

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



TESIS:

"GUÍA DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES PARA EL ADECUADO REGISTRO Y PRESENTACIÓN DE LA INFORMACION FINANCIERA EN LA EMPRESA "PLARCO S.A. DE C.V." DEDICADA A LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN, DE ACUERDO A LA SECCIÓN 23 DE NIIF PARA PYMES"

PRESENTADO POR:

ESCOBAR BELTRÁN, ISAÍAS ALFREDO
GARCÍA MARTÍNEZ, KARLA GABRIELA MARINA
MORALES RODRÍGUEZ, EVELYN ESTHER

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIATURA EN CONTADURIA PÚBLICA

DOCENTE DIRECTOR:

LCDO. CARLOS RUBEN CAMPOS

OCTUBRE 2014

SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS UNIDAD CENTRAL

RECTOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO

VICE-RECTORA ACADÉMICA

MAESTRA ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO

SECRETARIA GENERAL

DOCTORA ANA LETICIA ZAVALA DE AMAYA

FISCAL GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA

OCTUBRE 2014

SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE

DECANO

LICENCIADO RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

VICE-DECANO

INGENIERO WILLIAN VIRGILIO ZAMORA GIRÓN

SECRETARIO

LICENCIADO VÍCTOR HUGO MERINO QUEZADA

JEFE DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS EN FUNCIONES

INGENIERO WILLIAN VIRGILIO ZAMORA GIRÓN

OCTUBRE 2014

SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTRO AMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO

Por su gran amor y misericordia, al darme todas las herramientas necesarias para culminar mis estudios, por ser luz en mi vida al guiarme y darme la sabiduría e inteligencia para alcanzar cada meta que me propongo en la vida; sin lugar a dudas, todo se lo debo a Él.

A MIS PADRES

Alfredo Escobar y Maribel de Escobar porque son los pilares más importantes de mi vida que me han dado su amor, sus oraciones, su incondicional apoyo en los momentos más difíciles, por todos sus sacrificios y consejos que me dan para ser cada día mejor, sin olvidar a mis hermanas por su comprensión y a toda mi demás familia por su apoyo; este triunfo es de ellos.

A LOS CATEDRÁTICOS Y AMIGOS

Por sus conocimientos compartidos durante toda mi etapa de formación profesional, al Licdo. Rubén Campos por ayudarme al ser mi asesor de tesis, a mis amigos que también formaron parte de este importante proyecto por su colaboración incondicional y muy especialmente a mis compañeros de tesis Evelyn Morales y Gabriela García por formar un equipo de trabajo y amistad muy bueno que nos llevó a hacer realidad y culminar nuestra carrera universitaria.

ISAIAS ALFREDO ESCOBAR BELTRÁN

A DIOS TODOPODEROSO, por haberme acompañado y guiado a lo largo de mi vida, por darme la sabiduría y la inteligencia necesaria para afrontar cada desafío en mi vida y por brindarme una vida llena de aprendizaje y experiencias, y sobre todo por ayudarme a concluir mi carrera universitaria.

A MIS PADRES, Hugo y Silvia García, por darme su amor, por todos los sacrificios, por su apoyo incondicional y sus oraciones para que pudiera alcanzar esta meta, que también es de ellos. Por los valores que me han inculcado tanto morales como espirituales y por ser un ejemplo de vida a seguir.

A MI HERMANA, Naomi García, por ser parte muy importante y llenar mi vida de alegría y amor cuando más lo he necesitado.

A MI ABUELA MATERNA, Marina López, por todo su amor y apoyo incondicional que me ha brindado siempre y que me ayudaron a obtener este triunfo.

A MI ABUELA PATERNA, MIS TIAS Y PRIMAS, por todo su cariño y buenos deseos y oraciones que me brindaron en el logro de este triunfo.

A MI NOVIO, Luis Eduardo Valdés, por ser una parte muy importante en mi vida, por haberme apoyado en las buenas y en las malas, y sobre todo por su amor y paciencia incondicional.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS, Evelyn Morales e Isaías Escobar, por toda su ayuda y paciencia en el proceso de tesis. Formamos un buen equipo, se les quiere mucho.

KARLA GABRIELA MARINA GARCÍA MARTÍNEZ

A MI PADRE CELESTIAL, por toda la sabiduría que me ha dado para superar cada obstáculo en mi vida, por darme la inteligencia necesaria para cursar todas mis materias y poder culminar mi carrera, por su misericordia y su amor inigualable. La gloria y la honra sean para Él.

A MIS PADRES, Mauricio Armando Morales y Francisca Ester de Morales por su amor, sus consejos, su apoyo y por cada sacrificio que hicieron para que pudiera lograr este triunfo, el cual comparto con ellos.

A MI HERMANA, Elizabeth Morales por escucharme, por toda su ayuda en cada trámite que necesité y por todo su cariño.

A MIS ABUELITOS, les agradezco por inculcarme el amor a Dios y enseñarme con su ejemplo valores y principios que me acompañaran a lo largo de mi vida.

A MIS AMIGOS, gracias por darme ánimos cada vez que lo necesité, por estar siempre pendientes de mí y por todos sus detalles, los llevo en mi corazón.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS, Gabriela García e Isaías Escobar por su amistad, apoyo y paciencia, valores que nos permitieron llevar a feliz término nuestra carrera universitaria. Al licenciado Rubén Campos por la disposición que tuvo de ayudarnos y asesorarnos durante este proceso de tesis.

EVELYN ESTHER MORALES RODRIGUEZ

ÍNDICE

INTRODUCCION.....	i
CAPITULO I	
ANTECEDENTES, IMPORTANCIA Y SITUACIÓN ACTUAL DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN	
1.1 Antecedentes.....	1
1.1.1 <i>Antecedentes históricos de la Industria de la Construcción.....</i>	<i>1</i>
1.1.2 <i>Antecedentes históricos de la Industria de la Construcción en El Salvador.....</i>	<i>2</i>
1.1.2.1 <i>Convergencia o divergencia entre el crecimiento de la construcción y la economía.....</i>	<i>7</i>
1.1.3 <i>Antecedentes de la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO).....</i>	<i>9</i>
1.1.4 <i>Antecedentes Contables en la Industria de la Construcción.....</i>	<i>10</i>
1.2 Importancia de la Industria de la Construcción.....	12
1.2.1 <i>Contribución al Desarrollo Económico y Social.....</i>	<i>14</i>
1.2.1.1 <i>El Desarrollo de la Industria de la Construcción.....</i>	<i>16</i>
1.2.1.2 <i>La Globalización de la Construcción.....</i>	<i>17</i>
1.3 Situación Actual.....	18

1.3.1 Situación Actual de la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO).....	18
1.3.2 Situación Actual de la Construcción en El Salvador.....	19
1.3.3 La Inversión: Determinante del ingreso Económico.....	22

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL Y ASPECTOS LEGALES DE LA INDUSTRIA YDE LOS CONTRATOS EN CONSTRUCCIÓN

2.1 Marco Teórico Conceptual.....	28
2.1.1 Conceptos de la Industria de la Construcción.....	28
2.1.2 Tratamiento Contable en los Contratos de Construcción.....	40
2.1.3 Métodos de Reconocimiento de Ingresos y Costos de Acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera.....	45
2.1.4 Tratamiento Contable según Norma Internacional de Información Financiera para PYMES sección 23 con respecto a "Contratos de Construcción".....	52
2.1.5 Combinación y Segmentación de Contrato de Construcción.....	53

2.1.6 Costos Excluyivos de los Costos del Contrato de Construcción.....	58
2.2 Aspectos Legales de la Industria y de los contratos de Construccion.....	59
2.2.1 Ley del Impuesto sobre la Renta.....	59
2.2.2 Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.....	60
2.2.3 Código de Comercio.....	60
2.2.4 Código de Trabajo.....	61
2.2.5 Ley del Registro del Comercio.....	62
2.2.6 Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones.....	62
2.2.7 Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.....	63
2.2.8 Código Tributario.....	63
2.2.9 Ley del Seguro Social.....	64
2.2.10 Código Municipal.....	64
2.2.11 Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles.....	64
2.2.12 Ley de Incentivos.....	65
2.2.13 Ley de Urbanismo y Construcción.....	65
2.2.14 Ley de Administración de Acueductos y Alcantarillados.....	65
2.2.15 Ley de Medio Ambiente.....	65

2.2.16 Ley Forestal.....	66
2.2.17 Laudo Arbitral (contrato colectivo en la construcción).....	66

CAPITULO III

INVESTIGACIÓN DE CAMPO REALIZADA A PLARCO, S.A. DE C.V. Y DEMÁS EMPRESAS QUE SE DEDICAN A EJECUTAR CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN EN EL MUNICIPIO DE SANTA ANA.

3.1 Investigación de Campo.....	67
3.1.1 Metodología de la Investigación.....	68
3.1.2 Tipo de Estudio.....	68
3.1.3 Objetivos de la Investigación.....	69
3.1.3.1Objetivo general.....	69
3.1.3.2Objetivos específicos.....	69
3.1.4Método de la Investigación.....	70
3.1.5 Alcances y Limitaciones.....	70
3.1.5.1 Alcances.....	70
3.1.5.2Limitaciones.....	71
3.1.6 Hipótesis de la Investigación.....	71
3.1.6.1 Hipótesis general.....	71
3.1.6.2 Hipótesis específica.....	71
3.1.7Fuentes de Información.....	72
3.1.8 Determinación del Universo y Muestra.....	73

3.1.8.1	<i>Población a investigar</i>	73
3.1.8.2	<i>Determinación de la muestra</i>	74
3.1.9	<i>Técnicas e Instrumento de Recolección de Datos</i>	75
3.1.9.1	<i>Encuesta</i>	75
3.1.9.2	<i>Observación directa</i>	75
3.1.10	<i>Procesamiento de la Información</i>	76
3.1.10.1	<i>Presentación de la información procesada</i>	76
3.1.11	<i>Diagnóstico</i>	77
3.2	Conclusiones Y Recomendaciones	79
3.2.1	<i>Conclusiones</i>	79
3.2.2	<i>Recomendaciones</i>	81

CAPITULO IV

PROPUESTA PARA UNA EMPRESA CONSTRUCTORA

4.1	Guía de procedimientos contables aplicables	84
4.1.1	<i>Objetivos y Alcances</i>	84
4.1.1.1	<i>Objetivo de la guía</i>	84
4.1.1.2	<i>Alcance de la guía</i>	85
4.1.2	<i>Aspectos a considerar en su aplicación</i>	86
4.1.3	<i>Estructura de la Guía</i>	86
4.1.3.1	<i>Contratación</i>	86
4.1.3.2	<i>Garantías</i>	86
4.1.3.3	<i>Anticipos</i>	88

4.1.3.4 <i>Presentación de Estimaciones</i>	89
4.1.3.5 <i>Reconocimiento de los Ingresos y Costos</i>	90
4.1.3.6 <i>Método del Contrato Terminado</i>	90
4.1.3.7 <i>Método Porcentaje de Terminación</i>	93
4.1.3.8 <i>Información a Revelar</i>	108
4.1.3.9 <i>Fundamento de las Conclusiones 142 de NIIF PYMES</i>	111
4.2Caso Práctico en PLARCO S.A. DE C.V.	112
BIBLIOGRAFÍA	165
ANEXOS	172

INTRODUCCION

Para que un país progrese se requiere de una economía sólida, que crezca de manera sostenible y ofrezca oportunidades a todos los ciudadanos. Más innovación y más inversiones logran que la economía genere más riqueza, mejores empleos y menos pobreza. En un país como El Salvador, pequeño y abierto a la economía mundial, y sin recursos naturales, la única fuente para generar riqueza son las empresas. El país no cuenta con reservas de petróleo ni de gas natural. No posee abundantes recursos minerales de oro, plata ni cobre. El mayor recurso con el que se cuenta es la misma gente, por ello, la fuente para la generación de la riqueza nacional proviene únicamente del esfuerzo que realicen cada día sus ciudadanos invirtiendo y trabajando.

La actividad de la construcción es uno de los sectores productivos que más aporta al crecimiento de las economías de los países y regiones. Es un sector de suma importancia no solo por la gran cantidad de empresas y trabajadores que involucra de forma directa, sino también por su efecto dinamizador en una variada gama de insumos que el propio desarrollo de la actividad demanda y en cierto modo es uno de los principales motores de

la actividad productiva y económica en general, al ser el primer eslabón en las actividades económicas.

Al vivir en un mundo globalizado, las exigencias a nivel internacional se incrementan cada día, las empresas se ven obligadas a actualizarse en todas las áreas de su entorno externo, y así poder ser empresas competitivas en un mundo de constantes innovaciones.

Entre las exigencias que son necesarias cumplir por parte de las empresas de hoy en día, está la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), la cual es un marco normativo contable para la presentación de los estados financieros.

En el presente documento, se han estudiado los aspectos importantes que las empresas constructoras ubicadas en el municipio de Santa Ana deben tomar en cuenta al momento del reconocimiento y contabilización de los ingresos ordinarios provenientes de un contrato de Construcción, criterios basados en la Sección 23 de la NIIF para PYMES.

Dentro de los aspectos importantes que se observan en las empresas dedicadas a la industria de la construcción, se le debe tomar mucha importancia al reconocimiento adecuado de los ingresos, ya que es una partida que requiere especial atención, muchas empresas poseen políticas por escrito y poseen controles enfocados al reconocimiento de los mismos, pero no tienen un marco normativo contable que se encuentre actualizado.

Debido a la importancia de la construcción en el país, se ha elaborado una "Guía de procedimientos contables para el adecuado registro y presentación de la información financiera en la empresa PLARCO S.A. DE C.V. dedicada a la industria de la construcción, de acuerdo a la sección 23 de NIIF para PYMES".

El sector de la construcción ha tenido mayor auge, por lo que las empresas constructoras han ido aumentando, lo que hace imperante que cada vez haya mayor número de contadores públicos y auditores, que presten sus servicios en forma independiente o dependiente a estas empresas, ya sea en calidad de contador general o como contador de costos de construcción, por tal razón, deben estar capacitados para poder contabilizar y analizar correctamente los contratos de construcción a largo plazo, pues

debido a su naturaleza trascienden de un período fiscal a otro, y una empresa constructora como PLARCO, S.A. DE C.V. puede verse expuesta a diversos tipos de riesgos si no posee una persona capacitada para llevar sus registros contables, entre éstos puede mencionarse: contabilización errónea o inapropiada, costos excesivos, ingresos deficientes entre otros, lo que llevaría a la gerencia a la toma de decisiones erróneas.

Este documento está estructurado en cuatro capítulos, los cuales se describen a continuación, de manera lógica y breve:

En el capítulo I del este documento se presenta la importancia, los antecedentes y la situación actual en el sector de la industria de la construcción en El Salvador.

El capítulo II el contiene las regulaciones y terminología propia utilizada en el sector de la industria de la construcción, entre otros, además de los aspectos de carácter técnico y legal que afectan el proceso contable de las compañías constructoras.

El capítulo III da a conocer la investigación de campo, los tipos de investigación, reseña del método de investigación, y el

diagnóstico de la empresa. Este capítulo incluirá también las conclusiones y recomendaciones de la investigación de campo realizada.

El capítulo IV presenta la "Guía de Procedimientos Contables aplicables a la empresa "PLARCO, S.A. DE C.V." que se dedica a la ejecución de contratos de construcción, en cumplimiento de la Normativa Internacional Información Financiera para PYMES, sección 23, en El Salvador" (caso práctico).

La parte bibliográfica describe todos los textos, libros, documentos y páginas webs consultadas para la elaboración del presente trabajo de investigación, y en la parte final se incluye el anexo que detalla el análisis e interpretación de resultados, realizado por medio de una representación gráfica y luego una conclusión de cada uno de los resultados.

Este documento tiene como finalidad contribuir a la sociedad, presentándole una guía de procedimientos contables que sea suficiente para ampliar los conocimientos exclusivamente del sector de la industria de la construcción relativos a las técnicas de registro contable.

CAPITULO I

ANTECEDENTES, IMPORTANCIA Y SITUACIÓN ACTUAL DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN

1.1 Antecedentes

1.1.1 Antecedentes históricos de la Industria de la Construcción

Antes de la Revolución Industrial, el arte de construir estaba directamente relacionado como la creación de edificaciones. Posteriormente a ella, se modificó la técnica constructiva, por el hecho de que los materiales tradicionales tales como: piedra, ladrillo y madera; fueron trabajados de manera más racional y distribuidos libremente, asimismo aparecen nuevos insumos como el vidrio y el hormigón, posteriormente se utilizó el hierro, cuyo proceso mejoró la dinámica de esta industria.

También se mejoró las instalaciones de las obras y se difundió el uso de la maquinaria; el desarrollo de la geometría permitió representar en dibujo más riguroso y preciso, todos los aspectos de la construcción; así como también la fundación de escuelas especializadas provee a la sociedad de un gran número de profesionales preparados.

Por otra parte se construyeron calles y canales más amplios, lo cual genera el uso intensivo de carreteras; el aumento de la población y las migraciones de un lugar a otro exigen la edificación de nuevas calles, el crecimiento de la ciudad requiere instalaciones cada vez más espaciosas y resistentes. (*Tecnologías y Materiales de Construcción Para el Desarrollo*, Cladera, A., Etxeberria, M., Schiess, I., Pérez, A.).

