68
30/04/2011	31	106.16	-	106.16	26.54
30/05/2011	30	102.74	-	102.74	25.68
30/06/2011	31	106.16	-	106.16	26.54
30/07/2011	30	102.74	-	102.74	25.68
30/08/2011	31	106.16	-	106.16	26.54
Sub. Total	243	832.19	-	832.19	208.05
TOTAL	365	1,250.00	1,250.00	-	-

ANEXO 5-A - AMORTIZACION DEL GASTO ADMINISTRATIVO POR PRESTAMO BANCARIO

No. de cuota	Fecha de Amortización	Días	Gasto de Administración	Amortización acumulada	Saldo
	30/08/2010				1,250.00
1	30/09/2010	31	106.16	106.16	1,143.84
2	30/10/2010	30	102.74	208.90	1,041.10
3	30/11/2010	31	106.16	315.07	934.93
4	30/12/2010	30	102.74	417.81	832.19
5	30/01/2011	31	106.16	523.97	726.03
6	28/02/2011	29	99.32	623.29	626.71
7	30/03/2011	30	102.74	726.03	523.97
8	30/04/2011	31	106.16	832.19	417.81
9	30/05/2011	30	102.74	934.93	315.07
10	30/06/2011	31	106.16	1,041.10	208.90
11	30/07/2011	30	102.74	1,143.84	106.16
12	30/08/2011	31	106.16	1,250.00	-
TOTAL		365	1,250.00	8,123.29	

ANEXO 6 - ANALISIS DE INGRESOS CON ESTIMACIONES DE AVANCE DE OBRA

CONCEPTO	MONTO DE CONTRATO	OCTUBRE	DICIEMBRE	FEBRERO	TOTAL
		41.07%	36.03%	22.90%	
Sub Total [US\$]	733,266.00	301,170.49	264,171.39	167,924.12	733,266.00
30% [US\$] por Anticipo.	219,979.80	90,351.15	79,251.42	50,377.24	219,979.80
Subtotal [US\$]	513,286.20	210,819.34	184,919.97	117,546.88	513,286.20
I.V.A. 13% [US\$]	66,727.21	27,406.51	24,039.60	15,281.09	66,727.21
TOTAL ESTIMACIONES	580,013.41	238,225.86	208,959.57	132,827.98	580,013.41
Retención 5% [US\$] por Garantía.	36,663.30	15,058.52	13,208.57	8,396.21	36,663.30
Retención de 1%	7,332.66	2,108.19	1,849.20	1,175.47	5,132.86
LIQUIDO A PAGAR [US\$]	536,017.45	221,059.14	193,901.80	123,256.30	538,217.24

ANEXO 7 - AMORTIZACIÓN DE PRÉSTAMO BANCARIO

No. de cuota	Fecha de pago	Días	Cuota	Abono a capital	abono a Intereses	Saldo
	30/08/2010					250,000.00
1	30/09/2010	31	21,978.78	19,855.49	2,123.29	230,144.51
2	30/10/2010	30	21,978.78	20,087.18	1,891.60	210,057.32
3	30/11/2010	31	21,978.78	20,194.73	1,784.05	189,862.59
4	30/12/2010	30	21,978.78	20,418.27	1,560.51	169,444.33
5	30/01/2011	31	21,978.78	20,539.66	1,439.12	148,904.66
6	28/02/2011	29	21,978.78	20,795.70	1,183.08	128,108.96
7	30/03/2011	30	21,978.78	20,925.83	1,052.95	107,183.13
8	30/04/2011	31	21,978.78	21,068.46	910.32	86,114.67
9	30/05/2011	30	21,978.78	21,270.99	707.79	64,843.68
10	30/06/2011	31	21,978.78	21,428.05	550.73	43,415.63
11	30/07/2011	30	21,978.78	21,621.94	356.84	21,793.69
12	30/08/2011	31	21,978.78	21,793.68	185.10	0.00
TOTAL		365	263,745.37	250,000.00	13,745.37	

ANEXO 8 - CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

CONTRATO N° CEL-4206-S

IRVING ALEXANDER MARAVILLA, mayor de edad, Licenciado en Contaduría Pública, del domicilio de Antiguo Cuscatlán, departamento de La Libertad, actuando en nombre y representación de la COMISION EJECUTIVA HIDROELECTRICA DEL RIO LEMPA, "CEL" o "La Comisión", en su carácter de Apoderado General Administrativo, de la misma, debidamente autorizado para suscribir el presente Contrato según punto VI de la Sesión N° 3339 celebrada por la Junta Directiva de la Comisión el día 15 de junio de 2010, por una parte, y por la otra:

OSCAR VILLATORO, mayor de edad, Ingeniero Civil, de este domicilio, quien actúa en su carácter de Representante Común y FRANCISCO JAVIER FLORES del "ASOCIO EJEMPLO SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE" que puede abreviarse "EJEMPLO S.A. DE C.V.", a quien en lo sucesivo se denominará "el Contratista", convienen en suscribir el presente Contrato que se regirá por los artículos siguientes:

ARTÍCULO 1°.- OBJETO DEL CONTRATO

El Contratista se obliga a suministrar a CEL la mano de obra, materiales, equipos y servicios para la "Rehabilitación de las superficies de rodamiento de accesos a la Central Hidroeléctrica cerrón grande. Todo de conformidad con lo establecido en este Contrato, en las Especificaciones Técnicas de la Sección III del Documento de Licitación Pública N° CEL-LP 18/08, y en los documentos contractuales.

ARTÍCULO 2º.- DOCUMENTOS CONTRACTUALES.

Forman parte integrante de este Contrato, con plena fuerza obligatoria para las partes los documentos siguientes:

1. Las Garantías;
2. Aclaraciones a la Oferta realizadas por CEL; y respondidas por el Asocio
3. Oferta del Asocio de fecha 6 de agosto de 2010;
4. Adendas del 17 de agosto de 2010, emitidas por CEL, al Documento de Licitación Pública N° CEL-LP 18/08 "Rehabilitación de las superficies de rodamiento de accesos a las Centrales Hidroeléctricas Cerrón Grande";
5. Documento de Licitación Pública N° CEL-LP 18/08 "Rehabilitación de las superficies de rodamiento de accesos a la Central Hidroeléctrica
6. Cualquier otro documento vinculado directa o indirectamente dentro del proceso de Licitación pública N° CEL.LP 18/08 "Rehabilitación de las superficies de rodamiento de accesos a la Central Hidroeléctrica Cerrón Grande".

El presente Contrato prevalecerá en caso de discrepancia, sobre los documentos antes mencionados, y éstos prevalecerán de acuerdo al orden indicado. Estos documentos son complementarios y cualquier trabajo requerido en uno es igualmente obligatorio como si se requiriera en todos.

ARTÍCULO 3º.- ALCANCE DE LOS TRABAJOS.

El alcance de los trabajos comprende sin limitarse a ello, dirección técnica, mano de obra, materiales, herramientas, servicios, equipos, transporte; fabricación, carga y descarga de materiales; almacenamiento y retiro de materiales de los almacenes del Contratista; montaje y terminación de las obras necesarias

descritas en las Especificaciones Técnicas del Documento de Licitación Pública N° CEL-LP 18/08.

ARTÍCULO 4°.- PLAZO DE EJECUCIÓN DE LOS TRABAJOS.

El Contratista se compromete a iniciar los trabajos objeto del Contrato, a partir de la fecha de Orden de inicio dada por CEL y a terminados dentro de los CIENTO OCHENTA días siguientes a dicha fecha.

Si en cualquier momento de la ejecución de los trabajos, el Contratista está retrasado conforme el programa, CEL puede ordenarle que incremente su personal y equipo, que trabaje fuera de las horas normales, o que acelere sus operaciones, para cumplir con los tiempos establecidos. El Contratista deberá establecer procedimientos definidos para recuperar el tiempo retrasado, los procedimientos propuestos deberán estar sujetos a la aprobación de CEL y deberán aplicarse de inmediato. Esta orden no aplicara ningún costo adicional para CEL.

CEL no será responsable de la asignación del personal y del equipo de Contratista o por obtener materiales, suministro o por cualquier otro servicio, excepto el de la coordinación del trabajo.

ARTÍCULO 5°.- FINANCIAMIENTO.

La ejecución de los trabajos objeto de este Contrato, será financiada con fondos propios de CEL y serán aplicados al CODENTI 424 y 425, Especifico de Gasto 54303.

ARTÍCULO 6°.- PRECIO, FORMA Y CONDICIONES DE PAGO.

PRECIO:

El monto del presente Contrato es de hasta SETECIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SESENTA Y SEIS 00/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (US\$733,266.00). Dicho monto no incluye el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), el cuál será pagado por CEL.

FORMA DE PAGO:

El monto del Contrato será pagado en dólares de Los Estados Unidos de América mediante pago directo, posterior a la prestación y revisión de las fianzas correspondientes y del programa de ejecución de los trabajos. El monto requerido será pagado mediante estimaciones según avance del trabajo.

Todo pago se efectuará después de la presentación y aprobación de las fianzas correspondientes, y de acuerdo a las condiciones siguientes:

CONDICIONES DE PAGO:

El monto del Contrato será pagado previa presentación de un (1) original y dos (2) copias del documento de pago correspondiente acompañadas de las estimaciones, aprobadas por el Supervisor, ambos documentos firmados por el Funcionario Responsable de CEL. Además, el Contratista deberá presentar un informe de avance por cada estimación presentada a cobro, así también la información y consulta que le hubieren requeridos por CEL, en original y tres (3) copias.

El Contratista durante los primeros siete (7) días deberá remitir al Supervisor en original y triplicado y en los formularios aprobados por CEL, las estimaciones correspondientes al trabajo real ejecutado durante el mes calendario anterior.

El Supervisor verificará en el campo tales estimaciones, si las encontrare correctas, las aprobará dentro de los siete (7) días

siguientes a la fecha de haberlas recibido para su pago; caso contrario, las devolverá al Contratista dentro del mismo período.

CEL pagará al Contratista en un plazo de siete (7) días después de presentar la documentación completa y aprobada por CEL en el Departamento de Tesorería ubicado en la Oficina Central de CEL.

El pago se efectuará únicamente por las partidas realmente ejecutadas. No se harán pagos parciales a cuenta de materiales almacenados en los sitios de la obra o en otros lugares.

Para el primer pago, el Contratistas deberá presentar copia de las notas de revisión emitidas por CEL de las fianzas de Anticipo y Cumplimiento de Contrato.

Para el pago de la última estimación presentada a cobro, el Contratista, deberá presentar previamente el borrador del informe final. Si CEL hiciera observaciones, éstas deberán ser incorporadas y luego se procederá a la edición final de dicho documento, del cual se emitirán un (1) original reproducible y tres (3) copias, y sus correspondientes planos; asimismo deberán entregar un CD-RW, conteniendo la información.

ARTÍCULO 7º.- ANTICIPO-

CEL entregará al Contratista en concepto de anticipo el treinta por ciento (30%) del monto contractual, lo cual asciende a DOSCIENTOS DIECINUEVE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE 80/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (US\$219,979.80) previa presentación de un (1) original y una (1) copia del Comprobante de Crédito Fiscal correspondiente, aprobado por el Funcionario Responsable de CEL, acompañados de una (1) copia de las notas de revisión por parte de CEL de la fianza de anticipo y de cumplimiento de contrato.

CEL entregará el anticipo en un plazo de siete (7) días, después de presentar el Contratista la documentación completa y aprobada por CEL, en el departamento de Tesorería, ubicada en Oficina Central de CEL, en día lunes o jueves.

CEL deducirá del monto de cada pago, un porcentaje igual al anticipado hasta cubrir el monto total entregado en concepto de anticipo. El pago del anticipo se realizará mediante pago directo (Cheque, transferencia cablegráfica y/o abono a cuenta).

ARTÍCULO 8°.- RETENCIÓN DE PAGOS

CEL retendrá de cada una de las estimaciones un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de las mismas; asimismo CEL podrá retener de cualquier pago, hasta donde fuere necesario, para protegerse de pérdidas o daños en razón de:

- a) Trabajo defectuoso no reparado.
- b) Duda razonable de que pueda cumplir el Contrato en su totalidad.
- c) Cantidades adeudadas a CEL en concepto de multa por atraso en la entrega de las obras o en cualquier otro concepto.
- d) El incumplimiento del Contratista a cualquier estipulación del Contrato.

Si después de resarcirse de las pérdidas o daños, hubiere un remanente, será entregado al Contratista, sin intereses, posterior a la aceptación definitiva de los trabajos.

ARTÍCULO 9°.- FIANZAS.

El Contratista rendirá por su cuenta y a favor de CEL, a través de un Banco, Compañía Aseguradora o Afianzadora, con domicilio legal en El Salvador aceptable a CEL, las Fianzas siguientes en Dólares de los Estados Unidos de América:

1. Fianza de Buena Inversión de Anticipo:

Esta Fianza será por un valor de DOSCIENTOS DIECINUEVE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE 80/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (US\$219,979.80), equivalente al cien por ciento (100%) del valor del anticipo entregado, y servirá para garantizar la devolución de igual suma de dinero que CEL entregará al Contratista; y permanecerá en vigencia hasta la deducción total del anticipo.

2. Fianza de Cumplimiento de Contrato:

La Fianza de Cumplimiento de Contrato será por un monto de CIENTO CUARENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y TRES 20/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (US\$146,653.20) equivalente al veinte por ciento (20%) del monto del Contrato y permanecerá en vigencia durante un plazo de doce (12) meses contados a partir de la firma del Contrato hasta la emisión del Acta de Recepción Definitiva. Esta Fianza garantizará que el Contratista cumpla debidamente con los términos del Contrato.

Las fianzas antes mencionadas, serán rendidas por el Contratista dentro de los diez (10) días siguientes a la recepción formal del ejemplar original del Contrato.

3. Fianza de Buena Obra:

La Fianza de Buena Obra será por el diez por ciento (10%) del monto final del contrato, y permanecerá en vigencia durante un plazo de dieciocho (18) meses, contados a partir de la fecha de emisión del Acta de Recepción Definitiva.

Esta Fianza servirá para responder a CEL por las fallas y desperfectos que le sean imputables al Contratista, durante el período de garantía.

Las fianzas indicadas deberán ser otorgadas de conformidad con los formularios de fianza respectivos que constan en el Documento de Licitación Pública No. CEL-LP 18/08, las que no sean otorgadas de acuerdo con dichos formularios podrán ser rechazadas.

Las fianzas arriba indicadas deberán ser presentadas en el Departamento de Control y Gestiones Contractuales, de la UACI de CEL, 5a. Planta, Edificio de oficinas Administrativas de CEL, ubicado en la 9ª Calle Poniente No.950 Centro de Gobierno San Salvador para revisión, con copia a la Unidad de Asistencia Técnica de la Gerencia de Ingeniería.

ARTÍCULO 10º.- SUPERVISIÓN.

Para un mejor desarrollo del objetivo del Contrato, CEL contará con un Funcionario responsable y Supervisores, quienes serán los representantes autorizados para llevar a cabo la supervisión total en el sitio de los trabajos, las inspecciones necesarias de los equipos y de los materiales así como de los trabajos realizados por el Contratista.

Para mantener una constante y fluida comunicación con el Supervisor, se utilizarán los mecanismos siguientes:

1. Bitácora en los sitios del Proyecto.
2. Correspondencia escrita mediante los canales establecidos en el Documento de Licitación Pública No. CEL-LP 18/08.

La bitácora permanecerá en los sitios de las obras y será el canal inmediato para las observaciones, recomendaciones e instrucciones de labores de construcción. La bitácora deberá ser presentada a la supervisión, previa al inicio de la ejecución de los trabajos para su aprobación.

El Contratista designará residentes del proyecto, quienes serán el canal de comunicación en las obras entre el Contratista y la supervisión. Las instrucciones hechas por la supervisión no serán giradas directamente al personal en campo a excepción del antes mencionado y éste se encargará de la ejecución de dicha instrucción.

ARTÍCULO 11º.-AUTORIDAD DEL FUNCIONARIO RESPONSABLE Y DE LOS SUPERVISORES.

El Funcionario Responsable y Supervisores estarán autorizados para otorgar las aprobaciones requeridas, recomendar y tomar las acciones necesarias con respecto a lo siguiente:

- a) Revisar planos, inspeccionar, aceptar i rechazar el trabajo que se esté llevando a cabo, el ya ejecutado, el que requiera reposición, a fin de asegurar que el trabajo se realice conforme a los documentos contractuales.
- b) Aprobar o rechazar cualquier material y/o accesorio que no cumpla con las especificaciones técnicas.
- c) Aprobar o rechazar los informes de avance físico de los trabajos.
- d) Certificar el avance relacionado con las estimaciones presentadas a cobro por el Contratista.
- e) Suspender parcial o totalmente las actividades de campo, si a su criterio no se está cumpliendo con la calidad establecida en las especificaciones técnicas del contrato, y esto no significará aumento en el plazo ni incremento en el monto del contrato.

ARTÍCULO 12º.-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA.

El Contratista se obliga a cumplir con cada una de las condiciones establecidas en este Contrato y/o demás documentos contractuales y especialmente a las siguientes:

- a) PRESERVACIÓN DE LA PROPIEDAD: El contratista protegerá de cualquier daño tanto la propiedad de CEL, así como la propiedad de terceros, próximas a la zona de los trabajos, o que estuvieren de cualquier otra manera afectadas por los mismos. Donde quiera que dichas propiedades sufrieren daños a causa de las actividades del contratista, serán reconstruidas a la brevedad posible sin costo para CEL, dejándolas en condiciones similares a las existentes antes de que el daño o

avería fuera hecho; en caso contrario el contratista indemnizará adecuadamente a la parte perjudicada por dicho daño o avería.