1.1.2 Antecedentes históricos de la Industria de la Construcción en El Salvador

La Universidad de El Salvador dio un gran aporte al avance de la construcción al fundar en 1929 por medio del Sr. Ramón González, la facultad de Ingeniería y Arquitectura, con el grado de "Dr. Ingeniería y Arquitectura", quienes construyeron para el sector comercial y de alto nivel de la sociedad.

En 1992 se fundó la escuela de Artes Gráfica, la cual formó los primeros constructores, quienes les llamaban Carpinteros.

El sector de la industria de la construcción se considera una fuente multiplicadora de empleo, contribuyendo a dinamizar el ritmo de la economía. La estructura de la industria de la construcción ha servido y sirve como instrumento necesario para

la ejecución de estudios y análisis relativos a los factores de producción utilizados y otros elementos que permitan medir la actividad, rendimiento y competitividad de las empresas, así como la estructura y la evolución de las mismas con el objeto de comparar su actividad y rendimiento con los de los competidores de su sector a escala regional, nacional e internacional.

Pero la recesión económica mundial ha llevado a muchos países de América Latina a implantar medidas contracíclicas, y otras políticas de gasto, acciones que tienen como eje las inversiones en infraestructura, tales como: hospitales, redes de alcantarillados y carreteras. Así como política de oferta encaminadas a la adquisición de viviendas. El razonamiento detrás de estas acciones constituye que las inversiones en construcción presentan mayores encadenamientos productivos y con un efecto multiplicador por encima de la media, además, que el sector de la construcción realiza la totalidad de sus compras y suministros en el mercado doméstico - sin acudir a importaciones- con los favorables efectos que ello genera en la balanza comercial.

CEPAL (2009) afirmó lo siguiente:

De treinta y dos países que constituyen América Latina y El Caribe, quince países han desarrollado aumento y/o anticipación del gasto en infraestructura y diez países han desarrollado políticas sectoriales en vivienda, según lo

resume en su Informe "La reacción de los gobiernos de América Latina y el Caribe frente a la crisis internacional: una presentación sintética de las medidas de política anunciadas hasta el 30 de enero de 2009".

El centrarnos en el análisis de la inversión en construcción, no tiene un fin antojadizo, sino que, de las 45 ramas de la actividad económica, la rama construcción aporta el porcentaje más alto a la formación bruta de capital, participación única respecto al resto de la estructura productiva salvadoreña.

Cuadro 1. FORMACION BRUTA DE CAPITAL FIJO.PROMEDIOS

FBCF a precios de mercado	1991-1995	1996-2000	2001-2004	2005-2008
Millones de dólares constantes	1117.0	1334.5	1517.0	1693.2
Crecimiento anual real	17.0%	1.2%	1.0%	2.91%
FBCF/PIB total El Salvador	19.3%	18.8%	19.2%	18.8%
FBCF Medios de Producción				
Millones de dólares constantes	673.9	760.5	873.0	1016.2
Crecimiento anual real	23.8%	1.5%	1.4%	2.6%
FBCF Medios de Producción/FBCF total El Salvador	59.6%	56.7%	57.5%	60.0%
FBCF Construcción				
Millones de dólares constantes	443.0	574.0	643.9	677.0
Crecimiento anual real	8.9%	2.5%	1.3%	3.6%
FBCF Construcción/FBCF total El Salvador	40.4%	43.3%	42.5%	40.0%
FBCF Construcción/PIB total El Salvador	7.6%	8.1%	8.1%	7.5%

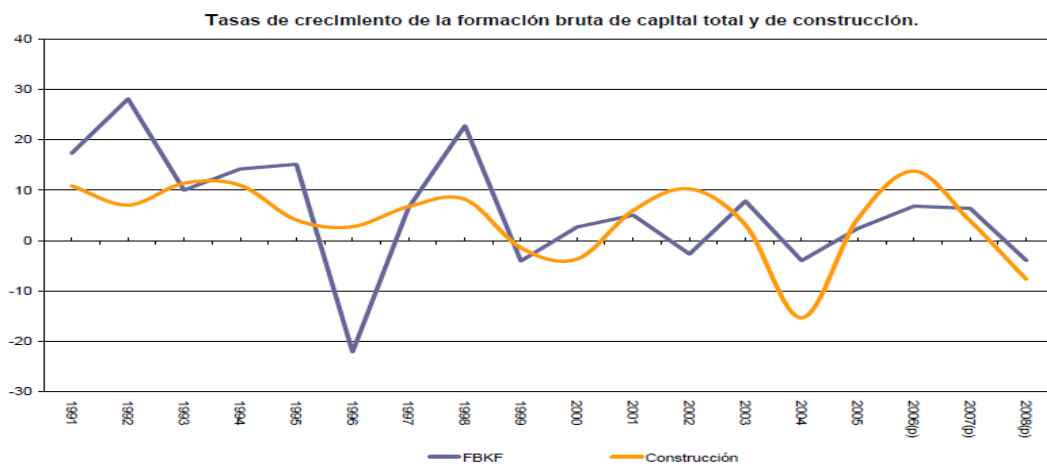
Fuente BCR

Durante los últimos dieciocho años, la inversión en infraestructura y vivienda han aportado en forma significativa a la inversión nacional. Históricamente, aporta el 42% de la

formación bruta de capital. El análisis por quinquenios nos presenta una importancia relativa disímil que se caracteriza por incrementos en su aportación relativa en línea con el crecimiento de la economía.

El primer quinquenio de los noventa, representa la edad de oro del crecimiento de la industria de la construcción explicado por las necesidades de infraestructura de la época de post-guerra con un crecimiento anual medio de 8.9% por encima del crecimiento de 7.6% de la economía (Véase Cuadro 1 y Gráfico 1).

Gráfico 1. LA INVERSIÓN EN CONSTRUCCIÓN, SEGMENTO PRINCIPAL DE LA INVERSION



Fuente BCR 2008

El segundo quinquenio de los noventa y el primer quinquenio de la actual década marcan el lento crecimiento de la inversión en construcción, al descender a tasas de crecimiento bajas y

levemente por encima del crecimiento poblacional. Pese a lo anterior, la importancia relativa de la construcción aumenta como resultado del bajo desempeño de la inversión en medios de producción.

En el período 2005 a 2008, la inversión en construcción ha presentado una evolución en su ritmo de crecimiento procíclica a la inversión total pero con una volatilidad histórica menor. El crecimiento ha alcanzado una media de 3.6% por encima de los dos quinquenios anteriores, a pesar de un abrupto descenso en la inversión total y por construcción en 2008.

Varios factores explican la volatilidad con que se adiciona la producción bruta del sector construcción en la inversión total: (i) La prociclicidad del ritmo de actividad; (ii) Los proyectos de infraestructura y vivienda son de larga duración y con un alto riesgo de incremento en el precio de los insumos por lo que una falla de previsión en los costos, pone en peligro la viabilidad financiera de los mismos; (iii) La falta de instrumentos financieros que diversifiquen al crédito bancario. Características que deben ser tomadas en cuenta por los artífices de política pública con el fin de frenar la volatilidad de la inversión e incrementar la productividad empresarial fundamento último del crecimiento económico.

1.1.2.1 Convergencia o divergencia entre el crecimiento de la construcción y la economía

Para analizar los factores que pueden explicar la evolución del proceso de crecimiento del sector construcción, es de utilidad descomponerlo en función de la evolución del crecimiento de la productividad laboral, de la población ocupada, de los salarios medios pagados y de los costes laborales unitarios.

La capacidad que el sector presente de incrementar la productividad laboral por encima del crecimiento de sus costes laborales y ajustar sus márgenes unitarios marcará la diferencia entre un sector con una ventaja competitiva permanente o transitoria.

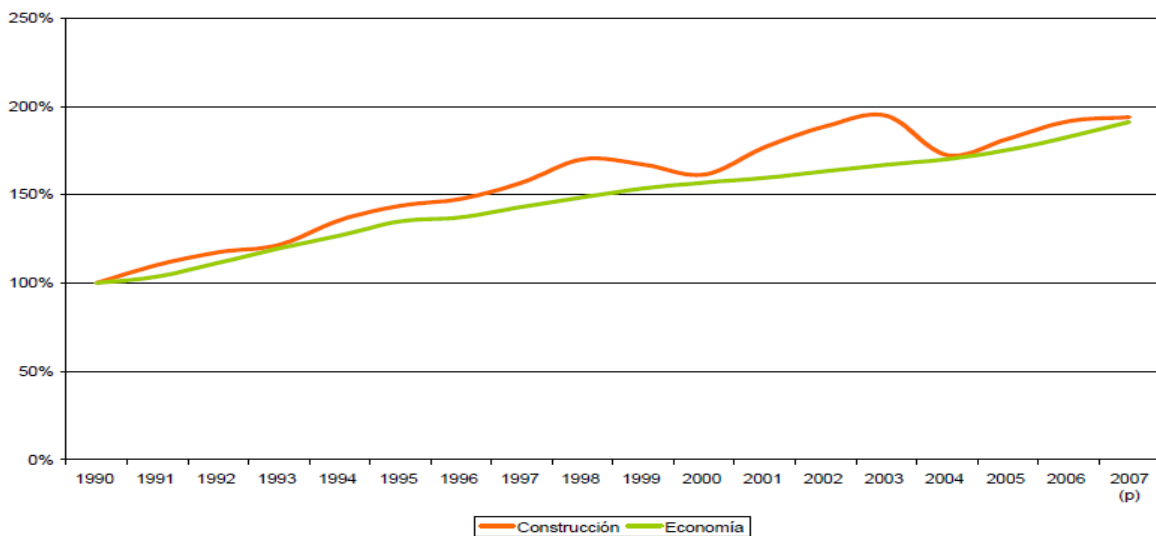
En una economía dolarizada, el ajuste en la competencia se realiza por salarios o los márgenes ante la imposibilidad de variar el tipo de cambio nominal. Del convencimiento de esta realidad económica en los empresarios está el éxito de la función empresarial.

Durante el período 1990-2007, el índice de producción del sector construcción medido por el valor agregado a precios constantes de 1990, casi se ha multiplicado por dos (en 1990 el índice era 100 mientras que en 2007 alcanzó 193), evolución que converge con la economía en su conjunto. En el primer quinquenio de los noventa el sector creció como media 7.6% por encima de la

economía, 6.2%. Quinquenio marcado por la reconstrucción de infraestructuras. En el segundo quinquenio, la actividad del sector construcción crece apenas 2.4% por debajo del crecimiento económico, 3.1%. (Véase Gráfico 2)

Grafico 2. LA CONSTRUCCION CRECE SIMILAR A LA ECONOMIA EN LOS 17 AÑOS

Índice de producción anual. Año base 1990



Fuente BCR, DIGESTYC e ISSS (2008)

En los quinquenios de la presente década se da una convergencia en los ritmos de crecimiento alcanzado similares tasas de variación promedio.

Como conclusión, el sector construcción en términos acumulados no ha sido capaz de separarse de la evolución agregada de la economía para aprovechar las características únicas del sector

con efectos multiplicadores por encima de la media de la economía. (BCR 2009)

1.1.3 Antecedentes de la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO)

Según el sitio oficial (s.f.) de La Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO), fue fundada el 3 de noviembre de 1964, por un grupo de empresarios visionarios, con el objetivo de integrar, unificar y coordinar esfuerzos que les permitieran la superación gremial y defensa de los intereses de la Industria por ellos representada. Desde esa fecha CASALCO, se crea como una institución de utilidad pública, de conformidad con los lineamientos establecidos en el capítulo treinta del Código Civil. CASALCO, es miembro de la Federación Interamericana de la Industria de la Construcción FIIC, y de la Organización Regional de Cámaras de la Construcción de Centroamérica y el Caribe ORDECCAC.

El domicilio de CASALCO es en la ciudad de San Salvador, pero cuando las circunstancias lo requieran podrá tener oficinas en el interior del país, y su función principal es la de velar por los intereses de la industria de la construcción en El Salvador, de acuerdo con los preceptos constitucionales y legales.

1.1.4 Antecedentes Contables en la Industria de la Construcción

Desde 1982, en El Salvador se vino aplicando principios de contabilidad basados en leyes mercantiles, tributarias y principios de contabilidad establecidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos y/o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En 1983 se creó el comité técnico, cuyo objetivo fue establecer las Normas Financieras de Contabilidad (NCF), fue así como este comité recopiló información acerca de avances contables, los que a partir de esa fecha debían observarse para la preparación y revisión de los estados financieros, de conformidad a "*Principios Generalmente Aceptados*".

Según al acuerdo de fecha 5 de diciembre de 2003, del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, a partir del 1 de enero de 2004, entró en vigencia el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para el tratamiento contable de todas las operaciones realizadas por las empresas salvadoreñas.

Es entonces donde se volvió necesario tener mayor conocimiento de las NIC para los contadores que trabajan en la industria de la construcción, para poder aplicar la NIC 11 "*Contratos de Construcción*".

El 9 de julio de 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera International (IASB) emitió la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Dicha normativa ofrece una estructura alternativa que puede ser aplicada por las entidades que no cotizan en bolsa, en lugar del conjunto completo de Normas Internacionales de Información Financiera que esté en uso.

La NIIF para PYMES es una norma estandarizada de aplicación internacional, incorporando los principios de contabilidad que se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera completas, pero que ha sido simplificado para ajustarlo a las entidades que estén dentro de su alcance (conocidas como PYMES).

Mediante la eliminación de algunos tratamientos permitidos según las NIIF completas, la eliminación de asuntos y requerimientos de revelación que generalmente no son relevantes para las PYMES, y la simplificación de los requerimientos para el reconocimiento y la medición, la NIIF para PYMES reduce en más del 90 por ciento el volumen de los requerimientos de contabilidad aplicables a las PYMES, cuando se comparan con las NIIF completas.

Según Deloitte Touche Tohmatsu (2009) afirmó lo siguiente:

Cuando los estados financieros se preparen usando normativa internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades, la nota sobre la base de presentación (y, cuando sea aplicable, el reporte del auditor) se referirá al cumplimiento con la NIIF para PYMES. Muchas PYMES pueden encontrar un "sello" reconocido internacionalmente para sus estados financieros, lo que mejorará su acceso a nivel de competitividad altamente estandarizada (Deloitte Touche Tohmatsu, Información financiera simplificada IFRS para PYMES Noviembre 2009).

El Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB) no ha establecido una fecha efectiva para utilizar este estándar dado que la decisión respecto de si adoptar las NIIF para PYMES (y, por consiguiente, el cronograma para la adopción) es asunto que corresponde a cada jurisdicción.

1.2 Importancia de la Industria de la Construcción

La construcción constituye, sin duda, una de las actividades más ancestrales del ser humano. Los arqueólogos han encontrado restos de cabañas de casi 400.000 años de antigüedad que, además, no difieren excesivamente de construcciones que actualmente se llevan a cabo en infinidad de aldeas en países en vías al desarrollo. Si bien las primeras construcciones se realizaban

probablemente con materiales que se encontraban de forma directa en la naturaleza, se tiene constancia que desde hace unos 9000 años el ser humano ha utilizado ladrillos secados al sol. La construcción y el desarrollo siempre han estado muy interconectados y resulta imposible hablar de desarrollo sin considerar el sector de la construcción en distintos ámbitos.

Los países en vías al desarrollo necesitan edificaciones para poder facilitar los servicios sociales, como clínicas, escuelas y graneros. Es difícil enseñar a estudiantes sin escuelas, e imposible salvar la vida de una mujer con complicaciones graves posparto sin hospitales. A este primer grupo de construcciones le denominaremos *Infraestructuras Sociales* y su planificación y construcción son fundamentales para evitar que su escasez suponga un cuello de botella para el desarrollo.

Las obras civiles, incluyendo pistas, carreteras, puertos, redes de agua y saneamiento, vías de ferrocarril y transporte público en general, son también una piedra fundamental para el desarrollo. Las pistas en buen estado y carreteras hacen posible el transporte urgente de enfermos a los hospitales y a su vez, permiten llevar las cosechas de los agricultores hasta los mercados. El agua y saneamiento mejoran la salud. Las inversiones en grandes y pequeñas infraestructuras son necesarias para lograr

la expansión de los servicios básicos. Para que las infraestructuras permitan aumentar de forma real el acceso a los servicios básicos, estas inversiones deben considerar también los costes de funcionamiento y mantenimiento.

“El tercer gran eje que relaciona construcción y desarrollo es el acceso a la vivienda digna. Más de 1000 millones de personas, de un total de 6100 millones, viven en champas”. (Hábitat, 2003).

Según algunas estimaciones, la necesidad de viviendas en el año 2004 era de unos 600 millones de unidades y, considerando el aumento poblacional hasta el año 2050, esta cantidad podría duplicarse, por lo que el número de viviendas a construir para tratar de cubrir esta necesidad básica es de alrededor de 1200 millones en 45 años, es decir, 27 millones de unidades al año.

El acceso a la vivienda digna implica de forma directa una mejora de la salud, de la productividad del trabajo y del rendimiento escolar.

1.2.1 Contribución al Desarrollo Económico y Social

La industria de la construcción, además de proveer las bases para el desarrollo en otros campos, representa también uno de los mayores sectores de la economía por sí misma. Generalmente se le

ha considerado una industria estratégica para la creación de empleo y el desarrollo sostenido.

Para la economía de los países en vías al desarrollo, el sector de la construcción adquiere una importancia particular por su relación con las infraestructuras básicas, la contratación, la transferencia de tecnología y la mejora del acceso a los canales de información.