- b) PRESTACIONES SOCIALES E INDEMNIZACIONES: Serán por cuenta del contratista las cuotas del Seguro Social de sus empleados en la obra, las indemnizaciones en casos de accidentes de trabajo, despido injustificado y demás prestaciones sociales establecidas por la Ley.

El Contratista será responsable por cualquier reclamo por daños personales, incluso muerte, que puedan ocurrir con relación al contrato, así como de cualquier reclamo por daños a propiedades ajenas o provenientes de interrupción de vías de comunicación, líneas eléctricas, telefónicas, sistemas de agua potable y drenajes, incluyendo las penalizaciones por energía no servida.

- c) LIMPIEZA DE OBRA: Durante la ejecución de los trabajos el contratista mantendrá en todo tiempo las áreas de trabajo y de almacenamiento libres de acumulaciones de desperdicios, de materiales o de basura. Antes de la inspección final deberá remover o disponer en forma satisfactoria todo exceso de materiales, estructuras temporales, desperdicios y escombros, y deberá dejar el lugar en condiciones de limpieza satisfactoria CEL. No se hará pago alguno por cumplir con este requisito, debiendo el costo total de la limpieza quedar incluido en los precios cotizados para las diversas partidas de los trabajos.

- d) BITÁCORA: El contratista deberá proporcionar un libro de bitácora con las páginas debidamente numeradas y selladas para control de los trabajos. Cualquier trabajo que se ejecute, estará sujeto a aprobación del Supervisor por medio de la bitácora, quien determinará la cantidad, calidad, aceptabilidad y adaptabilidad de los diversos tipos de

trabajos que deben ejecutarse en el cumplimiento del contrato. En la bitácora deberán asentarse los períodos de paro del contratista, sus causas, preguntas y respuestas a consultas del contratistas, constancia de entrega y revisión de estimaciones y en general, todo lo relevante el desarrollo de los trabajos; y en ella se indicará la resolución de los problemas que puedan surgir respecto a la medición de cantidades y al cumplimiento de los requisitos técnicos del contrato.

Cada hoja de la bitácora deberá de tener 3 copias, el original debe permanecer siempre en la obra, la primera copia será del Supervisor, la segunda será para el control de CEL, y la tercera copia será del contratista. Al final de la obra la bitácora original pasará a ser propiedad de CEL.

En caso de pérdida o destrucción total o parcial de la bitácora, se tendrá por cierta e indiscutible las instrucciones que el Supervisor manifiesta haber dado al contratista, quien no tendrá derecho a reclamo alguno en relación con los trabajos realizados.

e) PREVENCIÓN DE ACCIDENTES: El contratista tomará todas las precauciones necesarias para la seguridad de las personas y bienes y cumplirá con todos los requisitos aplicables de las leyes de Seguridad y demás leyes de trabajo y reglamentos de construcción de El Salvador.

En una emergencia que afecta la seguridad de personas o bienes o que pusiere en peligro la propiedad adyacente, el contratista, sin instrucciones especiales o autorización del Supervisor, procederá a discreción suya a tomar las medidas pertinentes para evitar la amenaza de pérdida o daño.

El contratista deberá proporcionar a cada uno de los trabajadores, todos los dispositivos de seguridad y de todo lo necesario para la seguridad de sus trabajadores. Si el contratista no los proporciona, CEL puede suspender la

ejecución de los trabajos contratados sin responsabilidad para ella.

En caso de daños causados a personas particulares o bienes de terceros el contratista responderá directamente.

f) CORRECCIONES A LOS TRABAJOS: Durante la vigencia del contrato y hasta la aceptación final de los trabajos, el contratista deberá, sin tardanza, reparar y/o remover y reponer sin costo para CEL, cualquier trabajo que se muestre defectuoso, inadecuado o que no esté conforme con el contrato.

Si dentro de diez (10) días después de haber sido notificado el contratista rehusare o fuere negligente en hacer las correcciones necesarias para cumplir con las obligaciones del contrato, CEL podrá hacer dichas correcciones haciendo los desembolsos necesarios, deduciéndolos de los pagos que se le deban al contratista o haciéndolos efectivos a través de la fianza de debido cumplimiento o de buena obra. El contratista garantizará que el trabajo será de la mejor calidad y satisfactorio en todo sentido a los intereses de CEL.

g) RESIDENTES DEL PROYECTO Y ENCARGADOS DE OBRA: El contratista mantendrá en el lugar de los trabajos durante toda su ejecución Residente del Proyecto y encargado de la Obra por Central Hidroeléctrica, todos satisfactorios CEL. Estas personas no serán sustituidas sin el consentimiento de CEL, a menos que por cualquier motivo dejasen de ser empleados del Contratista en su ausencia, y todas las órdenes transmitidas a ellos tendrán el mismo carácter de obligatoriedad como si fueran dadas al Contratista.

h) DISCREPANCIAS: Si el contratista, en el transcurso de la ejecución del contrato, encontrare alguna discrepancia entre las diversas partes de los documentos contractuales y las condiciones físicas de la localidad, ya fuere por errores u omisiones que requieren aclaración, estará obligado a

informar de ello inmediatamente por escrito al Supervisor, quien hará las verificaciones necesarias y resolverá al respecto. Cualquier trabajo que el contratista hiciera sin que la discrepancia haya sido resuelta, si no estuviere autorizado por el Supervisor, será a cuenta y riesgo del contratista.

INSTALACIONES PROVISIONALES: Todas las instalaciones provisionales erigidas en los sitios de los trabajos, serán de construcción sólida y segura. Después de completar el trabajo y antes de que se haga el pago final, el contratista deberá remover todas sus instalaciones y deberá rellenar con tierra todas las áreas excavadas y dejará los sitios de trabajo en condiciones limpias. La construcción de dichas instalaciones será de conformidad con lo establecido en las Especificaciones Técnicas del Documento de Licitación Pública No. CEL-LP 18/08.

- i) ATENCIÓN MÉDICA: El contratista proveerá y mantendrá en los sitios de trabajo, instrumentos y medicamentos adecuados de primeros auxilios para prestar tratamiento en los casos de accidentes o enfermedad común. Estos instrumentos y medicamentos serán cuando menos, iguales a los que exigen las leyes, los reglamentos y las ordenanzas que rigen la materia.
- j) RESPONSABILIDAD POR DAÑOS: Además de todas las otras responsabilidades y daños en los que el Contratista pueda incurrir legalmente bajo el Contrato o bajo cualesquiera otros acuerdos o documentos relacionados con el trabajo, el Contratista debe asumir la completa responsabilidad y obligación incurrida por cualesquiera reclamos, pérdidas, costos, gastos, daños, agravios, acciones, procedimientos, juicios u otro tipo de responsabilidades, incluyendo honorarios y desembolsos legales (llamados colectivamente "reclamos") que puedan ser presentados por CEL en contra del

Contratista, sus empleados, abastecedores o subcontratistas, excepto por aquellos reclamos que resulten completamente de la propia negligencia de CEL.

k) INDEMNIZACIONES: El Contrista mantendrá indemne y liberará tanto a CEL, como a sus representantes, funcionarios y demás empleados, de toda pérdida, reclamo, demanda, pago, litigio, acciones, juicio o sentencia de toda clase y naturaleza, que pudiera incoarse o dictarse contra CEL, sus representantes, funcionarios y demás empleados, por cualquier acto u omisión del Contratista, sus agentes, subcontratistas o empleados en la ejecución del Contrato, siempre que estos reclamos se refieran al trabajo objeto del Contrato.

l) REVISIONES PARA LA CONSERVACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE: Además de las medidas indicadas en las diferentes Cláusulas de este documento en lo referente a seguridad para personas, bienes y propiedades, el Contratista tendrá la obligación de tomar, durante la ejecución de los trabajos todas las previsiones necesarias para la conservación del medio ambiente.

En particular tendrá que:

1. Evitar derrames o descargas de fluidos que puedan contaminar los acuíferos por medio de adecuados sistemas de contención.
2. Evitar la dispersión de eventuales gases que pueden contaminar el aire llegando a concentraciones peligrosas, adoptando oportunas medidas para su dilución.
3. Contener, los niveles de ruido en las zonas circulantes de los trabajos dentro de los valores prescritos por las normas, adoptando oportunas medidas tales como barreras acústicas.
4. Evitar la destrucción innecesaria de la vegetación presente en las zonas de trabajo o cercanías a éstas.

5. Mantener los motores y los escapes o silenciadores de toda maquinaria en buen estado.

DISPOSICIONES SANITARIAS: El contratista tomará las providencias de tipo sanitarias que sean necesarias para mantener y proteger tanto el lugar de trabajo como la salud de los trabajadores, de acuerdo con los requerimientos y reglamentos de las autoridades competentes.

ARTÍCULO 13°.- PERSONAL DEL CONTRATISTA.