Existe una relación muy clara entre la infraestructura y el producto interno bruto (PIB). Esta relación es bidireccional, es decir, una mayor cantidad de infraestructuras permite un mayor producto interno bruto y un mayor PIB permite la construcción de mayor número de infraestructuras.

La utilización elevada de mano de obra en la industria de la construcción sitúa a ésta en una posición de responsabilidad en temas de desarrollo de recursos humanos y formación. Esta necesidad abarca a todo el sector, desde albañiles a ingenieros, para garantizar la calidad y durabilidad de las infraestructuras.

Esta formación debe ir ligada también a la incentivación de su desarrollo profesional en sus comunidades de origen, evitando la fuga de cerebros y de mano de obra calificada.

Una de las dificultades a las que se enfrenta el sector de la construcción en los países en desarrollo es la del gran peso que representa el sector informal.

Este sector se caracteriza por la falta de planificación y proyecto, y por el trabajo fuera de los requerimientos legales. Si bien, esta industria puede presentar algunas ventajas, como un menor coste y por tanto una mayor accesibilidad para determinados grupos, también supone inconvenientes para la formación del capital humano, seguridad y calidad de las construcciones.

Al relacionar construcción y desarrollo humano resulta imprescindible considerar el impacto medioambiental y la sostenibilidad. Cualquier actividad de construcción tiene impactos, tanto positivos y negativos, que será necesario evaluar.

1.2.1.1 El Desarrollo de la Industria de la Construcción

El desarrollo de la industria de la construcción puede definirse como un proceso intencionado y gestionado con el objetivo de mejorar la capacidad y la eficacia de la industria de la construcción para cumplir con la demanda creciente de construcción de edificios y de ingeniería civil a nivel nacional y para sustentar un desarrollo económico y social sostenible.

Este desarrollo incluiría la mejora de los materiales de construcción; de la documentación del proyecto y de los procedimientos; de los recursos humanos; de la tecnología; de los contratistas e instituciones públicas y privadas, sin olvidar al sector informal de la construcción, que es de gran importancia en los países en vías al desarrollo. Todos estos aspectos están íntimamente relacionados, y no sería posible, por ejemplo, el desarrollo de los materiales sin la mejora de los procedimientos constructivos y la utilización de tecnologías apropiadas.

1.2.1.2 La Globalización de la Construcción

El sector de la construcción se encuentra, desde hace décadas, muy globalizado. Muchas de las grandes empresas constructoras europeas y norteamericanas están presentes en países en vías al desarrollo desde hace más de 40 años, principalmente en proyectos de construcción de grandes infraestructuras, pero también en proyectos menores, por ejemplo, en la realización de sondeos.

A principios de los años 70, y durante los 80, expertos en desarrollo creían que sólo las grandes empresas internacionales de construcción eran capaces de llevar a cabo los grandes y complejos proyectos de infraestructuras que requerían los países en vías al desarrollo.

Estos investigadores creían incluso que sólo estas empresas multinacionales de la construcción podían promover el desarrollo de la industria local de la construcción.

En los años 90, los investigadores constataron que la acción de las empresas internacionales de construcción generaba impactos positivos y negativos, ya que los objetivos de las empresas constructoras internacionales y los gobiernos o la sociedad civil de los países en vías al desarrollo son diferentes. Entre los impactos negativos se señalaba la ausencia de capitalización del conocimiento, la pérdida de la confianza de los constructores locales y la salida de fondos del país.

1.3 Situación Actual

1.3.1 Situación Actual de la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO)

Según el sitio oficial (s.f.) de La Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO), se da a conocer que este gremio cuenta actualmente con un total de 175 empresas constructoras socios, entre estas están según su tamaño con un promedio del 30% de empresas grandes y el 70% de empresas medianas.

La apuesta de CASALCO para la actualidad es la de apoyar a sus socios (empresas asociadas) organizando ferias denominada feria de vivienda, apoyando fuertemente a la inversión de la vivienda en nuestra país, el cual es un proyecto de país que pretende reducir el déficit habitacional, fortalecer la economía nacional, promover el ahorro interno.

1.3.2 Situación Actual de la Construcción en El Salvador

La Construcción tiene el potencial de constituirse en un importante motor de crecimiento económico debido a su alto retorno sobre los recursos invertidos.

En el caso de El Salvador, estudios recientes han estimado que el multiplicador de la construcción es el más alto de las 45 ramas de la economía nacional. Ese elevado efecto multiplicador del sector construcción es el resultado de los fuertes flujos de demandas recíprocas que mantiene con otros sectores de la economía, y de manera particular con: el comercio, la industria, el sistema financiero, el transporte de hierro, cemento, materiales de construcción y otros, la relación es tan estrecha que con sobrada razón se argumenta que el valor agregado que

genera debería contabilizarse como parte del sector construcción y no como parte de la industria manufacturera.

La importancia relativa de la industria de la construcción, el gasto de bienes y servicios de la economía proviene del extraordinario aporte a la formación bruta de capital fijo que define a la construcción como un motor del crecimiento en épocas de expansión económica pero sobre todo en un papel clave para reactivar el crecimiento económico en épocas de desaceleración de la economía.

La inversión en construcción forma parte de la demanda de inversión o formación bruta de capital Fijo. La formación bruta de capital se entiende como el gasto que realizan las empresas en bienes de producción y construcción.

Dentro del sector construcción destaca la construcción de vivienda familiar o colectiva y otras construcciones, ésta última corresponde a la construcción de edificios destinados a fines agrarios, industriales, servicios o, en general, para el desarrollo de otras actividades, además de obras de infraestructura distinta a la edificación (carreteras, calles, aeropuertos, puertos, estadios, polideportivos, etc.).

La inversión en construcción se constituye en impulsor de la competitividad de la economía al reducir costes de transporte y

de transacción para el resto de sectores económicos. La inversión en infraestructura son inputs en la función de producción junto con otros medios de producción y los trabajadores.

Las inversiones en obras de infraestructura son determinantes en la productividad total de los factores (PTF) e impulsan la rebaja de los costos unitarios de producción de la economía o inversa de la PTF.

La firma de tratados de libre comercio han variado la competitividad vía las ventajas comparativas de costes y precios hacia un enfoque basado en la ventajas absolutas de costes y precios y donde la rebaja de los costes unitarios de producción reviste vital importancia trasladando el enfoque nacional hacia un enfoque entre espacios físicos (territorios) que sirven de soporte a la actividad socioeconómica.

Según el ENADE (2013), se puede concluir que:

El sector construcción tiene características que lo hacen fundamental para impulsar el crecimiento económico y contribuir al desarrollo nacional. Además de que es un sector intensivo en mano de obra y que paga salarios relativamente altos, es indudable que ante la ausencia de políticas públicas, es el sector que presenta mayores niveles de volatilidad.

Sin embargo, las siguientes características son determinantes para aprovechar todo su potencial:

1. Es el sector que más aporta a la inversión.
2. Es el sector con mayores eslabonamientos productivos y alto efecto multiplicador.
3. Puede contribuir enormemente a aumentar la tasa de ahorro nacional.

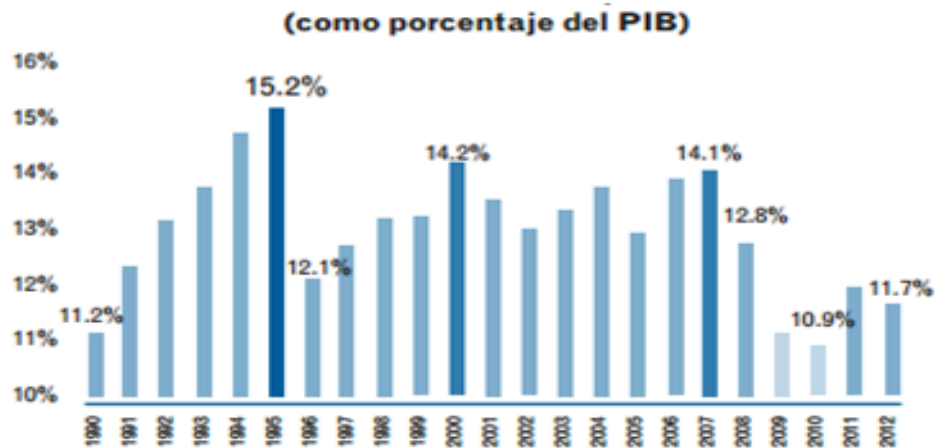
El adecuado aprovechamiento de estas características potenciaría la tasa de crecimiento económico, dinamizando los diferentes sectores y lanzando al país hacia una nueva etapa de desarrollo. Se analizarán brevemente cada una de las mismas, a efectos de mostrar el potencial que por ahora está siendo desaprovechado.

1.3.3 La Inversión: Determinante del ingreso Económico

La inversión es el principal determinante del crecimiento económico a largo plazo. Estudios empíricos muestran que el aumento del 1% en el coeficiente inversión/PIB, se asocia con aumentos en el PIB del 8% en el largo plazo. Lo acumulado como resultado de la inversión produce hoy, produce mañana, y sigue produciendo. Estudios de FUSADES indican que la inversión mínima para garantizar la sostenibilidad de la economía salvadoreña debía rondar el 22% del PIB. Como se muestra en el gráfico 1, ni

en el período de mejor desempeño económico se alcanzaron valores superiores al 16% del PIB

Grafico 2. El Salvador: Inversión Privada



En El Salvador, la industria de la construcción aporta en promedio un 37% de la inversión. Esto es consecuencia de que, por su propia naturaleza el sector produce capital físico, de tal manera que el 91% del destino de su oferta es inversión, como se muestra en el cuadro 1:

Destino de las salidas del sector construcción

Rubro	Porcentaje
Bebidas	0.12%
Comercio	0.25%
Comunicaciones	0.12%
Intermediarios financieros	0.32%
Alquileres de vivienda	5.25%
Servicios comunales y sociales	0.12%
Servicios del gobierno	2.87%
Formación Bruta de Capital	90.95%
Total	100.00%

El sistema de cuentas nacionales clasifica la inversión proveniente de la industria de la construcción en dos categorías: la construcción en vivienda y otras construcciones, las cuales corresponden a la construcción de edificios destinados a fines agrarios, industriales, servicios o, en general, para el desarrollo de otras actividades, además de obras de infraestructura estratégica distintas a edificación como carreteras, calles, aeropuertos, puertos, estadios, polideportivos, otros.

Es indudable que para cualquier actividad económica que crezca, se desarrolle y genere empleos, se requiere el acompañamiento de infraestructura estratégica y básica, así como la construcción de edificaciones y de viviendas para los nuevos empleados.

Rainer (2000) afirmó lo siguiente:

“Diversos estudios empíricos han demostrado que la construcción tiene el potencial de constituirse en un importante motor de crecimiento económico debido a su alto retorno sobre los recursos invertidos y al elevado efecto multiplicador de sus vinculaciones “hacia delante” y “hacia atrás” con el resto de la economía.”

Esto es particularmente cierto en el caso de países en desarrollo en los que la construcción de viviendas, además de ser intensiva en trabajo, está estrechamente asociada a la inversión en infraestructura como caminos, electricidad, alcantarillado y cañerías de agua potable. Según un estudio en el que se calculan los coeficientes de sensibilidad de dispersión (que miden el impulso de cada rama ante un estímulo de la economía en su conjunto) y de poder de dispersión (que miden el impacto que ejerce cada rama en toda la estructura productiva) para cada una de las 45 ramas de la economía salvadoreña, únicamente en seis de ellas (incluida la construcción) eran consideradas como clave, debido a que ambos efectos eran mayores que el promedio.

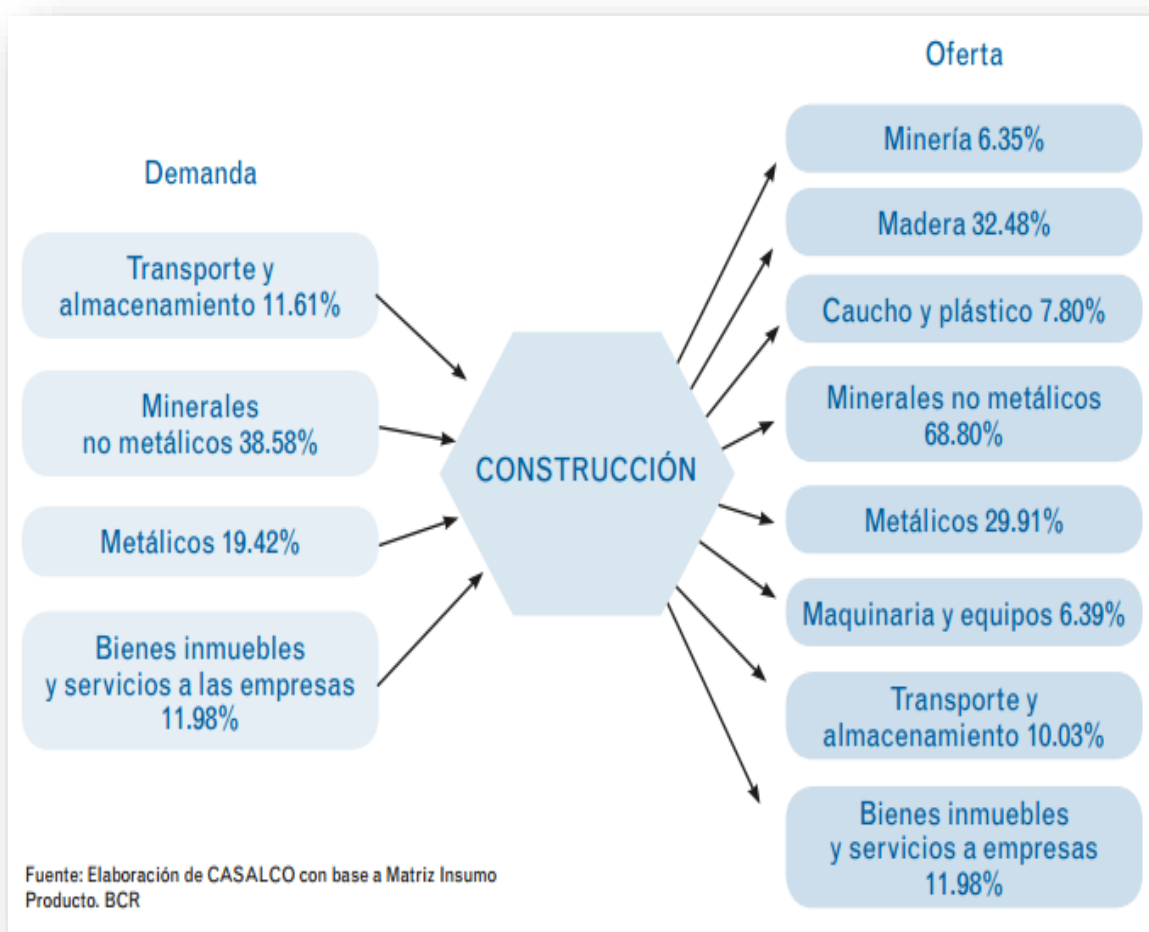
Ser una rama de actividad clave permite a la construcción dinamizar el crecimiento de la economía en mayor proporción que las otras ramas que no ostentan esa misma calidad de encadenamientos productivos. Es importante destacar que las ramas productivas se interrelacionan de manera diferente entre sí. En tal sentido, se consideran ramas muy vinculadas a aquellas a las que van o de las que proceden gran parte de los inputs y outputs mutuamente utilizados o producidos, es decir, con mayores volúmenes de transacciones recíprocas.

La figura 1 refleja los flujos intersectoriales de las ramas que, bien por vía oferta o ventas, o bien por vía demanda o

compras, conforme a la estructura productiva del país, se interrelacionan más con el sector de la construcción. De acuerdo con el análisis de la matriz insumo producto, las actividades que venden más del 5% de sus ventas totales a la industria de la construcción para su producción son: productos de la minería (arena, piedra, grava), madera y sus productos (puertas, marcos de ventanas, ventanas, escaleras, barandales, componentes de edificios prefabricados), productos de caucho y plástico (tubos, caños, mangueras, tubería de plástico PVC), productos minerales no metálicos (vidrio, porcelana, ladrillo, celosía, tejas, adobe, cemento, cal), productos metálicos de base (hierro, acero), maquinaria equipo y suministros, transporte y almacenamiento (costo de transporte y de bodegas de inventarios de materiales de construcción) y bienes inmuebles y servicios prestados a las empresas (contabilidad, auditoría, informática, investigación de mercado, actividades de arquitectura e ingeniería). Si estas actividades mejoran su eficiencia y crecen, el sector construcción crece por ser dependiente de estos insumos para producir. Por su parte, las ramas de actividad que proveen más del 80% de los insumos utilizados por la industria de la construcción son transporte y almacenamiento, productos minerales no metálicos y elaborados, productos metálicos de base y elaborados y bienes inmuebles y servicios prestados a las empresas.

Debido a los fuertes vínculos existentes entre la industria de la construcción y estas otras ramas de la economía nacional, al conjunto de ellas se le denomina complejo de la industria de la construcción o sector de la construcción ampliado. Vista de esta manera, la contribución de la construcción en el PIB se elevaría a niveles cercanos al 10%.¹

Figura 1



¹ ENADE 2013, *Mejorando Empresas, Transformando Vidas*, p. 39

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL Y ASPECTOS LEGALES DE LA INDUSTRIA YDE LOS CONTRATOS EN CONSTRUCCIÓN.