El Contratista se obligará a ejecutar los trabajos objeto del Contrato, con el personal indicado en su oferta. En caso de que alguno de los elementos del personal requiera ser reemplazado o sustituido, se deberá contar previamente con la aprobación de CEL, para lo cual el Contratista deberá presentar una justificación que demuestre la imposibilidad de que el personal en cuestión permanezca en el lugar de los trabajos.

CEL sólo aceptará lo anterior ante situaciones de fuerza mayor o que dicho personal renunciara. El Contratista deberá presentar a CEL por los menos dos (2) personas con el nivel académico y experiencia igual o superior al empleado removido, para su selección.

CEL se reserva el derecho de objetar cualquier empleado del Contratista y podrá solicitar su retiro inmediato de la ejecución del trabajo, cuando en opinión de CEL, dicho empleado demuestre una indeseable, incompetencia o negligencia en el desempeño de sus labores, o por cualquier otra razón justificada.

La situación del empleado removido deberá hacerse tan pronto como sea posible y en la forma descrita en los párrafos anteriores. Los

costos generados por dicha sustitución serán por cuenta del Contratista.

ARTÍCULO 14°.- MULTA POR MORA.

Cuando el Contratista incurriere mora en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales por causas imputables al mismo, podrá declararse la caducidad del Contrato o imponer el pago de una multa por cada día de retraso, de conformidad a la siguiente tabla:

En los primeros treinta días de retaso, la cuantía de la multa diaria será del cero punto uno por ciento (0.1%) del valor del Contrato.

En los siguientes treinta días de retraso, la cuantía de la multa diaria será del cero punto ciento veinticinco por ciento (0.125%) del valor del Contrato.

Los siguientes días de retraso, la cuantía de la multa diaria será del cero punto quince por ciento (0.15%) del valor total del Contrato.

Cuando el total del valor del monto acumulado por multa, represente hasta el doce por ciento (12%) del valor total del Contrato, procederá la revocación del mismo, haciendo efectiva la fianza de cumplimiento de Contrato.

El porcentaje de la multa previamente establecido, será aplicable al monto total del Contrato incluyendo los incrementos y adiciones, si se hubiera hecho.

Sin embargo, de lo dispuesto en los incisos anteriores en su caso, la multa establecida será fijada proporcionalmente de acuerdo al valor total del avance correspondiente, dentro de la respectiva programación de la ejecución de las obligaciones contractuales, siempre que éstas puedan programarse en diversas etapas.

Las multas anteriores se determinarán con audiencia del Contratista.

ARTÍCULO 15°.- ATRASOS Y PRÓRROGAS DE PLAZO.

Si el Contratista se atrasare en el plazo de entrega de los trabajos, por causas no imputables al mismo, debidamente comprobadas, tendrá derecho a solicitar oportunamente la extensión del plazo, y CEL le concederá la prórroga equivalente al tiempo perdido.

La ampliación del plazo será establecida mediante una Orden de Cambio y no dará derecho al Contratista a reclamar compensación económica adicional.

La ampliación del plazo no se dará por atrasos causados por negligencia del Contratista al solicitar pedidos para equipos o materiales sin la suficiente anticipación para asegurar su entrega a tiempo o por no contar con el personal suficiente o por atrasos imputables a sus subcontratistas.

ARTÍCULO 16°.- ORDEN DE CAMBIO

El presente Contrato podrá modificarse mediante la correspondiente Orden de Cambio, debido a circunstancias imprevistas y comprobadas. Toda Orden de Cambio que implicare un incremento del monto del Contrato deberá someterse al conocimiento del Consejo de Ministros.

Cualquier modificación en exceso del veinte por ciento (20%) del monto del Contrato, ya sea de una sola vez o por la suma de varias modificaciones, según lo establecido en la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, se considerará como nueva contratación, por lo que se deberá someterse a licitación,

siguiendo todo el procedimiento establecido en la Ley, su pena de nulidad de la Orden de Cambio correspondiente.

ARTÍCULO 17°.- CASO FORTUITO Y DE FUERZA MAYOR

Por motivos de caso fortuito o fuerza mayor y de conformidad al artículo 86 de la LACAP el contratista, podrá solicitar una prórroga del plazo de cumplimiento de las obligaciones contractuales objeto del contrato en ejecución, debiendo justificar y documentar su solicitud, la cual para que sea efectiva, deberá ser aprobada por CEL; si procediere la aprobación, el contratista deberá entregar la prórroga de la garantía de cumplimiento de contrato.

ARTÍCULO 18°.- RECLAMOS

Cualquier reclamo que surgiere por razón de la ejecución del contrato, deberá presentarse por escrito a la otra dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de haberse determinado la causa que originó el daño o perjuicio; estos reclamos serán resueltos y ajustados por mutuo acuerdo entre CEL y el contratista, si no se llega a acuerdo alguno se someterá a lo establecido en el ARTÍCULO 33°.- ARREGLO DIRECTO, de este contrato. No se admitirán reclamos presentados después del plazo antes mencionado.

ARTÍCULO 19°.- TERMINACIÓN ANTICIPADA

CEL podrá mediante notificación escrita al contratista dar por terminado total o parcialmente el contrato por razones de interés general cuando por causas justificadas se extinga la necesidad del Proyecto.

ARTÍCULO 20°.- ACEPTACIÓN PROVISIONAL DE LOS TRABAJOS.

Cuando los trabajos especificados en el Contrato hayan sido terminados, el Contratista dará aviso a CEL, quién procederá a efectuar una inspección minuciosa a efecto de comprobar se los trabajos se han realizado de conformidad con los planos y especificaciones correspondientes.

La inspección mencionada se verificará en presencia del Contratista o de un delegado que éste nombre para tal efecto, levantándose y firmándose el Acta de Recepción provisional a entera satisfacción de CEL o con señalamiento de los defectos que se comprobaren, en un plazo no mayor de diez (10) días hábiles, previa presentación de los documentos siguientes:

1. Constancia del Supervisor de cada una de las Centrales Hidroeléctricas, de los trabajos en la que especifique que éstos han sido realizados a satisfacción.
2. Solvencia del ISSS.
3. Certificación de que ha cumplido con todos los compromisos económicos relacionados con el Contrato, extendida por un contador público certificado o auditor externo.
4. Un juego completo de planos reproducibles "COMO CONSTRUIDO" y tres (3) copias.

ARTÍCULO 21°.- PLAZO DE REVISIÓN.

A partir de la emisión del Acta de Recepción provisional, CEL, requerirá al Contratista para que subsane en el plazo acordado por las partes.

Si el Contratista no subsanare los defectos o irregularidades comprobados en el plazo acordado por las partes, éste se tendrá por incumplido, pudiendo CEL corregir los defectos o

irregularidades a través de un tercero o por cualquier otra forma, cargando el costo de ellos al Contratista, el cual será deducido de cualquier suma que se le adeude o haciendo efectivas las garantías respectivas, sin perjuicio de la caducidad del Contrato con responsabilidad para el Contratista. Lo anterior no impedirá la imposición de las multas que correspondan.

La notificación indicará la terminación anticipada y en qué medida se rescinden las obligaciones del contratista en virtud del Contrato, y la fecha en que dicha terminación entrará en vigor.

Al liquidarse anticipadamente el contrato, el Funcionario responsable junto con los Supervisores y el contratista elaborarán un acta en la que conste:

1. El valor de los trabajos realizados satisfactoriamente antes de la fecha de la liquidación.
2. El valor de los equipos y materiales comprados por el contratistas antes de la fecha de la liquidación, y, los bienes que estén terminados y listos para su envío dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de recepción de la notificación de terminación anticipada y que el contratista no pueda reutilizar en forma económica en otro contrato,
3. Los costos de transporte y almacenaje necesarios para el resguardo de los equipos y materiales que el contratista pueda reutilizar en forma económica en otro contrato, dentro de un plazo no mayor de seis (6) meses.
4. El costo razonable de la desmovilización y retiro de los equipos del contratista, que éste tenga en el lugar del proyecto, antes de la fecha de la liquidación.
5. El costo de la repatriación del personal del contratista ocupado exclusivamente en el proyecto,
6. Los costos en que el contratista hubiera incurrido con el fin del resguardo del proyecto; y,

7. Los costos de cancelar cualquier subcontrato relacionado con la ejecución del proyecto.

A la suma del cálculo detallado en los numerales del 1 al 7, se le descontará las cantidades ya pagadas al Contratista y los anticipos pendientes de amortización a la fecha de la liquidación.

La cantidad calculada conforme al párrafo anterior será la que CEL pagará al contratista por causa de la liquidación anticipada, que en ningún caso podrá ser mayor al monto total del contrato.

ARTÍCULO 22°.- GARANTÍA DE LOS TRABAJOS.

El Contratista garantizará que todos los trabajos serán ejecutados de acuerdo con las estipulaciones del Contrato, y se compromete a corregir, modificar, cambiar sin costo para CEL, cualquier defecto en los trabajos ejecutados, siempre que CEL le haya dado aviso por escrito del defecto, dentro del período de garantía de los trabajos. El período por el cual el Contratista garantizará los trabajos será de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha en que se emita el Acta de Recepción Definitiva, para lo cual el Contratista presentará a CEL, un Certificado de Garantía que cubra los trabajos durante dicho período, el cual será aprobado por CEL.