2.1 Marco Teórico Conceptual

2.1.1 Conceptos de la Industria de la Construcción

Empresa constructora: Se define a una empresa constructora a aquella persona natural o jurídica que tiene bajo su cargo la ejecución de una obra.

Las empresas constructoras pueden dividirse de la siguiente manera:

- a) Consultores y supervisores:** Su actividad principal es la de realizar estudios sobre la factibilidad económica y técnica de proyectos así como el diseño y supervisión de construcción.

- b) Viviendistas:** Se dedican principalmente a la realización de proyectos de viviendas, justificando su especialidad porque en su mayoría lo realizan masivamente.

c) Constructoras en general: Dedicadas a todo tipo de construcciones y proporcionan un servicio completo, como: dirección del proyecto, urbanización, mano de obra, equipos estacionarios, insumos, accesorios y perforaciones.

d) Fabricantes y distribuidores de materiales: La función de este tipo de empresas es la de la comercialización y distribución de los insumos para las construcciones.

De acuerdo al glosario de términos de la NIIF PYMES, un Contrato de construcción es:

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

Se entiende por contrato de construcción al instrumento legal que reglamenta las relaciones entre dos partes que intervienen en la realización de una obra específica.

Partes de un contrato

a) Declaraciones: En estas se debe enunciar:

➤ Intenciones del contrato

- Personas que intervienen
- Capacidad de las partes

b) Las cláusulas deberán contener:

- Los derechos
- Obligaciones
- Responsabilidad de las partes
- Objeto del contrato
- Importe del contrato
- Forma de pago
- Tiempo de construcción
- Aumento de trabajo
- Contingencias e imprevistos de fuerza comercial
- Relaciones con terceros
- Garantías
- Sanciones
- Arbitraje

Tipos de contratos de construcción

Los acuerdos en los contratos de construcción tienden a variar, pero comúnmente se manejan dentro de los dos tipos básicos:

- ✓ *Contratos a precio fijo.* El contratista acuerda un precio o tasa fija para el contrato, en algunos casos sujeto a cláusulas de aumento de costos.

- ✓ *Contratos a base de costos más honorarios.* El contratista recibe el reembolso de los costos permisibles o en alguna forma definidos, más un porcentaje de estos costos o un honorario fijo.

Estas cláusulas aplican tanto para contratos a corto plazo como de largo plazo. La diferencia la hace el tiempo de realización.

Licitación: Es el proceso donde la empresa constructora ofrece un precio para el desarrollo de un determinado proyecto y entra en concurso con otras empresas para optar a la adjudicación del proyecto que se trate.

Oferta: Documento presentado por el contratista conteniendo el costo del proyecto desglosado, según lo establecido en el plan de oferta.

Precio contractual: Valor total del contrato.

Gastos pre-contrato: Son aquellos gastos en los que el contratista incurre antes de que el contrato le haya sido adjudicado, ejemplo: Diseños arquitectónicos, compra de equipo especial, honorarios de ingeniería.

Contratación: Una vez ganado y asignado el concurso, se firma el contrato que formaliza el acuerdo entre el cliente y la constructora, pudiendo haber contratos entre particulares.

En términos generales, los contratos incluyen declaraciones de ambas partes acerca de la personalidad jurídica que ostentan, monto del contrato, si la obra fue otorgada mediante asignación o por concurso, la capacidad jurídica del contratista y otros.

Reclamos: Cantidades que exceden al precio o valor del contrato y que el contratista busca cobrar al cliente. Estos pueden ser por retrasos causados por el cliente, errores en especificaciones o diseño y variaciones en controversia en el trabajo del contrato.

Contratista: Persona natural o jurídica seleccionada y contratada por el propietario para ejecutar las obras. Las operaciones del contratista son conducidas en forma tal que causen la menor molestia posible a las operaciones de otros contratistas a las facilidades de servicios públicos o a cualquier autoridad

pública, ya sea en el área de la obra o cerca de ella, según lo indican los documentos contractuales.

El contratista da mantenimiento a la obra durante la construcción hasta que esta sea aceptada por el cliente, el mantenimiento deberá ejecutarse como sea requerido para la supervisión, con personal y equipo adecuado para que la obra se encuentre siempre en condiciones satisfactorias.

El contratista se familiariza y actúa de acuerdo con todas las leyes, reglamentos y disposiciones obligatorias vigentes en el país.

Subcontratista: Un contratista de segundo nivel quien entra en un contrato con el contratista principal o primero para desarrollar una parte específica o fase del proyecto de construcción.

Supervisión: Es la inspección que realiza una persona natural o jurídica que se dedica a la prestación de servicios profesionales de consultoría especializada en la supervisión de las obras, la cual es nombrada por el cliente o propietaria para supervisar la obra.

El contratista suministra a la supervisión las facilidades razonables necesarias para que esta pueda estar segura de que el trabajo que se está desarrollando y que los materiales que se están usando estén de acuerdo con los requisitos y propósitos de los planos y demás documentos contractuales.

La supervisión tendrá que inspeccionar y certificar la calidad y tendrá autoridad para inspeccionar, aceptar o rechazar cualquier trabajo parcial o total y si fuere necesario ordenar la suspensión de la obra para asegurar la correcta ejecución del contrato.

La supervisión interpreta los documentos contractuales y ordenes de cambio, resuelve cualquier duda relacionada con el menor plazo posible. La supervisión no está autorizada para revocar, ampliar, ceder o renunciar a ninguna de las estipulaciones del contrato o sus nexos.

Las decisiones de la supervisión serán definitivas siempre que no contravengan disposiciones contractuales o que no estén involucradas cuestiones financieras o de tiempo.

Superintendente: Representante autorizado del contratista en la obra, quien dirige y tiene completa autoridad para actuar en

nombre del contratista durante el curso del proyecto. El contratista puede actuar como el mismo superintendente del trabajo o tiene en su lugar un superintendente, con pleno conocimiento de planos y especificaciones, permaneciendo en las obras, teniendo autoridad suficiente para actuar en nombre del contratista durante el curso de los trabajos.

Antes del inicio de sus actividades en la obra, el contratista debe proporcionar para su aceptación al cliente o propietario, el nombre del superintendente que propone asignar al proyecto. El superintendente velará por la correcta ejecución del trabajo usando su mejor habilidad y atención, estudiará cuidadosamente todos los documentos del contrato y deberá conocer todas las obligaciones contraídas por el contratista que se deriven de los mencionados documentos.

Adjudicación de contrato: Una vez ganado y asignado el concurso, por regla general, se sigue la siguiente secuencia:

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

A.1 *Garantía de oferta:* Para participar en la licitación de un proyecto es requisito previo e indispensable que el oferente constituya a favor del cliente una garantía de oferta presentada con el fin de garantizar tanto la oferta como la firma del contrato. Esta garantía deberá mantenerse en vigor hasta la adjudicación definitiva de la licitación para quienes haya sido eliminados y para quien se le adjudique hasta que la sustituya por lo que garantizará el cumplimiento del contrato.

Los licitantes que retiren su oferta perderán dicha garantía la cual será hecha efectiva por el cliente. La fianza tiene normalmente una vigencia mínima de 30 días.

A.2 *Fianza de fiel cumplimiento:* El licitante favorecido deberá presentar una fianza de fiel cumplimiento, a entera satisfacción del cliente, la cual deberá ser redactada de acuerdo al borrador que le proporcionará el mismo. La fianza deberá ser presentada previa o simultáneamente a la firma del contrato, el cual se lleva a cabo después de la adjudicación del mismo.

Normalmente la garantía se constituye por un valor equivalente al 10% del valor del contrato.

A.3 *Garantía de buena calidad de materiales y mano de obra:* Antes de que el cliente haga efectivo el pago final del contrato, el

contratista debe rendir una garantía por un monto equivalente normalmente del 10% del valor final del contrato, por un periodo de un año a partir de la fecha de recepción final de la obra, obligándose formalmente a responder, por cualquier desperfecto o anomalía que dentro del plazo antes indicado sobrevenga en la obra, ya sea en el todo, en sus partes, o en funcionamiento de la misma, siempre que tales desperfectos se deban o sean consecuencia de no haberse empleado los materiales de la clase y calidad indicados en las especificaciones y demás documentos que formen parte del respectivo contrato a defectos atribuidos a la dirección en la ejecución de la obra o a la mano de obra empleada en dicha construcción.

A.4 Seguros: El contratista deberá obtener todos los seguros requeridos por el contrato y los que son exigidos por las leyes de la república, después de haber sido suscrito el contrato. Tales seguros son aprobados por el cliente y su no presentación da derecho al contratante de rescindir el contrato.

B. Anticipos: Las empresas constructoras reciben, en ocasiones un anticipo para realizar la obra en cuestión. Consiste en recibir, aproximadamente, un 20% del valor del contrato como anticipo para realizar las obras. Este será reintegrado mediante descuentos equivalentes al porcentaje del anticipo solicitado, los cuales se

le harán de cada una de las estimaciones que se presenten a cobro, a partir de la primera de éstas.

C. Estimaciones: Conforme avanzan los trabajos se presentan las estimaciones que generalmente hacen las veces de facturas. Por la obra terminada se elabora una relación de los trabajos realizados que se denomina estimación, para su cobro, según lo estipulado en el presupuesto que se presentó al concurso donde le fue asignado el contrato. La primera parte de un estimado debe ser un programa de terminación de obra.

Requiere información detallada y un buen respaldo para su material, mano de obra y costos generales, el programa es un estimado por sí mismo, ya que nadie sabe exactamente cuánto tiempo le tomará una obra, puesto que existen demasiadas situaciones incontrolables que impiden cumplir con la fecha de estimación exacta. Sin embargo, el estimado de costos, debe basarse en un estimado general que establezca cuándo se hará el trabajo.

Para lograr una estimación confiable se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- Usar sus experiencias pasadas para elaborar su estimación.

- Elaborar un programa para cada fase de la obra, así como por el total de la misma.
- Controlar costos con bases regulares.
- Evitar sumar trabajos adicionales que no estén suficientemente justificados.

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

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

D. Cobro de la estimación: Para su presentación se recibe un comprobante que posteriormente es pagado.

E. Incremento de costos: Cuando los costos presupuestales se deben incrementar, se les autoriza un escalamiento en los precios. Los costos presupuestales se refieren al costo que originalmente se combina, pero como es común que éstos se deban incrementar debido a la inflación que sufre el país, se formula

nuevo convenio para actualizar los costos, lo que origina un escalamiento en los precios.

Contratos combinados: Grupo de dos o más contratos dentro de un centro de costo para propósitos contables.

Segmentación de Contratos: División de un solo contrato o grupo de contratos dentro de dos o más centros de costos para propósitos contables.

2.1.2 Tratamiento Contable en los Contratos de Construcción

La problemática contable de los ingresos ha sido uno de los temas más debatidos en la teoría de la contabilidad, en particular, su reconocimiento. El momento en que se reflejan en la contabilidad, condiciona la determinación del resultado del ejercicio.

Numerosos autores y organismos se han pronunciado sobre los requisitos que deben cumplirse para el reconocimiento del ingreso derivado de un hecho o transacción económica, entre otros, destacan Consejo de Normas de Contabilidad Financiera o FASB por sus siglas en inglés, la Asociación Española de Contabilidad y

Administración de Empresas, El Consejo de Normas de Contabilidad International o IASC por sus siglas en inglés.

Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina caen, normalmente, en diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. En particular, determinar cuándo el resultado del contrato puede calcularse con precisión, y determinar el grado de terminación de la actividad contractual.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los 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 (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado

requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones.

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato incluyen el monto inicial de los ingresos de actividades ordinarias establecidos en el contrato, además de variaciones en el trabajo, las reclamaciones y los pagos de incentivo establecidos, en la medida en que sea probable que generen ingresos de actividades ordinarias y puedan medirse con precisión. Es probable que los ingresos de actividades ordinarias surjan de:

- ✓ Una variación, cuando sea probable que el cliente apruebe dicha variación.
- ✓ Una reclamación, cuando las negociaciones hayan avanzado tanto que sea probable que el cliente acepte la reclamación.
- ✓ Un pago de incentivos, cuando se haya avanzado lo suficiente en el contrato como para que sea probable que los estándares de rendimiento especificados puedan alcanzarse o incluso superarse.

Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones

del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato.

Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede surgir, por ejemplo, por demoras ocasionadas por el cliente, errores en las especificaciones o el diseño, o por disputas en las variaciones referentes al trabajo contratado.

Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en un plazo menor que el previsto. Los pagos de incentivos se incluyen en los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando se ha avanzado lo suficiente en el contrato como para que sea probable que los estándares de rendimiento especificados se alcancen o incluso se superen, y que el importe del pago de incentivos pueda medirse con precisión.

➤ *Costos del contrato*

Los costos del contrato incluyen costos directamente relacionados con el contrato específico, costos atribuibles a la actividad contractual general y que pueden asignarse al contrato, y otros costos que pueden cargarse específicamente al cliente según las condiciones del contrato.

Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:

- (a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- (b) costos de los materiales usados en la construcción;
- (c) depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
- (d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
- (e) costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
- (f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- (g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluidos los costos esperados de las garantías; y

(h) reclamaciones de terceros.

Algunos costos pueden ser atribuibles a la actividad contractual en general (p. ej.: costos indirectos de la construcción), y pueden ser imputados a cada contrato específico. Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción.

Los costos e ingresos de actividades ordinarias contractuales estimados a menudo deben revisarse, a medida que ocurren ciertos sucesos y se resuelven las incertidumbres. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

2.1.3 Métodos de Reconocimiento de Ingresos y Costos de Acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera

- *Método del porcentaje de terminación*

Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales en el estado de resultados del período contable en el cual se realiza el trabajo. Este método se

utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por contratos de construcción. Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

Este método brinda información útil sobre el grado de actividad del contrato y su ejecución durante el período. Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado.

- *Método de utilidad cero*

- ✓ Cuando el resultado de un contrato de construcción no puede ser estimado con seguridad:
- ✓ Los ingresos deben ser reconocidos solo hasta el punto que los costos del contrato sean recuperables
- ✓ Los costos del contrato deben ser reconocidos como un gasto en el período en el cual fueron incurridos.

- ✓ Una pérdida esperada debe ser reconocida como un gasto inmediatamente.

➤ *Etapa de realización de un contrato*

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

a) *La proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados.*

Los costos incurridos por el contratista antes de obtener el contrato se tratan usualmente como gastos del período en que se incurren. Sin embargo, si los costos atribuibles a la obtención del contrato pueden identificarse separadamente y existe una clara indicación de que el contrato será celebrado, a menudo se tratan esos costos como aplicables al contrato y se difieren. En la práctica, algunas veces se difieren los costos hasta que se aclare si el contrato se obtiene o no.

Los costos atribuibles a un contrato también incluyen los que se espera incurrir en cumplimiento de cláusulas de garantía

de la obra, para los cuales se hace provisión cuando pueden estimarse con exactitud razonable.

Esta estimación se lleva a cabo por el contratista que oferta el proyecto. En esta etapa deben de estar disponibles para el estimador los planos y las especificaciones detalladas, junto a un programa cronológico de la construcción para establecer la duración de la obra. Debe de llevarse a cabo una inspección extensa del lugar para asegurarse de las implicaciones en términos de costo de cualesquiera condiciones únicas del mismo. Habrá que consultarse a fondo a todo el personal clave que sea responsable de ejecutar el trabajo. Se documentará una estrategia previamente planeada para llevar a cabo el proyecto, y a partir de esto se debe hacer un análisis completo de los recursos requeridos. El estimador o evaluador debe tener disponible información relacionada con los siguientes conceptos: mano de obra directa, materiales disponibles, maquinaria de construcción, etc.

El tiempo total que debe considerarse para identificar los costos atribuibles a un contrato, es aquel que comienza con la firma del mismo y concluye cuando éste está prácticamente terminado. Es indispensable contar con un plan de oferta o

presupuesto para el registro de los costos incurridos por el trabajo ejecutado.

Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

b) Inspecciones del trabajo ejecutado.

La palabra "inspección", etimológicamente proviene del latín INSPECTIO, corresponde a la acción y efecto de "Examinar, reconocer atentamente una cosa". Es el "Cargo y cuidado de velar por una cosa". Ampliando el concepto incluye el examen, verificación o vigilancia que se realiza por un personal especializado sobre una cuenta de contabilidad, un proceso industrial, un producto, etc. Para determinar si se está llevando a cabo correctamente, para comprobar si se cumplen todas las condiciones exigidas, para determinar su calidad, etc.

Aplicado a la construcción de una obra consiste en la verificación y vigilancia que se realiza por un personal especializado (el ingeniero inspector y su grupo) sobre el proceso de construcción de una obra, para determinar si se está llevando a cabo correctamente de acuerdo con los planos, normas y especificaciones aprobadas o establecidas, para comprobar que se

cumplen con todas las condiciones exigidas en el contrato respectivo y para garantizar, en fin, su buena ejecución y calidad.

Un ingeniero inspector necesita dominar dos aspectos fundamentales:

- *Técnico:* Constituido por el conjunto de normas y especificaciones para la construcción y las pruebas y ensayos requeridos para verificar la calidad de una obra.
- *Metodológico:* Constituido por la forma y sistema de realizar el trabajo de inspección con la debida eficacia desde el punto de vista económico-administrativo e informativo. El personal encargado de administrar el proyecto debe desarrollar y manejar documentación de suma importancia, a continuación se detalla algunos de los formatos y controles que deben ser utilizados para el manejo de la información:

- ✓ Programa de trabajo y avance de ejecución de obra.
- ✓ Cronograma de trabajo.
- ✓ Personal en obra.
- ✓ Maquinaria y equipo.
- ✓ Materiales en obra.

c) La terminación de una proporción física del contrato de trabajo.