ARTÍCULO 23°.- RECEPCIÓN DEFINITIVA.

Transcurrido el plazo máximo de sesenta (60) días, desde la emisión del Acta de Recepción provisional de los trabajos, sin que se hayan comprobado defectos o irregularidades en la obra, o subsanados que fueren éstos por el Contratista y revisión por parte de CEL de la fianza de buena obra.

En el caso de que la ejecución de obra no se concluyera en el plazo establecido en el Contrato por causa imputable al Contratista, los costos adicionales por la extensión de los servicios de supervisión serán descontados de cualquier suma que se le adeude al Contratista.

ARTÍCULO 24°.- REDENCIÓN DE GARANTIAS

Practicada la recepción definitiva de la obra, mediante el Acta de Recepción Definitiva, CEL, devolverá al Contratista la Fianza de Cumplimiento de Contrato, previa presentación y aprobación de la Fianza de Buena Obra. Cumpliendo el plazo de la Fianza de Buena Obra se notificará al Contratista la liquidación correspondiente y se devolverá la garantía.

ARTÍCULO 25°.- SEGUROS.

1. Antes de comenzar la movilización de su personal y equipo, el Contratista obtendrá y mantendrá vigente, por su propia cuenta, lo siguiente:
 - a) Un seguro que cubra las propiedades del Contratista en el sitio de la obra, contra daños o pérdidas, por el tiempo en que éstos sean utilizados para la ejecución de los trabajos.
 - b) Un seguro de responsabilidad civil, con un límite único combinado mínimo de VEINTICINCO MIL 00/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDIS DE AMÉRICA (US\$25,000.00) que cubra daños personales y daños a la propiedad de CEL o de terceros. La póliza será del tipo "por evento", con endoso de "responsabilidad cruzada", con cobertura de "operaciones terminadas" ésta ultima vigente por un año después de la aceptación provisional de los trabajos.

En el caso de que el Contratista no cumpliera con las formalidades antes dichas, será enteramente responsable por cualquier pérdida o daño que afecten los equipos y materiales que podrían estar cubiertos por los seguros exigidos.

Dichos seguros deberán ser obtenidos en compañías de seguros domiciliadas en El Salvador y aceptables para CEL. Las sumas indicadas son las cantidades mínimas requeridas y no liberarán al Contratista de las responsabilidades indicadas en el ARTÍCULO 12°.- OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA, literal k) INDEMNIZACIONES de este contrato.

2. Todos los equipos, materiales y accesorios proporcionados en los sitios de la obra, así como la obra en ejecución, serán cubiertos por una póliza de seguro contra todo riesgo suscrita por CEL. ESTE SEGURO NO CUBRE LOS EQUIPOS DEL CONTRATISTA.

Es responsabilidad del Contratista mantener los inventarios de los equipos, materiales y accesorios que él proveerá en el sitio de la obra, presentar los informes correspondientes de dichos inventarios al supervisor, así como presentar los informes de avance físico de las obras.

En caso de ocurrir cualquier pérdida o daño de los equipos, materiales y accesorios proporcionados en el sitio de la obra o de la obra física ejecutada, CEL hará el reclamo correspondiente a la compañía aseguradora, utilizando como base los informes indicados en el párrafo anterior.

El deducible de la póliza suscrita por CEL para cubrir los trabajos, que deberá ser absorbido por el Contratista en caso de un siniestro, es del 10% del valor del reclamo.

El Contratista será responsable de reparar y/o reponer cualquier parte de los equipos y materiales que hayan sido proporcionados por él, que resultaren perdidos y/o dañados durante las

operaciones de transporte interno, construcción o montaje, en un plazo que será mutuamente acordado, conforme a la naturaleza de la pérdida o daño.

ARTÍCULO 26°.- LIQUIDACION DEL CONTRATO.

Después de transcurrido el período de garantía de los trabajos y siempre que el Contratista haya cumplido con lo dispuesto en el ARTÍCULO 22°.-GARANTÍA DE LOS TRABAJOS, y si no hubiese ningún reclamo pendiente, CEL en un plazo no mayor de treinta (30) días, dará por liquidado el Contrato y hará la devolución de la Fianza de Buena Obra.

ARTÍCULO 27°.-VICIOS OCULTOS DE LA OBRA.

El Contratista estará obligado a responder por su cuenta y riesgo de defectos, deficiencias de cualquier índole que surjan como consecuencia de errores, inexactitudes, calidad impropia de los materiales o equipos utilizados, mala construcción y demás vicios ocultos, sin menoscabo de las acciones de la inobservancia o negligencia imputables al Contratista.

Si se encontrare que la obra o alguna parte de la misma ha sido ejecutada en forma defectuosa, CEL lo comunicará de inmediato y por escrito al Contratista a efecto de que repare los daños causados.

Si la comunicación se realizara dentro del período de ejecución de la obra, el Contratista después de ser notificado deberá construir o reconstruir a su costo dicha obra, dentro del plazo que se determine de común acuerdo y de acuerdo a la gravedad del defecto. Si el Contratista se negare, CEL podrá hacerlo bajo su dirección y con sus propios materiales o con los del Contratista a través de terceros, en cualquier caso por cuenta del

Contratista, quien estará obligado a reintegrar a CEL los costos en que hubiera incurrido. En caso de no llegarse a un acuerdo, CEL tendrá derecho a exigir la rebaja del precio de la obra, o a deducir del último pago el costo de las construcciones o reparaciones necesarias.

Si la comunicación se realiza después de entregada el Acta de Recepción Definitiva y el Contratista no repare los daños causados por defectos o vicios ocultos en los términos establecidos en el párrafo anterior a entera satisfacción de CEL, ésta procederá a hacer efectiva la fianza de buena obra, quedando a salvo su derecho de ejercer las acciones legales correspondientes para exigir el pago de los daños y perjuicios causados.

Si la comunicación se realizara después de finalizado el periodo de vigencia de la fianza de buena obra, y el Contratista no reparare los daños causados por defectos o vicios ocultos en los términos establecidos en este artículo, CEL podrá iniciar el juicio correspondiente para exigir el saneamiento y el pago de daños y perjuicios causados. Esta acción de saneamiento prescribirá en cinco años contados a partir de la fecha de vencimiento de la fianza de buena obra.

ARTÍCULO 28°.- SUSPENSION DE LOS TRABAJOS.

CEL podrá en cualquier momento suspender los trabajos, ya fuere total o parcialmente, mediante aviso por escrito al Contratista, con quince (15) días de anticipación, la suspensión de todo o de cualquier parte de las obras, hasta un plazo de quince (15) días hábiles sin responsabilidad para CEL. Si el plazo se extendiere a más de quince (15) días hábiles, CEL reconocerá al Contratista y a los Supervisores los gastos en que incurriere por los días posteriores de suspensión.

En todo caso de suspensión de la obra, el Contratista deberá realizar las actividades necesarias para evitar el deterioro de la obra ejecutada y para que la paralización no produzca daños en perjuicio de CEL o de terceras personas.

Si el Contratista no recibiera la orden de reanudar los trabajos dentro de los treinta (30) días a partir de la fecha de suspensión, éste tendrá derecho de dar por terminado el Contrato, notificándolo por escrito a CEL.

ARTÍCULO 29°.-DERECHO DE CEL DE DAR POR TERMINADO UNILATERALMENTE EL CONTRATO.

En caso de incumplimiento del Contratista a cualesquiera de las estipulaciones del Contrato, o si fuere declarado en quiebra o hiciere cesión general de sus bienes a sus acreedores y si en cualquier momento el Supervisor certifica por escrito al Contratista que el trabajo está siendo retrasado o el Contratista ha violado cualesquiera de las condiciones contractuales; de igual forma, según lo establecido en el artículo 93 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, CEL podrá notificar al Contratista su intención de dar por terminado el Contrato sin responsabilidad para ella, mediante aviso escrito con expresión de motivos. Si dentro del plazo de diez (10) días contados a partir de la fecha en que el Contratista haya recibido dicho aviso, continuare el incumplimiento o no hiciere arreglos satisfactorios a CEL para corregir la situación irregular, al vencimiento del plazo señalado, CEL podrá dar terminado el Contrato sin responsabilidad alguna de su parte. En estos casos, CEL hará electiva las garantías que tuviere en su poder.

En caso que el Contratista reincida en cualquier incumplimiento en relación con la ejecución o administración del Contrato, CEL

podrá sin responsabilidad de su parte dar por terminado el mismo, lo que deberá notificarlo por escrito al Contratista.

ARTÍCULO 30°.- RESPONSABLE DE LA EJECUCIÓN DEL CONTRATO E INSPECCIÓN.