Esta modalidad es bastante utilizada por las empresas constructoras que se dedican a la construcción de casas, conocidos comúnmente como Viviendistas, o proyectos ejecutados por varias empresas por la magnitud del mismo como por ejemplo proyectos habitacionales. Esta modalidad consiste en la distribución de partes o etapas del proyecto, en la cual el constructor es el responsable de la parte asignada y éste ejecuta su trabajo en base a la porción fijada del proyecto. La variante con esta modalidad es que podrá emitir su estimación de Ingresos hasta que se dé por finalizado la proporción física asignada del proyecto. Este método solo puede ser aplicado a proyectos con magnitudes medibles.

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

2.1.4 Tratamiento Contable según Norma Internacional de Información Financiera para PYMES sección 23 con respecto a "Contratos de Construcción"

Un contrato de construcción que pueda estimarse con fiabilidad, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones.

En el caso de un contrato a precio alzado ó fijo, el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado fiablemente cuando se han satisfecho todas las condiciones siguientes:

Los ingresos totales provienen de contratos de construcción y pueden estimarse con suficiente fiabilidad, es decir, tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado

de realización a la fecha del balance, son valorados con suficiente fiabilidad.

Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el contrato. Los costos atribuibles al contrato pueden ser identificados claramente y valuados fiablemente de manera que los costos incurridos realmente puedan ser comparados con las estimaciones previas.

2.1.5 Combinación y Segmentación de Contrato de Construcción

Generalmente, los requerimientos de esta sección 23 se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. No obstante, ante 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 los aspectos fundamentales de un contrato o un grupo de contratos.

A veces es necesario separar un contrato único en sus componentes identificables por separado y aplicar a cada uno de ellos los requerimientos de esta sección. Por el contrario, puede haber situaciones en las que un grupo de contratos independientes deba considerarse como un único contrato porque, en esencia, representan a uno solo.

Para determinar si hay que combinar o segregar contratos, la entidad debe evaluar si un contrato (o un componente de un contrato) se negoció independientemente de otros contratos (o componentes) relacionados, o si todos los contratos (o componentes) se negociaron juntos, como un paquete.

Es importante combinar o segregar los contratos correctamente, dado que esto tendrá un impacto importante en la distribución de las ganancias y los ingresos de actividades ordinarias entre los periodos contables. Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

- (a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
- (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
- (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

Ejemplo: contratos de construcción que cubren diversos activos

Una autoridad de transporte otorgó a una entidad un contrato por 5.000.000 u.m. (Precio fijo) para construir 1.000 kilómetros

de carretera y un estadio deportivo. La entidad presentó ofertas por separado para la construcción de la carretera y del estadio. Estas ofertas fueron analizadas en dos competitivos procesos de licitación independientes.

La construcción de cada activo debe considerarse como un contrato de construcción independiente, dado que se cumple con los criterios especificados:

- (a) se presentaron propuestas diferentes para la construcción de la carretera y del estadio;
- (b) se realizaron negociaciones por separado para la carretera y para el estadio, y la entidad y la autoridad de transporte pudieron aceptar una oferta y rechazaron otra; las ofertas se presentaron por separado, por lo que la adjudicación fue por separado también; y
- (c) para elaborar ofertas por separado, la entidad tiene que haber sido capaz de dividir los costos, lo que permite identificar los costos y los ingresos de actividades ordinarias de cada activo. El contrato de precio fijo de 5.000.000 u.m. equivale a la suma de estos precios.

Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:

- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
- (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

Ejemplos: Grupo de Contratos de Construcción

Se contrata a una entidad para diseñar y construir una vía de ferrocarril que atravesará cinco plantaciones madereras y se conectará con el sistema ferroviario nacional próximo (el proyecto). La especificación para el diseño es la de optimizar la eficacia en el transporte de madera desde las plantaciones hasta el sistema ferroviario nacional. La extensión de las vías en cada plantación puede variar y no tiene que ser necesariamente proporcional al tamaño de la plantación.

Para asegurar el proyecto, la entidad negoció en conjunto con todos los productores. Sin embargo, una vez que los productores accedieron a firmar el contrato para que la entidad realizara el proyecto, se celebraron contratos por separado con cada uno de ellos. Cada productor está contractualmente obligado

a pagar a la entidad 100.000 u.m. por el diseño y la construcción del segmento de vías que pasará por sus tierras.

La entidad debe considerar al grupo de contratos firmados con los cinco productores como un único contrato de construcción:

- (a) el grupo de cinco contratos se negoció como un único paquete para el diseño y la construcción de una vía de ferrocarril que uniera eficazmente las cinco plantaciones;
- (b) los contratos están tan interrelacionados que son, de hecho, parte de un único proyecto con un margen de ganancia general; las vías se diseñarán y construirán para lograr una eficacia global entre las cinco plantaciones. Los costos en los que se incurrirá en cada plantación no influyen sobre los 100.000 u.m. (importe fijo) que cada productor debe pagar a la entidad; y
- (c) los contratos se llevan a cabo simultáneamente o en una secuencia continua. La construcción de una vía de ferrocarril que atravesará cinco plantaciones deberá diseñarse en forma simultánea, y construirse de esta forma o de manera continua.

2.1.6 Costos Exclusivos de los Costos del Contrato de Construcción

La entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados como un activo si es probable que los costos se recuperen. La entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse con suficiente fiabilidad:

- i. La entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y
- ii. La entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso.

Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

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

- ✓ Costos de administración general que no haya especificado reembolso en el contrato.
- ✓ Costos de venta.
- ✓ Costos de investigación y desarrollo que no se especifican como reembolso en el contrato.
- ✓ Depreciación de edificio y equipo no utilizado y no empleado en un contrato particular.

2.2 Aspectos Legales de la Industria y de los contratos de

Construcción

2.2.1 Ley del Impuesto sobre la Renta

La ley del impuesto sobre la renta, en el artículo 1 menciona la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación del pago del impuesto establecido en la ley.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, Art. 32, establece las erogaciones con fines sociales y es que son deducibles de la renta obtenida, las erogaciones para la construcción, siempre y cuando se realicen en el territorio nacional.

2.2.2 Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

En el art. 65 establece que únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal, en el caso que los desembolsos efectuados para la utilización de servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra a cualquier otra modalidad de contratación.

Considerando que la ley grava la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, y tendiendo las especificaciones de los Art. 65 y 70 de la ley en mención y el Art. 25 del reglamento también de dicha ley.

2.2.3 Código de Comercio

El Código de Comercio establece que los contratos solamente son válidos si son elaborados en el país, además mencionando a

los contratos de construcción en el Art. 534 establece que el contrato de obra a precio alzado se resolverá por quiebra de una de las partes de igual manera en el Art. 20 inciso 2 establece que la construcción y arriendo de viviendas urbanas, siempre que no se construya con ánimo de vender en forma regular y constante quedan exentas de obligaciones profesionales de los comerciantes, salvo a inscribir la escritura social.

Los contribuyentes que de por sí mismo estén dedicados a la construcción de inmuebles (viviendas para la venta, otros, etc.) no tendrán derecho a la deducción del crédito fiscal obtenido por las compras efectuadas y dicho crédito formará parte del costo de dichos bienes.

2.2.4 Código de Trabajo

El Art. 106 establece las labores peligrosas para las mujeres y menores de edad inciso d) los trabajo peligroso, las construcciones de todo género y los trabajos de demolición; además, de las obligaciones que tiene el patrono y el empleado en los contratos de trabajo ya sean temporales o permanentes.

2.2.5 Ley del Registro del Comercio

La ley de Registro de Comercio en el art. 1 establece que el Registro de Comercio es una oficina administrativa dependiente del Ministerio de Justicia (hoy Centro Nacional de Registro), en la que se inscribirán matrículas de comercio, balances generales, patentes de inversión, marcas de comercio, derechos de autor y los contratos mercantiles, así como los documentos sujetos por la ley a esta formalidad; además en el art. 13 inciso 22 que dice que en el registro se inscribirá cualquier contrato que este sujeto a formalidad de registro conforme el Código de Comercio o leyes especiales.

2.2.6 Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones

El Art. 5 establece que la afiliación al sistema será individual y subsistirá durante la vida del afiliado. Ya sea que se encuentre o no en actividad laboral, perteneciendo o no a la empresa; el Art. 7 establece que la afiliación al sistema será obligatoria cuando una persona ingrese a un trabajo en relación de subordinación laboral. La persona deberá elegir una institución administradora y firmar el contrato de afiliación respectivo y el empleador estará obligado a respetar la elección de la institución administradora hecha por el trabajador.

2.2.7 Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública

La ley de Adquisición y Contrataciones de la Administración Pública, establece en el Art. 22 que todos los contratos están regulados por esta ley incluyendo los de obra pública; el Art. 104 establece que el contrato de obra pública es aquel que celebra una institución con el contratista, quien por el pago de una cantidad de dinero se obliga a realizar obra o construcción de beneficio o interés general o administrativas.

Sea mediante la alteración del terreno o del sub-suelo, edificaciones, remodelaciones, reparación, demolición, conservación o por cualquier otro medio, las obligaciones de un contrato de obra pública se regirán por las cláusulas del mismo contrato.

2.2.8 Código Tributario

El Código Tributario en el Art. 10 establece que los términos y plazos son perentorios y que si estos se vencieron en un día inhábil de asueto se prorrogarán hasta el día hábil siguiente.

2.2.9 Ley del Seguro Social

En el reglamento para la aplicación del régimen del Seguro Social, Capítulo I campo de aplicación Art. 1 establece que están sujetos al régimen del seguro social todos los trabajadores que cuenten con servicios remunerados a un patrono, en el Art. 3 establece que podrá ampliarse oportunamente a favor de las clases de trabajadores que no dependen de un patrono.

2.2.10 Código Municipal

El Código Municipal Art. 30 inciso 5 establece: Que es facultad del Concejo Municipal, el aprobar los planes de desarrollo urbano y rural.

2.2.11 Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles

La Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles en el art. 2 establece que la Superintendencia ejercerá la vigilancia por parte del Estado, sobre los comerciantes tanto nacionales como extranjeros, y sus administradores, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones mercantiles y contables; además en el art. 3 establece. El funcionamiento, modificación, transformación, fusión, disolución y liquidación de sociedades.

2.2.12 Ley de Incentivos

La Ley de Incentivo a las Empresas Nacionales de la Industria de la Construcción en su primer artículo fomenta el incentivo a las empresas nacionales a la inversión en el país y como apoyo a esta, la construcción en El Salvador.

2.2.13 Ley de Urbanismo y Construcción

La Ley de Urbanismo y Construcción establece las normas técnicas para obras exteriores a las edificaciones, ejemplo: drenajes, aceras, etc.

2.2.14 Ley de Administración de Acueductos y Alcantarillados

La ley de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados está relacionado con las normas técnicas para el abastecimiento de agua potable y alcantarillado sanitario, conteniendo las especificaciones de obras de urbanización.

2.2.15 Ley de Medio Ambiente

La ley del Medio Ambiente establece que las construcciones no deben dañar el medio ambiente como producto de desechos químicos (productos derivados del petróleo).

2.2.16 Ley Forestal

La Ley Forestal establece la obligación de proteger los recursos evitando la tala discriminada de árboles en zonas protegidas y otros recursos naturales.

2.2.17 Laudo Arbitral (contrato colectivo en la construcción)

Es el instrumento legal que revisa el contrato colectivo de trabajo suscrito entre el Sindicato de la Unión de Trabajadores de la Construcción (S.U.T.C.) y los empresarios de la construcción en El Salvador. El contrato colectivo de trabajo tiene por objeto regular durante su vigencia, las condiciones que regirán los contratos individuales de trabajo de los trabajadores que laboran al servicio de las empresas constructoras y el S.U.T.C. Así mismo, tiene por objeto establecer los derechos y obligaciones de las partes; todo ello con el fin de armonizar y dignificar las relaciones laborales entre las empresas y sus trabajadores (Este laudo arbitral fue revisado y entró en vigencia a partir del 8 de Julio de 2003).

CAPITULO III

INVESTIGACIÓN DE CAMPO REALIZADA A PLARCO, S.A. DE C.V. Y DEMÁS EMPRESAS QUE SE DEDICAN A EJECUTAR CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN EN EL MUNICIPIO DE SANTA ANA.

3.1 Investigación de Campo

Para la elaboración de una guía de procedimientos contables, es muy importante contar con información verídica, real y objetiva, que permita presentar una buena propuesta y su diseño. La información es el medio que permitirá el éxito o fracaso de la guía contable y sus funciones.

Es por eso que el objetivo del presente capítulo es definir la metodología y herramientas a utilizar, así como también todos aquellos aspectos que forman parte del proceso de investigación.

Será por medio de las diferentes herramientas de investigación, que se obtendrá la información necesaria que muestre la situación actual y real, tanto de *PLARCO S.A DE C.V.* como de las demás empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción. Entre las técnicas que brindará esta información están la encuesta, la observación directa y la información obtenida por parte de los contadores de dichas empresas.

3.1.1 Metodología de la Investigación

En el presente capítulo se exponen las técnicas conforme las cuales se llevó a cabo la investigación, describiendo cada uno de los elementos que forman parte de éste proceso.

La metodología utilizada proporcionó las bases que permitieron obtener la información sobre el objeto de estudio; ya que, para llevar a cabo una investigación certera, es recomendable tener claro el tipo de estudio a utilizar; con el fin de determinar la ruta a seguir, es por ello que a continuación se describe cada uno de los componentes que forman parte del proceso de investigación.

3.1.2 Tipo de Estudio

Debido a la naturaleza del tema, se consideró conveniente implementar el siguiente tipo de estudio:

- *Descriptivo*: Porque se basó en realidades de hecho, y se pretendió describir situaciones y eventos referentes a la contabilización de los contratos de construcción por parte de los contadores de *PLARCO S.A DE C.V.*, como de la demás empresas que se dedican a las mismas actividades.

3.1.3 Objetivos de la Investigación

Proveer una guía de procedimientos contables que contenga lineamientos estructurados y ordenados, conforme a la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23, "Contratos de Construcción" para la preparación de los estados financieros.

3.1.3.1 Objetivo general

Proporcionar a los contadores de las empresas constructoras, del municipio de Santa Ana; así como a sus administradores, una guía que facilite la contabilización de los contratos de construcción y la presentación de sus estados financieros, con base a NIIF para PYMES sección 23.

3.1.3.2 Objetivos específicos

- Efectuar una investigación de campo sobre las empresas que ejecutan Contratos de Construcción.

- Llevar a cabo un proceso de investigación bibliográfica, sobre el marco conceptual y legal aplicable a las empresas que ejecutan contratos de construcción.

- Proponer una guía de procedimientos contables aplicables a las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción, en cumplimiento de la Norma de Información Financiera para PYMES Sección 23.

3.1.4 Método de la Investigación

Los datos arrojados en el campo, serán analizados y explicados por medio de la síntesis y deducción, con un desarrollo y estudio lógico que permita la comprobación o no de las hipótesis planteadas.

Para la recopilación de estos datos se utilizarán técnicas como:

- La encuesta
- Observación directa

3.1.5 Alcances y Limitaciones

3.1.5.1 Alcances

El alcance de la investigación será de tipo descriptivo pues se trata de recolectar datos que ayuden a identificar el grado de conocimiento que poseen los contadores en el registro de los

ingresos y costos ordinarios provenientes de los contratos de construcción.

Así mismo el estudio tiene un enfoque cuantitativo, ya que es necesario para poder analizar los resultados de las encuestas que se aplicarán a los contadores de las empresas constructoras.

3.1.5.2 Limitaciones

Las limitaciones encontradas fueron casi nulas ya que se pudo recolectar la mayoría de la información requerida.

3.1.6 Hipótesis de la Investigación

3.1.6.1 Hipótesis general

Ho: Existe la necesidad de contar con una guía de procedimientos contables, que facilite al sector de la industria de la construcción en el municipio de Santa Ana, la contabilización de contratos de construcción aplicando la NIIF para PYMES Sección 23.

3.1.6.2 Hipótesis específica

H1: Las empresas constructoras no cumplen con lo establecido en las NIIF para PYMES en relación a los contratos de construcción, por desconocimiento.

3.1.7 Fuentes de Información

Para el desarrollo de esta investigación se consultaran diversas fuentes de datos, tanto primarios como secundarios, estas fuentes deberán ser actualizadas y confiables.

A continuación se presentan las fuentes primarias y secundarias:

➤ *Datos Primarios :*

Se espera obtener un conocimiento teórico acerca de las operaciones y procesos de los contratos de construcción; así como también de la presentación de los estados financieros de las empresas constructoras.

Para obtener dicho conocimiento se utilizará la siguiente información bibliográfica:

NIIIF para PYMES Sección 23 "Contratos de Construcción" Esta sección señala la específica contabilización de contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas. Además, los requerimientos establecidos en esta sección abarcan la contabilización tanto de los ingresos de actividades ordinarias como de los costos asociados con los contratos de construcción.

Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad

del contrato comienza y la fecha en la que termina caen, normalmente, en diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

➤ *Datos secundarios:*

Comprende la información obtenida mediante consultas en internet, universidades, consultas hemerográficas, y cualquier otro documento preparado por diferentes autores del área de construcción y contable. Esto permitirá adquirir un conocimiento amplio de la industria de la construcción en lo que se refiere a presentación y registros contables, tratamiento administrativo y su historia económica y social en El Salvador.

3.1.8 Determinación del Universo y Muestra

3.1.8.1 Población a investigar

La investigación se realizará en las empresas del municipio de Santa Ana que se dedican a la ejecución de contratos de construcción. Según el departamento de catastro de la Alcaldía Municipal de Santa Ana:

A continuación se presentan los nombres de las empresas:

1. *CONSTRUCTORA PLARCO S.A. DE C.V.*
2. *CONSTRUCTORA LOPEZ URRUTIA, S.A. DE C.V.*
3. *CONSTRUCTORA GEDEON, S.A. DE C.V*
4. *CONSTRUCCIONES DE OBRAS CIVILES, S.A. DE C.V.*
5. *CONSTRUCTORA MADRID, S.A. DE C.V.*
6. *CONSTRUCCION Y REMODELACIÓN LARIOS*
7. *CONSTRUCTORA LOPEZ SANTILLANA S.A. DE C.V.*
8. *CONSTRUCCIONES L&M S.A. DE C.V.*
9. *CONSTRUCCIONES JL GUERRERO*
10. *CONSTRUCTORA TERRANOVA, S.A. DE C.V.*
11. *CONSTRUCTORES SALVADOREÑOS*
12. *CONSTRUCTORA E INVERSIONES OMEGA, S.A. DE C.V.*

3.1.8.2 Determinación de la muestra

El universo de estudio está integrado por las 12 empresas que se dedican a la ejecución de Contratos de construcción, ubicadas en el municipio de Santa Ana.

Debido a que el universo es pequeño se consideró necesario tomar a todas las empresas en su totalidad como muestra, siendo esta de 12 empresas constructoras.

3.1.9 Técnicas e Instrumento de Recolección de Datos

Son las herramientas que permitirán la recopilación de información de las diferentes áreas involucradas y necesarias para alcanzar los objetivos de la investigación.

3.1.9.1 Encuesta

Con la encuesta se buscó recaudar datos por medio de un cuestionario previamente diseñado y dirigido, en nuestro caso, al conjunto total de la población estadística en estudio, integrada por los contadores de las empresas constructoras del municipio de Santa Ana, con el fin de conocer sus opiniones que ayudaron a la investigación; y así conocer el diagnóstico de estas empresas sobre el grado de conocimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23.

3.1.9.2 Observación directa

Esta herramienta está dirigida a observar y explorar el entorno donde se realizara la investigación. El objetivo primordial es recolectar información de primera mano que ayude a identificar las limitaciones que poseen los contadores para registrar los ingresos y costos provenientes de los contratos de construcción.

3.1.10 Procesamiento de la Información

Después de haber obtenido los datos producto de la investigación de campo realizada y aplicación del instrumento utilizado en la investigación, se procedió a codificarlos, tabularlos en una matriz de datos por medio de una hoja electrónica en Excel, las preguntas fueron analizadas para determinar el factor común de éstas a partir de los criterios contables que aplican las pequeñas y medianas empresas encuestadas, y concluir la investigación de campo.

3.1.10.1 Presentación de la información procesada

➤ Encuesta

Para conocer la contabilización de los ingresos ordinarios provenientes de contratos de construcción que realizan las pequeñas y medianas empresas del sector construcción del municipio de Santa Ana, se elaboró una encuesta compuesta de 15 preguntas, dirigidas a los contadores de las empresas en estudio, cuya tabulación, análisis e interpretación de datos se presentan en el Anexo N°1

3.1.11 Diagnóstico

En el presente trabajo de investigación se determinó que aunque la mayoría de empresas conocen acerca de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES, concuerdan que en nuestro país no existe suficiente información sobre el manejo contable de los ingresos ordinarios provenientes de los contratos de construcción.

El método de reconocimiento de ingresos que obtuvo mayor utilización es el método de porcentaje de realización o grado de avance de obra, mientras que el método del contrato terminado solo es utilizado por cinco empresas constructoras.

El total de las empresas constructoras solicitan anticipos de sus clientes antes de iniciar una obra relacionada a contratos de construcción, de las cuales, dos terceras partes la registra en cuenta *anticipos de clientes*, mientras que el resto la registra directamente en la cuenta *ingresos* en el estado de resultado del período que se recibe el anticipo.

Otra situación relevante se presenta cuando se contabiliza una obra que implica la construcción de más de un activo. Se encontró que la gran mayoría de las empresas hacen contratos separados, mientras que solo dos lo hacen en conjunto en la presentación de los estados financieros y de acuerdo con cada proyecto.

Por otro lado un gran parte de las empresas encuestadas no posee ningún conocimiento sobre la normativa y tampoco conoce de algún documento relacionado al tratamiento contable de los ingresos ordinarios, por lo cual consideran que sería de mucha utilidad la elaboración de una guía contable que ayude al reconocimiento de los ingresos ordinarios provenientes de contratos de construcción, pues la mayoría considera muy importante estandarizar los registros contables y la presentación de los estados financieros.

Los datos obtenidos en cuanto al rubro de ingresos permite constatar que la mayoría de las empresas del sector construcción, se dedican a llevar y/o ejecutar contratos de construcción, con empresas privadas y un porcentaje menor con instituciones públicas, de ahí la procedencia de sus ingresos en gran parte se debe a la realización y/o ejecución de contratos de construcción.

Cabe mencionar que la normativa contable que se utiliza en la mayoría de empresas son los PCGA y NCF, ya que mencionan que utilizan tal normativa por costumbre.

3.2 Conclusiones Y Recomendaciones

3.2.1 Conclusiones

Analizando los resultados obtenidos por la encuesta realizada en la investigación, se llega a conclusiones que señalan las deficiencias en el área de la industria de la construcción, referente al registro de las diferentes erogaciones e ingresos emanados de los contratos de construcción a largo plazo, así:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera Sección 23, requieren de mucho estudio y análisis para su correcta aplicación y evitar de esa forma que las empresas entren en incumplimientos que les puedan generar multas u otra clase de inconsistencia por una mala interpretación y aplicación. Por ello, se concluye que 11 de 12 empresas constructoras del municipio de Santa Ana, no contabilizan sus ingresos y costos ordinarios de acuerdo a la Norma, debido al poco conocimiento que tienen los contadores para implementarla; y esto no solo afecta en la contabilización, sino que también a la gerencia en la toma de decisiones.

- Obtienen los ingresos de actividades ordinarias, provenientes en su mayoría de contratos de construcción, aunque la frecuencia con que se realizan no es muy alta. La terminación de los contratos de construcción implica en muchas ocasiones, la necesidad de subcontratar recursos para llevarlos a cabo. En general los contratos de construcción que las empresas ejecutan, provienen del sector privado, de estos el área más explotada es el de vivienda, seguidamente de las carreteras.

- No conocen la existencia de una guía que ayude a comprender el método de porcentaje de terminación, y los métodos para medir con suficiente fiabilidad el grado de avance del trabajo ejecutado, relacionado con el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos de construcción, de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23.

- Las constructoras no poseen sistemas contables que, permitan superar las deficiencias con respecto al adecuado reconocimiento de los ingresos de actividades

ordinarias, provenientes de contratos de construcción. Las irregularidades demuestran que las aplicaciones que dichas empresas realizan no están conforme a la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES.

3.2.2 Recomendaciones

En vista de las conclusiones emanadas del análisis de los resultados de la investigación de campo se consideran las siguientes recomendaciones:

- Es necesario fomentar los seminario-taller, sobre las NIIF para PYMES, para que estas sean estudiadas y analizadas, tratando que la inversión económica que cada persona realiza no sea muy elevada a fin que esté al alcance de estudiantes, empleados y profesionales contables y así contribuya a una mayor divulgación de las Normas.

- Es necesario llevar un buen control de los ingresos, aplicando controles, medidas y procedimientos, que estipulen las políticas según los criterios que la gerencia haya recomendado, de esta manera se reflejara

información razonable y fiable para la toma de decisiones. Lo mencionado anteriormente implica que desde la formulación de los planes de oferta, y ante una negociación previa del contrato, se realicen bajo una etapa muy minuciosa por parte de la empresas contratistas, de modo que las estimaciones que se realicen sean los más acorde posible al tiempo y costo de la ejecución de la obra, de forma que no hayan sub-valoraciones o sobre-valoraciones en los costos totales estimados del contrato.

- Orientar en base al presente documento a los profesionales, estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y toda aquella persona interesada en conocer el tratamiento contable adecuado, relacionado con el método de porcentaje de terminación y métodos para medir con suficiente fiabilidad el grado de avance del trabajo ejecutado provenientes de contrato de construcción, de acuerdo con la NIIF para PYMES.

- Se considera importante la elaboración de una guía de procedimientos contables aplicables a las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción;

pero para ello es necesario diseñar un sistema contable donde sobre todo, se implementen los principios establecidos en NIIF para PYMES, para el registro y presentación financiera de los contratos de construcción.

CAPITULO IV

PROPUESTA PARA UNA EMPRESA CONSTRUCTORA

4.1 Guía de procedimientos contables aplicables

a las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción en cumplimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES sección 23 en El Salvador.

4.1.1 Objetivos y Alcances

Con el diseño de la presente guía de consulta contable, se pretende satisfacer las necesidades sobre aspectos técnicos contables, para el registro y presentación de los contratos de construcción a largo plazo, así como los métodos de reconocimiento de costos, ingresos y valuación de los resultados de acuerdo a operaciones basadas en NIIF para PYMES Sección 23.

La guía contiene las disposiciones y ejemplificación de operaciones específicas de los contratos de construcción.

4.1.1.1 Objetivo de la guía

El objetivo de la guía es proporcionar el procedimiento lógico para registrar las operaciones financieras del sector de la industria de la construcción, para que sirvan de ilustración

para el proceso contable y que sean considerados para la toma de decisiones.

4.1.1.2 Alcance de la guía

El sector construcción genera una gran cantidad de empleo en el país, aportando a su desarrollo económico, constituyéndose en un importante indicador del nivel de actividad económica.

Es por ello que se requiere de un documento útil en la profesión contable para que todo aquel interesado en consultarla, realice un adecuado tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos de construcción, que ayuden a la medición y contabilización de los ingresos ordinarios, bajo lo establecido en el marco de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades.

El alcance de la guía se enfoca a todas las personas encargadas de la ejecución, revisión, actualización y discusión del presente documento.

4.1.2 Aspectos a considerar en su aplicación

Las áreas de aplicación de la presente guía contable, principalmente será la gerencia financiera y los departamentos involucrados en el registro de las operaciones contables de los contratos de construcción.

4.1.3 Estructura de la Guía

La guía de procedimientos contables aplicables a las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción en cumplimiento a NIIF PYMES SECCIÓN 23, está desarrollada de la siguiente manera:

4.1.3.1 Contratación

Al ser asignada la realización de la obra, se firma el contrato que formaliza el acuerdo entre el cliente y la empresa constructora. Este documento incluye las cláusulas tales como: Tipo de contrato, monto del contrato, plazo de realización de la obra, anticipos, porcentaje de retención y variaciones en los costos.

4.1.3.2 Garantías

Al inicio de cada proyecto, se contraen diferentes garantías en concepto de terminación de obra, fiel cumplimiento, por

anticipos y por calidad de obra. A la asignación del contrato se debe presentar estas garantías que normalmente son del 10% o 20% del monto del contrato, la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (LACAP, art.35) establece:

“Se entenderá por garantía de cumplimiento de contrato, aquella que se otorga a favor de la institución contratante, para asegurarle que el contratista cumpla con todas las cláusulas establecidas en el contrato y que la obra, el bien o servicio contratado, sea entregado y recibido a entera satisfacción. Ésta garantía se incrementará a en la misma proporción en que el valor del contrato llegare a aumentar, en su caso. Cuando se trate de obras, ésta garantía permanecerá vigente hasta que la institución contratante haya verificado la inexistencia de fallas o desperfectos en la construcción o que éstas no sean imputables al contratista, sin lo cual no se podrá otorgar el respectivo finiquito. Si el costo de reparación de las fallas o desperfectos resultare mayor al valor de la garantía de cumplimiento de contrato, el contratista responderá por los costos correspondientes”.

Para el caso, si por la contratación de la garantía se paga un importe, el registro contable quedaría de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	Costos Indirectos de la Obra		XXXX	
	Comisión Fianza de Garantía de Obra	XXXX		
	Comisión Garantía fiel cumplimiento	XXXX		
	<u>IVA- Crédito Fiscal</u>		XXXX	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			XXXX
	Bancos	XXXX		
	V/ Registro contable por pago de la garantía			
	TOTAL		XXXX	XXXX

4.1.3.3 Anticipos

Se recibe un anticipo por la obra contratada a realizar según lo estipulado en el contrato, por lo que se constituye un pasivo en los registros de la empresa para ser amortizado en cada una de las estimaciones o facturaciones a presentar.

Al momento de registrar este anticipo deberá ser afecto al impuesto del IVA según lo estipula la Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el artículo 18 literal "e", el cual establece:

"Cuando se pague totalmente el valor de la contraprestación o precio convenido, o por cada pago parcial del mismo, según sea

el caso; se acrediten en cuenta o se pongan a disposición del prestador de los servicios, ya sea en forma total o parcial, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos”.

El registro contable de esta operación deberá hacerse de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		XXXX	
	Bancos	XXXX		
	<u>Anticipos de Clientes</u>			XXXX
	<u>IVA-Débito Fiscal</u>			XXXX
	V/ Depósito de anticipo de la obra			
	TOTAL		XXXX	XXXX

4.1.3.4 Presentación de Estimaciones

Las estimaciones, son preparadas por el departamento técnico de la empresa constructora, con la debida autorización del superintendente y supervisor de la obra. Esta estimación cubre el trabajo completado y aceptado durante el periodo, de acuerdo con el programa general de trabajo aceptado. Estas estimaciones representan el porcentaje actual o grado de avance de la obra y sólo se estima el material incorporado a la obra física realizada.

4.1.3.5 Reconocimiento de los Ingresos y Costos

➤ Determinación del Método

Para el reconocimiento de ingresos y costos, se deberá considerar los métodos de reconocimiento de ingresos y costos que son: el método por porcentaje determinación y método del contrato terminado. Deberá evaluar y considerar cuál de estos métodos utilizará dependiendo del grado de confiabilidad en la determinación de las estimaciones. Si el resultado del contrato no lo puede estimar confiablemente, deberá utilizar el método alternativo reconociendo los ingresos sólo hasta el importe de los costos incurridos que sean recuperables sin reconocer utilidad alguna.

No obstante, si se considera que las circunstancias que impiden que los ingresos y costos sean estimados razonablemente se han superado, deberá utilizar el método de porcentaje de terminación.

4.1.3.6 Método del Contrato Terminado

El método del contrato terminado registra los ingresos solamente hasta que el contrato está total o sustancialmente terminado. El contrato se considera sustancialmente terminado

cuando los costos a incurrirse son insignificantes. Los costos y pagos progresivos recibidos se acumulan durante el curso del contrato pero no se da reconocimiento a utilidad alguna hasta que la actividad del contrato haya sido prácticamente concluida.

El monto en que los costos acumulados exceden a los anticipos de clientes se presenta en el balance general como un activo corriente y el excedente de los anticipos de los clientes sobre los costos acumulados se presenta como un pasivo corriente. Cuando se tiene más de un contrato, los costos y pasivos acumulados deben presentarse por separado en el balance general.

Los contratos generales y de administración en los casos en que un constructor tiene muchos contratos es más apropiado cargarlos a los costos y gastos del período. Por otra parte, si un constructor no tiene muchos contratos y hay años en que no se completan trabajos, es preferible que estos costos se capitalicen cargándolos a la cuenta de "*Costos de Contratos no completados*" también denominada "*Construcción en Proceso*".

Cuando se determina que el contrato resultará en una pérdida, ésta debe registrarse, aún en los casos en los que se registran ingresos hasta que se complete el contrato.

➤ *Contabilización*

- a) Los costos directos e indirectos deben cargarse a una cuenta de "*Construcción en Proceso*" o "*Costos no completados*" (un activo).

- b) Los anticipos recibidos del contratante deben acreditarse a una cuenta de "*Anticipos por Construcción en Proceso*" o "*Anticipos sobre Contratos*" (un pasivo).

- c) Al terminarse el contrato, se registra la utilidad o pérdida bruta, deduciéndose al valor total del contrato los costos totales incurridos en el mismo.

- d) La existencia de una pérdida(esperada) para el contrato, se determina como sigue:
 - I. Los costos estimados para determinar el contrato se suman a los costos incurridos hasta la fecha, para estimar el total de los costos del mismo;
 - II. Los cobros futuros adicionales se suman a los anticipos ya percibidos, para calcular el ingreso total del contrato.
 - III. La pérdida total en el contrato es igual a la diferencia entre I y II.

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

4.1.3.7 Método Porcentaje de Terminación

Si el método a utilizar es el método por porcentaje de terminación los ingresos del contrato se reconocen como tales en el estado de resultados del período contable en el cual se realiza el trabajo. Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por contratos de construcción. Una entidad constructora examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

Este método brinda información útil sobre el grado de actividad del contrato y su ejecución durante el período. Una entidad constructora determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado.

Los métodos posibles incluyen:

a) *La proporción de los costos incurridos por el trabajo*

ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados.