El funcionario designado por CEL para velar por el cumplimiento del contrato, hasta su liquidación es Ingeniero Civil responsable de la Licitación Pública No. 18/08 "REHABILITACIÓN DE LAS SUPERFICIES DE RODAMIENTO DE ACCESO A LA CENTRAL MICROELÉCTRICA Y CERRÓN GRANDE", destacando en la Unidad de Asistencia Técnica de la Gerencia de Ingeniería.

El responsable del Contrato podrá delegar a otros funcionarios, empleados o representantes autorizados de CEL, libre acceso a cualquier lugar en donde se ejecuten trabajos o en donde fabriquen o preparen materiales, y recibirán toda clase de facilidades para practicar sin restricción alguna, inspección de tales materiales y trabajos.

El Contratista presentará, sin costo adicional toda la ayuda o asistencia que se requiera para la inspección y examen apropiado del trabajo. Cualquier trabajo que se ejecute en cumplimiento del contrato estará sujeto a la aprobación de CEL, quien determinará la cantidad, calidad, aceptabilidad y adaptabilidad de las diversas clases de trabajo y los materiales y equipo que deban entregarse en cumplimiento del contrato y resolverá los problemas que puedan surgir con respecto a la medición de cantidades y del cumplimiento de los requisitos técnicos del contrato.

El contratista deberá dar a CEL aviso oportuno de cualquier inspección requerida. Cuales quiera de tales inspecciones o la dispensa de las mismas, no liberará al contratista de la plena

responsabilidad de cumplir con los requisitos de los documentos contractuales.

Los inspectores tienen autorización para rechazar cualquier trabajo o material que no sea satisfactorio, que esté defectuoso o que no sea conforme a los requerimientos de los documentos contractuales.

Las inspecciones no relevarán al contratista de cualquier obligación para ejecutar el trabajo de acuerdo a los documentos contractuales.

ARTÍCULO 31°.- CESIONES

El contratista no podrá ceder el contrato, ni dar a otra persona interés o participación en el mismo, ni ceder el derecho a cobrar cualquier cantidad de dinero que le corresponda o le correspondiere recibir de acuerdo con el contrato, sin previa aprobación por escrito de CEL. Dicha aprobación, si fuese dada, no revelará al contratista de su completa responsabilidad para cumplir con todas las obligaciones del contrato.

ARTÍCULO 32°.- FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CONTRATO.

Caducidad;

Por mutuo acuerdo entre las partes;

Por renovación;

Por rescate; y

Por las demás causas que se determinen contractualmente.

ARTÍCULO 33°.- ARREGLO DIRECTO.

En caso de discrepancias originadas en el presente Contrato, las partes deberán acudir al Arreglo Directo.

Cuando una de las partes solicitare arreglo directo, dirigirá nota escrita a la contraparte, puntualizando las diferencias y solicitará la fijación del lugar, día y hora para deliberar, asunto que deberá determinarse dentro de los quince (15) días siguientes a la recepción de la solicitud-

Recibida la comunicación que solicite el arreglo directo, se convocará por escrito al solicitante para fijar el lugar, día y hora a que se refiere el inciso anterior, la otra parte podrá introducir los puntos que estime convenientes.

Cuando CEL fuere el solicitante del arreglo directo, en la misma solicitud se indicará el lugar, día y hora en que deberán reunirse las partes para la negociación. De no llegarse a acuerdo, procederán conforme a lo señalado en el artículo siguiente de este Contrato.

ARTÍCULO 34°.- JURISDICCIÓN.

Las partes señalan como domicilio especial la Ciudad de San Salvador, a cuyos tribunales se someten en caso de acción judicial.

ARTÍCULO 35°.- NOTIFICACIONES Y CORRESPONDENCIA.

La correspondencia relacionada con el contrato, deberá dirigirse con atención a la Gerencia de Ingeniería, el fax siguiente:

Fax: (503) 2211-6050

O a la dirección postal: COMISIÓN EJECUTIVA HIDROELÉCTRICA DEL RÍO LEMPA Sección de Correspondencia, Oficina Central de CEL, 9ª Calle Poniente N.º. 950, Centro de Gobierno, San Salvador, El Salvador C.A.

Atención: Gerencia de Ingeniería

Asunto: Contrato N.º. CEL - 4206.

ARTÍCULO 36º.- VIGENCIA DEL CONTRATO.

El presente Contrato estará vigente desde la fecha de su firma hasta la liquidación del mismo.

En fe de lo cual firmamos dos ejemplares de igual valor y contenido, uno de los cuales será entregado al Contratista y el otro quedará en poder de CEL.

San Salvador, a los treinta días del mes de agosto de dos mil diez.

COMISION EJECUTIVA
HIDROELÉCTRICA DEL RÍO LEMPA

OSCAR VILLATORO Y FRANCISCO
JAVIER FLORES

EJEMPLO S.A. DE C.V.

En la ciudad de San Salvador, a las diez horas con treinta minutos, del día treinta de agosto de dos mil diez.- Ante mí, MARÍA ELENA GUEVARA, Notario, de este domicilio, COMPARECEN el Licenciado IRVING ALEXANDER MARAVILLA, de cuarenta y seis años de edad, licenciado en Contaduría Pública, del domicilio de Antiguo Cuscatlán, Departamento de La libertad, persona de mi conocimiento, portador de su Documento Único de Identidad Número cero dos dos cuatro cero cinco tres seis-cinco, actuando en nombre y representación de la COMISIÓN EJECUTIVA HIDROELÉCTRICA DEL RÍO LEMPA-CEL, Institución Autónoma de Servicio Público, de este domicilio, con Número de Identificación Tributaria: cero seiscientos catorce-ciento ochenta mil novecientos cuarenta y ocho-cero cero uno-cuatro, en adelante llamada indistintamente "La Comisión" o "CEL", en su calidad de Apoderado General Administrativo de dicha Institución, personería que es legítima y suficiente, de lo cual doy fe, por haber tenido a la vista: a) la Escritura pública de Poder General administrativo otorgada a su favor en esta ciudad, a las ocho horas del día diecisiete de noviembre de dos mil seis, ante los oficios notariales de la Licenciada Claudia María Gladis Zelaya por medio de la cual, el Licenciado Nicolás Antonio Ramírez, en su calidad de Presidente de CEL, confirió al licenciado Irving Alexander Maravilla, Poder General administrativo con amplias facultades para que en nombre y representación de dicha Institución, comparezca al otorgamiento de todo tipo de instrumentos, contratos, convenios, escrituras y demás documentos que sean necesarios o convenientes para el cumplimiento de los objetivos y facultades encomendados a la Comisión; así como el presente acto. En dicho documento la notario autorizante dio fe de la existencia legal de la mencionada Institución y de la personería con que actúa su Representante Legal; b) Punto III de la Sesión de Junta Directiva número tres mil trescientos veintisiete, de fecha quince de enero de dos mil diez; y c) Punto VI, de la Sesión de Junta Directiva número tres mil trescientos treinta y nueve, de fecha dos de abril de dos mil diez; y el Ingeniero Oscar Villatoro, quien es de cincuenta y dos

años de edad, Ingeniero Civil, de este domicilio, persona a quien no conozco e identifiqué por medio de su Documento Único de Identidad número cero tres dos siete cinco cuatro dos-nueve, quien actúa en su carácter de Representante Común del "ASOCIO EJEMPLO, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse "Ejemplo, S.A. de C.V.", de este domicilio, cuya personería es legítima y suficiente, de lo cual doy fe por haber tenido a la vista: A) Testimonio de la Escritura Pública de Constitución del Asocio de fecha cuatro de febrero de dos mil diez, otorgada en esta ciudad, ante los oficios del Notario Jorge Posada, Oscar Villatoro, en nombre de y representación en su calidad de Administrador Propietario de la Sociedad Ejemplo Sociedad Anónima de Capital Variable que conforman el "ASOCIO EJEMPLO, S.A. DE C.V.- y B) Testimonio de la Escritura Pública de modificación de cláusula de Constitución del asocio, de fecha tres de agosto de dos mil diez, otorgada ante los oficios del notario Jorge Arturo Posada, por medio de la cual los otorgantes del Asocio, adicionaron lo relativo a la obligación a presentar todas las garantías requeridas por CEL, por los montos que ésta determine, comprometiéndose a que la institución afianzadora garantice suficientemente las obligaciones frente a CEL, en nombre del Asocio, quedando por tanto, el resto de las cláusulas de constitución del referido Asocio sin ninguna modificación. En dichas escrituras consta: a) Que las Sociedades antes mencionadas han decidido participar en forma asociada en la licitación Pública Número CEL-LP Dieciocho/cero ocho "REHABILITACIÓN DE LAS SUPERFICIES DE RODAMIENTO DE ACCESO A LAS CENTRAL HIDROELÉCTRICA CERRÓN GRANDE"; b) que la denominación de la unión de ofertantes es "ASOCIO EJEMPLO, S.A. DE C.V.-; c) que el domicilio del Asocio es el de esta ciudad; d) que las sociedades que integran el Asocio se obligan a responder de forma solidaria e ilimitada por todos los compromisos que el Asocio adquiriera como consecuencia de su participación y de la participación del Asocio, desde la presentación de la oferta, la adjudicación de la licitación y la suscripción del contrato; y f) que las sociedades que forman el