Los costos incurridos por el contratista antes de obtener el contrato se tratan usualmente como gastos del período en que se incurren. Sin embargo, si los costos atribuibles a la obtención del contrato pueden identificarse separadamente y existe una clara indicación de que el contrato será celebrado, a menudo se tratan esos costos como aplicables al contrato y se difieren. En la práctica, algunas veces se difieren los costos hasta que se aclare si el contrato se obtiene o no.

Los costos atribuibles a un contrato también incluyen los que se espera incurrir en cumplimiento de cláusulas de garantía de la obra, para los cuales se hace provisión cuando pueden estimarse con exactitud razonable.

Esta estimación se lleva a cabo por el contratista que oferta el proyecto. En esta etapa deben de estar disponibles para el estimador los planos y las especificaciones detalladas, junto a un programa cronológico de la construcción para establecer la duración de la obra. Debe de llevarse a cabo una inspección extensa del lugar para asegurarse de las implicaciones en términos de costo de cualesquiera condiciones únicas del mismo. Habrá que consultarse a fondo a todo el personal clave que sea

responsable de ejecutar el trabajo. Se documentará una estrategia previamente planeada para llevar a cabo el proyecto, y a partir de esto se debe hacer un análisis completo de los recursos requeridos. El estimador o evaluador debe tener disponible información relacionada con los siguientes conceptos: mano de obra directa, materiales disponibles, maquinaria de construcción, etc.

El tiempo total que debe considerarse para identificar los costos atribuibles a un contrato, es aquel que comienza con la firma del mismo y concluye cuando éste está prácticamente terminado. Es indispensable contar con un plan de oferta o presupuesto para el registro de los costos incurridos por el trabajo ejecutado.

Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

b) Inspecciones del trabajo ejecutado.

Consiste en la verificación y vigilancia que se realiza por un personal especializado (el ingeniero inspector y su grupo) sobre el proceso de construcción de una obra, para determinar si se está llevando a cabo correctamente de acuerdo con los planos,

normas y especificaciones aprobadas o establecidas, para comprobar que se cumplen con todas las condiciones exigidas en el contrato respectivo y para garantizar, en fin, su buena ejecución y calidad.

c) La terminación de una proporción física del contrato de trabajo.

Esta modalidad es bastante utilizada por las empresas constructoras que se dedican a la construcción de casas, conocidos comúnmente como Viviendistas, o proyectos ejecutados por varias empresas por la magnitud del mismo como por ejemplo proyectos habitacionales. Esta modalidad consiste en la distribución de partes o etapas del proyecto, en la cual el constructor es el responsable de la parte asignada y éste ejecuta su trabajo en base a la porción fijada del proyecto.

La variante con esta modalidad es que podrá emitir su estimación de Ingresos hasta que se dé por finalizado la proporción física asignada del proyecto. Este método solo puede ser aplicado a proyectos con magnitudes medibles.

➤ *Acumulación de costos*

Los costos que deben ser incluidos en la obra son aquellos que se relacionan directamente con el contrato específico:

- Costos de mano de obra en el sitio de la obra, incluyendo supervisión;
- Costos de materiales utilizados en la construcción;
- Depreciación de la planta, maquinaria y equipo usados en el contrato;
- Costos de traslado de planta, equipo y materiales a, y del sitio del contrato;
- Costos del alquiler de maquinaria, planta y equipo;
- Costos de diseño y asistencia técnica directamente relacionados con el contrato;
- Costos estimados de rectificación y trabajos de garantía, incluyendo los costos de garantía esperados;
- Reclamaciones de terceras partes.

Estos costos deben cargarse a una cuenta de activo que puede ser, Construcción en proceso o proyectos en ejecución.

Ejemplos:

- Para el registro de la compra de materiales, el registro contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	<u>Construcción en Proceso</u>		XXXX	
	Materiales Directos	XXXX		
	Materiales Indirectos	XXXX		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			XXXX
	Bancos	XXXX		
	V/ Registro del CCF 0001 por compra de materiales para la obra			
	TOTAL		XXXX	XXXX

- Para el pago de mano de obra aplicando las respectivas deducciones, el registro contable quedaría como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	<u>Construcción en Proceso</u>		XXXX	
	Mano de Obra Directa	XXXX		
	Mano de Obra Indirecta	XXXX		
	<u>Impuestos por Pagar</u>			XXXX
	ISR	XXXX		
	<u>Acreedores por Pagar</u>			XXXX
	ISSS	XXXX		
	AFP	XXXX		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			XXXX
	ISSS			
	AFP			
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			XXXX
	Bancos	XXXX		
	v/Registro del pago de la mano de obra			
	TOTAL		XXXX	XXXX

➤ *Reconocimiento de Ingresos*

La medición de los ingresos de actividades ordinarias y los costos procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. En especial, dentro de un contrato de construcción, el cálculo de los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato a menudo debe revisarse, a medida que ocurren ciertos hechos y se resuelven las incertidumbres. Por ejemplo, el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo al otro si el contratista y el cliente acuerdan variaciones o reclamaciones, o a causa de sanciones al contratista por demoras en la terminación del contrato. De manera similar, los costos proyectados pueden aumentar o disminuir según cambien las circunstancias. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

Al finalizar cada periodo sobre el que se informa, la entidad debe revisar sus cálculos de los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato, y modificarlos si fuera necesario. El método del porcentaje de terminación se aplica sobre una base acumulativa, por lo que las revisiones se consideran como cambios en los cálculos, lo que significa que los periodos anteriores no se ajustan.

Las estimaciones revisadas se usan en la determinación del porcentaje de terminación y de los importes de ingresos de actividades ordinarias y gastos para su reconocimiento en resultados, tanto en el periodo en el que tiene lugar el cambio, como en los periodos subsiguientes. Por ejemplo, en un proyecto de cuatro años, si los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato se revisan en el año 2, no se realizan ajustes en los ingresos de actividades ordinarias ni en los gastos reconocidos en el año 1. El cambio se reflejará en los años 2, 3 y 4.

Una vez autorizada la estimación estará lista para su facturación y cobro. Para ello siga los siguientes pasos:

A) Prepare el comprobante de crédito fiscal, detallando lo siguiente:

- ✓ Valor de la estimación más el IVA.
- ✓ Porcentaje de anticipo a amortizar (en caso aplique).
- ✓ Porcentaje de Retención (en caso aplique).

B) Para el registro contable de una facturación, se usan las siguientes cuentas:

- ✓ *Estimaciones por cobrar*: Representa la obra ejecutada, estimada y no cobrada.

- ✓ *Anticipos de clientes:* Representa el valor a amortizar que se descuenta en cada estimación. Este valor representará un porcentaje del anticipo registrado.
- ✓ *Cuentas por cobrar retenciones:* Representa el valor que es retenido por el cliente y que se hace efectivo al finalizar la obra. Al igual que el anticipo, se va registrando por un porcentaje del total de la retención.
- ✓ *Ingresos de obra:* En esta cuenta se registran los ingresos cobrados o autorizados para su cobro.

A continuación se presenta un ejemplo del registro contable de una facturación:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	<u>Cuentas por Cobrar- Estimaciones</u> Obra X	XXXX	XXXX	
	<u>Cuentas por Cobrar- Retenciones</u> Obra X	XXXX	XXXX	
	<u>Cuentas por Pagar- Anticipos</u> Obra X	XXXX		XXXX
	<u>Ingresos por Obra</u>			XXXX
	<u>IVA- Débito Fiscal</u>			XXXX
	V/ Registro de Estimación de la Obra X			
	TOTAL		XXXX	XXXX

➤ *Reconocimiento de Costos*

Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo, si es probable que los costos se recuperen.

Cuando el contratista determina el grado de terminación del contrato calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha, suponen respecto de la última estimación del total de costos del contrato, la totalidad de los costos del contrato se cargan a gastos dentro del periodo en que se incurrieron; a menos que dichos costos estén relacionados con actividades futuras del contrato (p. ej.: materia prima comprada para ser usada más adelante, o pagos adelantados hechos a subcontratistas por trabajos por realizar dentro del subcontrato). Los costos que correspondan a actividades futuras podrán trasladarse como un activo por separado (p. ej., la materia prima) dentro del estado de situación financiera, siempre que sea probable recuperarlos dentro del contrato.

Ejemplos de circunstancias en las que la recuperabilidad de los costos del contrato incurridos puede no ser probable y en los

que los costos del contrato pueden requerir reconocerse de inmediato como un gasto, se dan en aquellos contratos donde:

- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento (es decir, que su validez está seriamente cuestionada);
- (b) la terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
- (c) están implicadas propiedades que serán probablemente anuladas o expropiadas;
- (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
- (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.

Para poder determinar la utilidad se deberá reconocer los costos incurridos en cada avance o etapa de terminación, cargando la cuenta de resultados contra la cuenta de un balance. Esta partida representa la porción de los costos estimados y autorizados que han sido incurridos en la etapa o avance a contabilizar.

Para el caso se utilizará la cuenta de resultados: costo de obra "X", y la cuenta de balance en donde se han ido acumulando los costos incurridos: Construcción en proceso obra "X".

Para el reconocimiento de los costos, el registro contable quedaría de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	<u>Costos de la Obra</u> <u>Construcción en Proceso de la Obra</u> V/ Registro de los costos incurridos de la obra según estimaciones		XXXX	XXXX
	TOTAL		XXXX	XXXX

➤ *Cobranza*

Al efectuar el cobro de las estimaciones, realice el siguiente registro contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
DD/MM/AA	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Bancos <u>Cuentas por Cobrar</u> Estimaciones por cobrar "X" V/ Registro del cobro de la estimación, obra "X"	XXXX	XXXX	XXXX
	TOTAL		XXXX	XXXX

➤ *Escalatorias u órdenes de cambio*

Es común que los precios estimados en el presupuesto que originó el contrato deban ser modificados, debido a la inflación a que se ven sometidos los costos de la obra. Por lo general, se presentan estimaciones por separado, una por el contrato original y otra por la escalatoria u órdenes de cambio. El registro contable que origina la estimación por escalación es similar al que procede por la presentación de una estimación normal.

➤ *Determinación del Resultado del Contrato de Construcción.*

Un contrato de construcción debe ser evaluado constantemente para determinar el resultado del mismo, es decir si va generando utilidad o pérdida.

Un método para determinar este resultado es calcular los ingresos y gastos del contrato y así establecer la utilidad o pérdida del contrato.

A continuación se presenta un ejemplo del formato fácil y práctico, para establecer la etapa de terminación con sus respectivos ingresos y costos, en el caso práctico se establece un ejemplo para una mejor comprensión del tema.

Un contratista celebra un contrato de construcción el 1 de enero de 20X1. El contratista acuerda un precio fijo de 9.000 u.m. para la construcción de un puente. El cálculo inicial del contratista sobre los costos del contrato es de 8.000 u.m. El contratista estima que tomará tres años construir el puente.

El periodo contable del contratista finaliza el 31 de diciembre.

Al final del primer año del contrato (31 de diciembre de 20X1), el cálculo del contratista sobre los costos del contrato totales ha aumentado a 8.050 u.m.

En 20X2, el cliente y el contratista acuerdan una variación que aumenta los ingresos de actividades ordinarias del contrato por 200 u.m., y costos del contrato adicionales estimados en 150 u.m. Al final de 20X2, los costos incurridos incluyen 100 u.m. de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en 20X3 en la terminación del proyecto.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de

los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	20X3	20X2	20X1
	U.M.	U.M.	U.M.
Ingreso de actividades ordinarias acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación	200	200	
Total de Ingresos de actividades ordinarias	9.200	9.200	9.000
Costos incurridos a la fecha	8.200	6.168	2.093
Costos estimados para determinar	—	2.032	5.957
Costos estimados totales	8.200	8.200	8.050

El contratista calcula el grado de realización así:

	20X3	20X2	20X1
	U.M.	U.M.	U.M.
Costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha	8.200	6.068 (a)	2.093
Grado de Realización	100%	74% (b)	26% (c)

(a) 6,168 u.m. de costos incurridos menos 100 u.m. de costos correspondientes a 20X3=6068 u.m.

(b) 6,068 u.m. de costos del contrato entre 8,200 u.m. de costos totales estimados del contrato = 74% completado.

(c) 2,093 u.m. de costos del contrato entre 8,050 de costos totales estimados del contrato = 26% completado.

Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos se reconocen en los resultados de la siguiente manera:

	Acumulado	Reconocido	Reconocido
		en años	en período
		Anteriores	Actual
	u.m.	u.m.	u.m.
20X1			
Ingreso de actividades ordinarias (25% de 9000 u.m.)	2.340		2.340
Gastos (26% de 8.050 u.m.)	2.093		2.093
Ganancia	247		247
20X2			
Ingreso de actividades ordinarias (74% de 9.200 u.m.)	6.808	2.340	4.468
Gastos (74% de 8.200 u.m.)	6.068	2.093	3.975
Ganancia	740	247	493
20X3			
Ingreso de actividades ordinarias (100% de 9.200 u.m.)	9.200	6.808	2.392
Gastos	8.200	6.068	2.132
Ganancia	1.000	740	260

4.1.3.8 Información a Revelar

El renglón de Ingresos se presenta en el componente de los estados financieros denominado estado de resultados como mínimo, una entidad incluirá, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:

- 1) Los ingresos de actividades ordinarias.
- 2) Los costos incurridos en el periodo.

Las entidades presentaran un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante; desglosado por función de los gastos, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración.

Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos. La información a revelar por la entidad con propósito de información general para usuarios externos de los estados financieros debe contener:

- a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias de contratos reconocidos como tales en el periodo. La entidad revelará en sus estados financieros la cantidad de los ingresos brutos recibidos durante el periodo contable, cabe mencionar que dichos ingresos no deben estar relacionados con las aportaciones de los accionistas de la entidad.

- b) Los métodos utilizados para determinar los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo. El método que se utiliza para reconocer los

ingresos de actividades ordinarias por contratos de construcción.

- c) Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso. El método que se utiliza para medir con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado.

Una entidad presentará:

- a) Los importes brutos debidos por los clientes por contratos ejecutados, como un activo. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre: los costos incurridos más las ganancias reconocidas y la suma de las pérdidas reconocidas en el estado de resultados; aquel conjunto de contratos en los cuales los costos incurridos más las ganancias excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.

- b) Los importes brutos debidos a los clientes por contratos ejecutados como un pasivo. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre: los costos incurridos más las ganancias reconocidas y la suma de las pérdidas reconocidas en el

estado de resultados y las certificaciones realizadas; para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas)

4.1.3.9 Fundamento de las Conclusiones de NIIF PYMES FC142

FC142: "El método del contrato terminado puede producir un resultado contable potencialmente engañoso para un contratista de construcción, con años iniciales sin beneficios, seguidos del reconocimiento completo de los beneficios cuando se termine la construcción. Muchos contratistas de construcción son PYMES. La fluctuación entre grandes beneficios y años de grandes pérdidas puede aumentarse para las PYMES, porque suelen tener menos contratos que las entidades grandes. Los usuarios de los estados financieros han dicho al Concejo que, para un contratista de construcción, el método del porcentaje de terminación proporciona información que ellos encuentran más útil que el método del contrato terminado".

4.2 Caso Práctico en PLARCO S.A. DE C.V.

A continuación se muestran los siguientes casos:

▪ **Caso N°1**

Contabilización de operaciones por el Método de Porcentaje de Terminación

El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos de construcción, de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, aplicado a las empresas del municipio de Santa Ana, en más de un ejercicio contable está basado en la estimación del nivel de ejecución, determinando así la proporción de los ingresos ordinarios para cada ejercicio en los que se esté ejecutando la obra; de acuerdo a la política que tenga una entidad sobre el método que ayude a medir con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado, los métodos posibles incluyen:

1. La proporción de los costos incurridos en relación con los costos totales estimados.
2. Inspecciones del trabajo ejecutado.
3. La terminación de una proporción física del contrato de trabajo.

El Caso Práctico que se desarrolla a continuación, busca dar una solución de todas las situaciones que un contratista puede enfrentar al contabilizar sus Ingresos, registro de anticipos, sus costos relacionados, liquidación del contrato e ingresos al final del periodo ; los posibles métodos a utilizar para medir con suficiente fiabilidad el trabajo ejecutado basado en los puntos que la NIIF para Pymes expone en su contexto, así como las políticas a utilizar en base a dicha norma, lo cual nos ayudará a comprender mejor las posibles situaciones que las empresas constructoras del departamento de Santa Ana se enfrentan, elaborando los registros contables correspondientes provenientes de un Contrato de Construcción, en los siguientes casos: cuando un contrato cubre varios activos y cuando un grupo de contratos deberá tratarse como un único contrato.

CONTRATO A PRECIO ALZADO

a) Cuando un contrato cubre varios activos.

Método: *Proporción de los costos incurridos en relación con los costos totales estimados.*

Según la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades, cuando un contrato cubre la construcción de varios activos, que han sido negociados

individualmente y pueden identificarse sus costos e ingresos separadamente, cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado.

La empresa Presta Ágil, S.A dedicada al servicio de productos financieros, decide expandirse por lo cual decide construir 3 edificios, que formarán parte de un gran centro financiero, funcionando como sede central. La junta directiva de la compañía financiera acuerda contratar el proyecto de construcción con la empresa PLARCO, S.A. de C.V., para lo cual se firma un contrato de construcción a precio alzado entre las partes que durará 1 año, se iniciará en Marzo 2012, y se espera que la obra concluya en Marzo 2013.