Asocio nombran al Ingeniero Oscar Villatoro como representante común del Asocio ante CEL, facultándolo para suscribir el contrato respectivo, gestionar y recibir instrucciones en nombre de las sociedades que forman el Asocio en todo lo relacionado con la satisfactoria ejecución del contrato, incluyendo el trámite de pagos; de manera que CEL, tratará exclusivamente con el Ingeniero Daniel Contreras todo asunto relacionado con lo anterior. Y en el concepto antes indicado, los comparecientes ME DICEN: Que con el objeto de darle valor de instrumento público me presentan el Contrato Número CEL-Cuatro mil doscientos siete -S, que consta de treinta y seis artículos, el cual han suscrito en esta ciudad, este mismo día y que reconocen como suyas, por haber sido puestas de su puño y letra, las firmas que en él aparecen, así como propias de sus respectivas representadas, las obligaciones correlativas consignadas en dicho Contrato, por medio del cual el "ASOCIO EJEMPLO, S.A. DE C.V.-"; que puede abreviarse "EJEMPLO, S.A. de C.V.", en adelante llamado "El Contratista", se obliga a suministrar a CEL la mano de obra, materiales, equipos y servicios para la "Rehabilitación de las superficies de rodamiento de acceso a la central hidroeléctrica Cerrón Grande", de conformidad a lo establecido en el Documento de Licitación Pública Número CEL-LP Dieciocho/cero nueve. Por su parte, la Comisión se ha obligado a pagar al Contratista por los trabajos antes indicados el monto de hasta SETECIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SESENTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, a través del Ingeniero DANIEL CONTRERAS en su calidad de representante común de las sociedades que conforman el Asocio, según lo establecido en la escritura de constitución del "EJEMPLO, S.A. DE C.V.- V) en las que se expresa que el compareciente está autorizado para gestionar y recibir instrucciones en nombre de las sociedades que forman el Asocio, en todo lo relacionado con la satisfactoria ejecución del contrato, incluyendo el trámite de pagos. El referido pago debe entenderse realizado a todas las sociedades que conforman el "EJEMPLO, S.A. DE C.V.-". El monto mencionado no incluye el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

Servicios (IVA), el cual será pagado por CEL. El Contratista se compromete a iniciar los trabajos objeto del Contrato en referencia, a partir de la Orden de inicio dada por CEL, y a finalizarlos dentro de los trescientos sesenta y cinco días. Y Yo la Suscrita Notario, DOY FE: Que las firmas que aparecen al calce del Contrato en referencia, son auténticas por las razones indicadas y por haber sido puestas por los comparecientes de su puño y letra, a mi presencia, quienes además reconocieran el contenido de dicho Contrato y de las obligaciones y derechos que en él se consignan. Así se expresaron los comparecientes a quienes expliqué los efectos legales de la presenta acta notarial que consta de tres hojas y leído que les hube íntegramente lo escrito en un solo acto sin interrupción, ratifican su contenido y firmamos. DOY FE.-

ANEXO 9 - DIARIO MAYOR

EFECTIVO Y EQUIVALENTES				
Banco Agrícola				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	1	-	3,206.00	(3,206.00)
AGOSTO	2	246,377.37	-	243,171.37
AGOSTO	3	248,587.50	-	491,758.87
SEPTIEMBRE	6	-	21,978.78	469,780.09
SEPTIEMBRE	7	-	322,530.00	147,250.09
OCTUBRE	10	-	21,978.78	125,271.31
OCTUBRE	11	-	106,098.40	19,172.91
OCTUBRE	13	221,059.14	-	240,232.05
NOVIEMBRE	16	-	21,978.78	218,253.27
NOVIEMBRE	17	-	44,671.60	173,581.67
DICIEMBRE	20	-	21,978.78	151,602.89
DICIEMBRE	21	-	31,250.00	120,352.89
DICIEMBRE	23	193,901.80	-	314,254.69
ENERO	30	-	21,978.78	292,275.91
ENERO	31	-	22,448.00	269,827.91
FEBRERO	34	-	21,978.78	247,849.12
FEBRERO	35	-	26,390.00	221,459.12
FEBRERO	37	123,256.30	-	344,715.43
MARZO	41	36,663.30	-	381,378.72
AGOSTO	42	-	131,872.69	249,506.04

IVA CREDITO FISCAL				
Compras Locales				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				0.00
AGOSTO	1	286.00	0.00	286.00
AGOSTO	4	162.50	0.00	448.50
AGOSTO	5	0.00	448.50	0.00
SEPTIEMBRE	7	28,730.00	0.00	28,730.00
SEPTIEMBRE	9	0.00	28,730.00	0.00
OCTUBRE	11	8,190.00	0.00	8,190.00
OCTUBRE	15	0.00	8,190.00	0.00
NOVIEMBRE	17	2,080.00	0.00	2,080.00
NOVIEMBRE	19	0.00	2,080.00	0.00
DICIEMBRE	21	1,690.00	0.00	1,690.00
DICIEMBRE	25	0.00	1,690.00	0.00
ENERO	31	1,248.00	0.00	1,248.00
ENERO	33	0.00	1,248.00	0.00
FEBRERO	34	1,690.00	0.00	1,690.00
FEBRERO	39	0.00	1,690.00	0.00

RETENCIONES LEGALES				
ISR-Eventuales				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				0.00
AGOSTO	1	0.00	80.00	80.00
AGOSTO	5	80.00	0.00	0.00
SEPTIEMBRE	7	0.00	3,500.00	3,500.00
SEPTIEMBRE	9	3,500.00	0.00	0.00
OCTUBRE	11	0.00	3,200.00	3,200.00
OCTUBRE	15	3,200.00	0.00	0.00
NOVIEMBRE	17	0.00	2,000.00	2,000.00
NOVIEMBRE	19	2,000.00	0.00	0.00
DICIEMBRE	21	0.00	1,300.00	1,300.00
DICIEMBRE	25	1,300.00	0.00	0.00
ENERO	31	0.00	1,200.00	1,200.00
ENERO	33	1,200.00	0.00	0.00
FEBRERO	35	0.00	1,200.00	1,200.00
FEBRERO	39	1,200.00	0.00	0.00

IVA CREDITO FISCAL				
Retencion del 1%				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	2	2,199.80	-	2,199.80
AGOSTO	5	-	2,199.80	-
OCTUBRE	13	2,108.19	-	2,108.19
OCTUBRE	15	-	2,108.19	-
DICIEMBRE	23	1,849.20	-	1,849.20
DICIEMBRE	25	-	1,849.20	-
FEBRERO	37	1,175.47	-	1,175.47
FEBRERO	39		1,175.47	(0.00)

OTROS PASIVOS				
Anticipos				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	2	-	219,979.80	219,979.80
OCTUBRE	13	90,351.15	-	129,628.65
DICIEMBRE	23	79,251.42	-	50,377.23
FEBRERO	37	50,377.24	-	(0.00)

IVA DEBITO FISCAL				
Ventas Locales				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	2	-	28,597.37	28,597.37
AGOSTO	5	28,597.37	-	-
OCTUBRE	13	-	27,406.51	27,406.51
OCTUBRE	15	27,406.51	-	-
DICIEMBRE	23	-	24,039.60	24,039.60
DICIEMBRE	25	24,039.60	-	-
FEBRERO	37	-	15,281.09	15,281.09
FEBRERO	39	15,281.09	-	-

GASTOS FINANCIEROS				
Administrativo por desembolso				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	3	1,250.00	-	1,250.00
DICIEMBRE	27	-	1,250.00	-

PRESTAMOS BANCARIOS A C.P.				
Banco Agrícola				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	3	-	80,555.67	80,555.67
SEPTIEMBRE	6	19,855.49	-	60,700.18
OCTUBRE	10	20,087.18	-	40,613.00
NOVIEMBRE	16	20,194.73	-	20,418.27
DICIEMBRE	20	20,418.27	-	0.00
DICIEMBRE	26	-	169,444.32	169,444.32
ENERO	30	20,539.66	-	148,904.66
FEBRERO	34	20,795.70	-	128,108.96
AGOSTO	42	128,108.96	-	-

PRESTAMOS BANCARIOS A L.P.				
Banco Agrícola				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	3	-	169,444.32	169,444.32
DICIEMBRE	26	169,444.32	-	-

OBRAS EN PROCESO				
Costos Indirectos				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
AGOSTO	4	3,000.00	-	3,000.00
SEPTIEMBRE	7	22,300.00	-	25,300.00
SEPTIEMBRE	8	4,600.00	-	29,900.00
OCTUBRE	11	9,108.40	-	39,008.40
OCTUBRE	12	4,600.00	-	43,608.40
NOVIEMBRE	17	4,591.60	-	48,200.00
NOVIEMBRE	18	4,600.00	-	52,800.00
DICIEMBRE	21	2,860.00	-	55,660.00
DICIEMBRE	22	2,400.00	-	58,060.00
ENERO	31	2,400.00	-	60,460.00
ENERO	32	1,600.00	-	62,060.00
FEBRERO	34	1,900.00	-	63,960.00
FEBRERO	36	1,600.00	-	65,560.00
MARZO	40	-	65,560.00	-

OBRAS EN PROCESO				
Materiales				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
SEPTIEMBRE	7	240,000.00	-	240,000.00
OCTUBRE	11	60,000.00	-	300,000.00
NOVIEMBRE	17	20,000.00	-	320,000.00
DICIEMBRE	21	15,000.00	-	335,000.00
ENERO	31	8,000.00	-	343,000.00
FEBRERO	34	12,000.00	-	355,000.00
FEBRERO	40	-	355,000.00	-

OBRAS EN PROCESO				
Mano de obra				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
SEPTIEMBRE	7	35,000.00	-	35,000.00
OCTUBRE	11	32,000.00	-	67,000.00
NOVIEMBRE	17	20,000.00	-	87,000.00
DICIEMBRE	21	13,000.00	-	100,000.00
ENERO	31	12,000.00	-	112,000.00
FEBRERO	34	12,000.00	-	124,000.00
MARZO	40	-	124,000.00	-

CUENTAS POR COBRAR A L.P.				
CEL-4206-S				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
OCTUBRE	13	15,058.52	-	15,058.52
DICIEMBRE	23	13,208.57	-	28,267.09
DICIEMBRE	26	-	28,267.09	-

CUENTAS POR COBRAR A C.P.				
CEL-4206-S				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	26	28,267.09	-	28,267.09
FEBRERO	37	8,396.21	-	36,663.30
MARZO	41	-	36,663.30	-

OBRAS EN PROCESO				
Estimaciones				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
OCTUBRE	14	-	225,877.87	225,877.87
DICIEMBRE	24	-	198,128.54	424,006.41
FEBRERO	38	-	120,553.59	544,560.00
MARZO	40	544,560.00	-	-

COSTOS POR PROYECTOS				
Construcción CEL-4206-S				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
OCTUBRE	14	225,877.87	-	225,877.87
DICIEMBRE	24	198,128.54	-	424,006.41
DICIEMBRE	27	-	424,006.41	-
FEBRERO	38	120,553.59	-	120,553.59
DICIEMBRE	43	-	120,553.59	-

INGRESOS				
Servicios de Construcción				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
OCTUBRE	13	-	301,170.49	301,170.49
DICIEMBRE	23	-	264,171.39	565,341.88
DICIEMBRE	27	565,341.88	-	-
FEBRERO	37	-	167,924.12	167,924.12
DICIEMBRE	43	167,924.12	-	-

REMANENTE DE CREDITO FISCAL				
Crédito Fiscal				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
SEPTIEMBRE	9	28,730.00	-	28,730.00
OCTUBRE	15	-	17,108.32	11,621.68
NOVIEMBRE	19	2,080.00	-	13,701.68
DIOCIEMBRE	25	-	13,701.68	-
ENERO	33	1,248.00	-	1,248.00
FEBRERO	39	-	1,248.00	-

GASTOS FINANCIEROS				
Intereses				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
SEPTIEMBRE	6	2,123.29	-	2,123.29
OCTUBRE	10	1,891.60	-	4,014.89
NOVIEMBRE	16	1,784.05	-	5,798.93
DICIEMBRE	20	1,560.51	-	7,359.45
DICIEMBRE	27	-	7,359.45	-
ENERO	30	1,439.12	-	1,439.12
FEBRERO	34	1,183.08	-	2,622.19
AGOSTO	42	3,763.73	-	6,385.92
DICIEMBRE	43	-	6,385.92	-

OTROS ACTIVOS				
Pago a Cuenta del ejercicio				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
OCTUBRE	6	4,517.56	-	4,517.56
DICIEMBRE	25	3,962.57	-	8,480.13
DICIEMBRE	28	-	8,480.13	-
FEBRERO	39	2,518.86	-	2,518.86
DICIEMBRE	44	-	2,518.86	-

DEPRECIACION ACUMULADA				
DEPRECIACION ACUMULADA				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
SEPTIEMBRE	8	-	4,600.00	4,600.00
OCTUBRE	12	-	4,600.00	9,200.00
NOVIEMBRE	18	-	4,600.00	13,800.00
DICIEMBRE	22	-	2,400.00	16,200.00
ENERO	32	-	1,600.00	17,800.00
FEBRERO	36	-	1,600.00	19,400.00

ACTIVO POR ISR DIFERIDO				
Impuesto sobre la renta				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	28	978.77	-	978.77
DICIEMBRE	44	-	978.77	-

GASTO ADMINISTRATIVO				
Impuesto sobre la renta				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	28	21,931.51	-	21,931.51
DICIEMBRE	29	-	21,931.51	-
DICIEMBRE	43	8,371.15		8,371.15
DICIEMBRE	45	-	8,371.15	-

IMPUESTOS POR PAGAR				
Impuesto sobre la renta 2009				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	28	-	14,430.15	14,430.15

IMPUESTOS POR PAGAR				
Impuesto sobre la renta 2010				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	28	-	14,430.15	14,430.15

PERDIDAS Y GANACIAS				
Ejercicio 2010				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	27	-	97,726.02	97,726.02
DICIEMBRE	29	97,726.02	-	-

PERDIDAS Y GANACIAS				
Ejercicio 2011				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	43	-	33,484.61	33,484.61
DICIEMBRE	45	33,484.61		-

UTILIDAD DEL EJERCICIO				
Ejercicio 2010				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	29	-	75,794.52	75,794.52

UTILIDAD DEL EJERCICIO				
Ejercicio 2011				
	No. de Registro	Cargo	Abono	Saldo
				-
DICIEMBRE	45	-	25,113.45	25,113.45

ANEXO 10 - METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

Tipo de estudio:

La investigación se basará en un estudio de tipo analítico descriptivo y bibliográfico, que busca no solo detallar los procesos contables relacionados a un servicio de construcción sino, desarrollar un caso práctico desde el momento de la participación en la licitación del proyecto hasta la finalización del mismo.

El problema relacionado a la complejidad de registros tanto contable como tributario conexos a los procedimientos de las contrataciones de entidades privadas por parte del estado para la realización de servicios de construcción, será investigado mediante el enfoque deductivo, realizando un análisis a partir de aspectos generales que pueden ser considerados como la causa fundamental de la confusión al registrar las actividades antes

mencionadas. Esto se hará con el propósito de mostrar la forma adecuada para dichos registros bajo las diferentes normativas.

Unidad de análisis:

La unidad de análisis será la compañía constructora Álvarez Asturias Ingenieros Arquitectos, S.A. de C.V., ya que ellos proporcionarán información valiosa que ayudará a elaborar el trabajo de investigación, y servirá de parámetro para inferir con respecto a las demás compañías constructoras en cuanto al tratamiento contable que aplican a los proyectos en ejecución del sector gubernamental.

Universo y Muestra

De acuerdo al tipo de estudio que se desarrollará, nuestro universo para esta investigación estará conformado por la empresa Álvarez Asturias Ingenieros Arquitectos, S.A. de C.V. por lo que no se tendrá una muestra ya que se enfocará a las actividades de una solo entidad.

Instrumentos y técnicas a utilizar en la investigación:

Para el desarrollo de la investigación se tomarán como herramientas los instrumentos y técnicas necesarias para documentar el proceso de investigación, para tal efecto se utilizaran lo siguiente:

- **Entrevista:** se elaborara una guía de entrevista con preguntas abiertas y cerradas, que se dirigirá a la unidad de análisis con el propósito de recolectar la información pertinente que satisfaga el planteamiento del problema.
- **Investigación bibliográfica:** para efecto de formular el marco teórico de la investigación se consultara toda la información bibliográfica relativa al tema, las normas internacionales de contabilidad completas, la NIIF-PYMES y la legislación aplicable a la empresa en estudio.

Procesamiento de la Información:

La técnica para la obtención de los datos, que en el caso de este trabajo de investigación es una entrevista que será completada por el administrador y contador de la empresa, servirá de insumo para formular una matriz de congruencia de las diferentes variables en estudio.

Análisis e interpretación de los datos:

Con base a la matriz de congruencia se hará un análisis de la situación actual; lo cual permitirá formular conclusiones y recomendaciones pertinentes a la problemática observada.

El análisis se desarrollará sobre la base de la necesidad, con que cuentan estas empresas de poseer un documento de consulta que les permita registrar adecuadamente el tratamiento contable y tributario y específico de los servicios de construcción.

Conclusión:

En base al trabajo de investigación efectuado, se concluye que la empresa no cumple en algunos aspectos de carácter tributario, ya que no reconoce de forma adecuada los costos e ingresos de contratos de construcción. Por otro lado, no se ha adoptado un marco de referencia técnico para la elaboración y presentación de los Estados Financieros, el cual debe ser las Normas Internacionales de Información Financiera para las pequeñas y microempresas.