El 03 de Marzo de 2012 se firma el contrato de construcción entre las partes, la cantidad inicialmente pactada en el contrato es de \$2,567,796.03 (precio sin IVA) según cuadro de oferta presentado.

OFERTA DE CONTRATO DE LOS EDIFICIOS

Descripción de la Obra	Precio Total (US \$)
Edificio #1	\$288,743.58
Edificio #2	\$307,637.71
Edificio #3	\$ 1,971,414.74
Total del Contrato	\$ 2,567,796.03

Además la cantidad inicialmente pactada como anticipo es del 30 % sobre el precio del contrato de cada edificio a construir. El año de duración del contrato, abarca dos ejercicios contables, en los cuales se dieron los siguientes eventos:

Año 2012

1. Se reconoce el anticipo del 30% recibido por el inicio del proyecto.

2. Se inicia la obra comprando materiales (considerado dentro de la primera estimación) relacionados a la construcción de cada activo, y costos indirectos de fabricación por \$ 844,603.57 (sin IVA) los cuales se desglosan de la siguiente manera:

Descripción de la Obra	Costos
Edificio #1	\$ 94,974.00
Edificio #2	\$ 101,188.68
Edificio #3	\$ 648,440.89
Totales	\$ 844,603.57

Los costos totales estimados del proyecto ascienden a \$1,797,457.22

3. Al 27 de Diciembre de 2012 los costos relacionados en mano de obra ascienden a \$575,000.00 los cuales han sido considerados dentro de la primera estimación.
4. El 28 de Diciembre de 2012 se compran materiales directos (Cemento y Hierro), que se utilizarán en el siguiente año, la compra haciende a \$527,138.35 (sin IVA).
5. El 29 de Diciembre de 2012 el ingeniero residente de la obra, supervisa la construcción de las ventanas del Edificio "1" y evalúa que no cumplen con las medidas establecidas en las especificaciones del contrato y que el constructor debía volver a realizarlo con las normas establecidas. En la bitácora del proyecto describió tal situación para dejar en evidencia lo sucedido.

El costo de las ventanas que habían sido construidas en el edificio #1 tiene un valor de \$ 1,932.00 el cual ya se contabilizó como costo del proyecto.

El constructor determinó, que la construcción de las ventanas cumpliendo las especificaciones descritas en el contrato, tendría un costo de: \$2,254.00, a continuación el detalle de gastos:

Materiales	\$676.20
Mano de Obra	\$676.20
Costos Indirectos	\$901.60
Total	\$2,254.00

- *DESARROLLO AÑO 2012*

CONTABILIZACIÓN DEL ANTICIPO

Política: La empresa PLARCO, S.A. de C.V. tiene como política percibir el 30 % en concepto de anticipos del monto total del contrato de construcción, y registrarlos en la cuenta contable "anticipos de clientes".

Procedimiento: Cálculo del anticipo

Valor del contrato \$ 2, 567,796.03 X 30 % = \$ 770,338.81

Para determinar el valor del IVA en la contabilización del anticipo se procede de la siguiente manera:

\$ 770,338.81*13 % (IVA) = \$100,144.05

Descripción de la Obra	Precio por Edificio (US \$)	Anticipo 30%
Edificio #1	\$288,743.58	\$86,623.07
Edificio #2	\$307,637.71	\$92,291.31
Edificio #3	\$ 1,971,414.74	\$591,424.42
	\$ 2,567,796.03	\$770,338.81

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
03/03/2012	<u>Efectivos y Equivalentes</u>		\$870,482.86	
	Banco HSBC	\$870,482.86		
	<u>Anticipo de Clientes</u>			\$770,338.86
	Proyecto Presta Ágil S.A. Construcción de 3 edificios	\$770,338.86		
	<u>IVA-Debito Fiscal</u>			\$100,144.05
	V/ Registro del anticipo del 30% del contrato de Construcción.			
	TOTAL		\$870,482.86	\$870,482.86

COMPRA DE MATERIALES

Política: Los costos por compra de materiales relacionados a la construcción del proyecto se contabilizarán en la cuenta

construcciones en proceso, ya que forman parte del costo final del bien.

Procedimiento: Cuando se realicen pagos en concepto de adquisición de materiales, la empresa contabilizará todos los desembolsos en la cuenta construcciones en proceso, sub-cuenta materiales.

Cálculos

Valor de compra \$ 844,603.57 * 13 % (IVA) = \$ 109,798.46

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
10/03/2012	<u>Construcciones en Proceso</u> Materiales Edificio #1 Edificio #2 Edificio #3	\$94,974.00 \$101,188.68 \$648,440.89	\$844,603.57	
	<u>IVA-Crédito Fiscal</u> <u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC		\$109,798.46	\$954,402.03
	V/ Registro de los costos derivados de la compra de materiales	\$954,402.03		
	TOTAL		\$954,402.03	\$954,402.03

PAGO DE MANO DE OBRA RELACIONADA AL CONTRATO

Política: Los costos de mano de obra relacionados a la construcción del proyecto se contabilizarán en la cuenta construcciones en proceso, ya que forman parte del costo final del bien.

Procedimiento: Cuando se realicen pagos en concepto de mano de obra, la empresa contabilizará todos los desembolsos en la cuenta construcciones en proceso, sub cuenta mano de obra.

Nota: Las Retenciones legales que describe este ejercicio son de ISSS y AFP, no se efectuó retención de Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta que los salarios que se pagan no proceden a ningún descuento del mismo por ser inferiores al límite de \$487.60 mensuales.

Cálculo de Retenciones Legales

$$\text{ISSS} = \$ 575,000.00 \times 3\% = \$17,250.00$$

$$\text{AFP} = \$ 575,000.00 \times 6.25\% = \$35,937.50$$

Cálculo de las cuotas patronales por pagar

$$\text{ISSS} = \$ 575,000.00 \times 7.5\% = \$43,125.00$$

$$\text{AFP} = \$ 575,000.00 \times 6.75\% = \$38,812.50$$

Descripción de la Obra	Costos
Edificio #1	\$86,250.00
Edificio #2	\$115,000.00
Edificio #3	\$373,750.00
	\$575,000.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
27/12/2012	<u>Construcciones en Proceso</u> Mano de Obra		\$575,000.00	
	Edificio #1	\$ 86,250.00		
	Edificio #2	\$ 115,000.00		
	Edificio #3	\$ 373,750.00		
	<u>Retenciones Legales</u>			\$ 53,187,50
	ISSS	\$ 17,250.00		
	AFP	\$ 35,937.00		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			\$ 81,937.00
	Cuota Patronal ISSS	\$ 43,125.00		
	Cuota Patronal AFP	\$ 38,812.50		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$439,875.00
	Banco HSBC	\$ 439,875.00		
	V/ Registro de la Mano de Obra			
	TOTAL		\$575,000.00	\$575,000.00

CONTABILIZACIÓN DE COSTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD FUTURA

DEL CONTRATO

Política: La compra de materiales a utilizar en otro período contable diferente al de la fecha de la transacción, se contabilizarán como un activo, en la cuenta de inventario de materiales.

Procedimiento: Cuando se compren materiales a utilizar para la construcción de un proyecto y tales materiales serán utilizados en un ejercicio contable diferente al de la fecha de la compra, se registrarán como un activo y no como costos incurridos en el periodo, ya que tales materiales no han sido utilizados aún en la ejecución del proyecto, pero se espera utilizarlos en una fecha futura.

Compra de materiales el 28 de Diciembre de 2012 hacer utilizados el siguiente año por un valor de:

\$ 527,138.85 (sin IVA).

Cálculos: $\$ 527,138.85 * 13 \%(\text{IVA}) = \$ 68,528.05$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
28/12/2012	<u>Inventarios</u> Materiales para Proyecto	\$527,138.85	\$527,138.85	
	<u>IVA- Crédito Fiscal</u>		\$ 68,528.05	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC	\$595,666.90		\$595,666.90
	V/ Registro de la compra de materiales para ser utilizados durante el próximo ejercicio contable			
	TOTAL		\$595,666.90	\$595,666.90

RECONOCIMIENTO DE UN GASTO CUANDO LA RECUPERACIÓN DE UN COSTO NO ES PROBABLE

Política: La empresa reconocerá inmediatamente como gasto, cualquier costo que no pueda ser recuperable ni atribuido a la construcción de un proyecto.

Procedimiento: Cuando existan costos que no pueden ser relacionados a la construcción de un proyecto de construcción y tales costos no puedan ser recuperables, se reconocerán inmediatamente como gastos y se contabilizarán como gastos del periodo.

El costo de las ventanas que habían sido construidas en el edificio #1, tiene un valor de \$1,932.00 el cual ya se contabilizó como costo del proyecto.

El nuevo costo por la construcción de las ventanas nuevamente asciende a: \$ 2,254.00 (sin IVA) y se desglosa de la siguiente manera:

Materiales	\$627.20
Mano de Obra	\$627.20
Costos Indirectos	\$901.60
TOTAL	\$2,254.00

El valor de \$2,254.00 se contabilizará como gasto; pues no forma parte del Costo del Proyecto.

Cálculos: $(\$ 676.20 + \$ 901.60) * 13 \%(\text{IVA}) = \$ 205.11$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
29/12/2012	Gastos de Operación		\$2,254.00	
	Otros Gastos de Proyectos	\$2,254.00		
	IVA- Crédito Fiscal		\$205.11	
	Efectivo y Equivalentes			\$2,459.11
	Banco HSBC	\$2,459.11		
	V/ Reconocimiento del gasto por haber construido las ventanas fuera de las especificaciones establecidas en el contrato			
	TOTAL		\$2,459.11	\$2,459.11

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS PROVENIENTES DE CONTRATOS
DE CONSTRUCCIÓN

Política: La compañía Contratista, PLARCO S.A. de C.V. tiene como política medir con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado utilizando el método de proporción de costos incurridos en relación con los costos totales estimados. Para proceder a reconocer los ingresos de actividades ordinarias se registrará de acuerdo al porcentaje de avance de obra realizado del período en que se informa.

Procedimiento: Para determinar el porcentaje de realización del contrato, se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Porcentaje de Avance} = \frac{\text{Costos Reales Incurridos}}{\text{Costos Estimados}}$$

El 31 de Diciembre de 2012 la compañía PLARCO, S.A. de C.V. determina el grado de realización del proyecto, calculando la proporción de los costos del contrato incurridos hasta la fecha. Sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de la información financiera durante el período de construcción es el siguiente:

RESUMEN	AÑO 2012	AÑO 2013
Ingreso de actividades ordinarias al inicio del contrato	\$ 2,567,796.03	\$ 2,567,796.03
Costos del contrato hasta la fecha	\$ 1,419,603.57	\$ 1,797,457.22
Costos Estimados para terminar el contrato	\$ 377,853.65	0.00
Costos Totales Estimados	\$ 1,797,457.22	\$ 1,797,457.22
Ganancia Total Estimada	\$ 770,338.81	\$ 770,338.81
Porcentaje de Realización	78.98%	100%

El porcentaje de realización del contrato es calculado de la siguiente manera:

$$\text{Porcentaje de Avance} = \frac{\text{Costos Reales Incurridos}}{\text{Costos Estimados}}$$

$$\text{Año 2012} = \frac{\$ 1,419,603.57}{\$ 1,797,457.22} = 0.789784343 * 100 = 78.98\%$$

$$\text{Año 2013} = \frac{\$ 1,797,457.22}{\$ 1,797,457.22} = 1.00 * 100 = 100\%$$

Los valores de ingresos, gastos y utilidades presentadas en el estado de resultados, en cada año se efectúan de la siguiente manera:

AÑO 2012		
RESUMEN	ACUMULADO	RECONOCIDO EN EL EJERCICIO CORRIENTE
Ingresos Ordinarios (\$2,567,796.03*78.98%)	\$ 2,028,045.30	\$ 2,028,045.30
Gastos (\$1,797,457.22*78.98%)	\$ 1,419,631.71	\$ 1,419,631.71
Ganancia (\$ 770,338.81*78.98%)	\$608,413.59	\$608,413.59

Según el Método de Porcentaje de Terminación, los ingresos y los costos deben reconocerse en la proporción en que se va ejecutando la obra misma y el cálculo para reconocer los ingresos por cada año sería el siguiente:

CONTABILIZACIÓN DEL COSTO RELACIONADO AL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

AÑO 2012

Los costos incurridos en la ejecución de cada activo que forma parte del contrato son:

Costos Contrato de Construcción (Materiales, Mano de Obra)	Monto
Edificio #1	\$ 181,224.00
Edificio #2	\$ 216,188.68
Edificio #3	\$ 1,022,190.89
Total	\$ 1,419,603.57

Se realiza el reconocimiento de los costos de construcción incurridos en el año 2012 del proyecto de Presta Ágil, S.A.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	Costos de Construcción		\$844,603.57	
	Materiales			
	Edificio #1	\$94,974.00		
	Edificio #2	\$101,188.68		
	Edificio #3	\$648,440.89		
	Construcciones en Proceso			\$844,603.57
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$844,603.57		
	V/ Registro de los costos relacionados con la construcción de los tres edificios			
	TOTAL		\$844,603.57	\$844,603.57

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	Costos de Construcción		\$575,000.00	
	Mano de Obra			
	Edificio #1	\$86,250.00		
	Edificio #2	\$115,000.00		
	Edificio #3	\$373,750.00		
	Construcciones en Proceso			\$575,000.00
	Proyecto Presta Ágil S.A de C.V.	\$575,000.00		
	V/ Registro de los costos relacionados con la construcción de los tres edificios			
	TOTAL		\$575,000.00	\$575,000.00

CONTABILIZACIÓN DE INGRESO AÑO 2012

Anticipo \$ 770,338.81* 78.98 % = \$ 608,413.59
 Estimación del año 2012 \$ 1,419,631.71
 Ingresos \$ 2,028,045.30

Débito Fiscal

\$ 1,419,631.71* 13 % = \$ 184,552.12

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	<u>Efectivo y</u> <u>Equivalentes</u>		\$1,604,143.64	
	Banco HSBC	\$1,604,143.64		
	<u>Anticipo de</u> <u>Clientes</u>		\$ 608,413.59	
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$ 608,413.59		
	<u>IVA-Débito</u> <u>Fiscal</u>			\$ 184,552.12
	<u>Ingresos de</u> <u>Construcción</u>			\$ 223,080.57
	Edificio #1	\$ 223,080.57		
	<u>Ingresos de</u> <u>Construcción</u>			\$ 243,360.61
Edificio #2	\$ 243,360.61			
<u>Ingresos de</u> <u>Construcción</u>			\$1,561,563.93	
Edificio #3	\$1,561,563.93			
V/ Reconocimiento de los ingresos por avance de un 78.98% de la obra				
TOTAL			\$2,212,557.23	\$2,212,557.23

LIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO CONTABLE 2012

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	<u>Ingresos de Construcción</u>		\$2,028,045.30	
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$2,028,045.30		
	<u>Costos de Construcción</u>			\$1,419,631.71
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$1,419,631.71		
	<u>Utilidad del Proyecto</u>			\$ 608,413.59
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$608,413.59		
	V/ Cierre del Ejercicio Contable 2012			
	TOTAL		\$2,028,045.30	\$2,028,045.30

COMPRA DE MATERIALES AÑO 2013

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
20/01/2013	Construcciones en Proceso		\$ 94,463.42	\$106,743.66
	Materiales			
	Edificio #1	\$ 12,059.03		
	Edificio #2	\$ 14,285.65		
	Edificio #3	\$ 68,018.74		
	<u>IVA-Crédito Fiscal</u>		\$ 12,280.24	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			
	Banco HSBC	\$106,743.66		
	V/ Registro de los costos relacionados a la construcción de los edificios de Presta Ágil S.A.			
	TOTAL		\$106,743.66	\$106,743.66

PAGO DE MANO DE OBRA RELACIONADA AL CONTRATO

Nota: Las Retenciones legales que describe este ejercicio son de ISSS y AFP, no se efectuó retención de Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta que los salarios que se pagan no proceden a ningún descuento del mismo por ser inferiores al límite de \$487.60 mensuales.

Cálculo de las retenciones legales

ISSS = \$283,390.23 X 3% = \$ 8,501.71

AFP = \$283,390.23 X 6.25% = \$ 17,711.89

Cálculo de las cuotas patronales

ISSS = \$283,390.23 X 7.5% = \$ 21,254.00

AFP = \$283,390.23 X 6.75% = \$ 19,128.82

Descripción de la Obra	Costos
Edificio #1	\$36,177.08
Edificio #2	\$43,156.95
Edificio #3	\$204,056.21
	\$283,390.24

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
20/01/2013	<u>Construcciones en Proceso</u> Mano de Obra Edificio #1 Edificio #2 Edificio #3	\$ 36,177.08 \$ 43,156.95 \$204,056.21	\$283,390.24	
	<u>Retenciones Legales</u> ISSS AFP	\$ 8,501.71 \$ 17,711.89		\$ 26,213.60
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u> Cuota Patronal ISSS Cuota Patronal AFP	\$ 21,254.00 \$ 19,128.82		\$ 40,382.82
	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC V/ Registro de la Mano de Obra	\$171,793.82		\$ 171,793.82
	TOTAL		\$283,390.24	\$283,390.24

CONTABILIZACIÓN DEL COSTO RELACIONADO AL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

AÑO 2013

Los costos incurridos en la ejecución de cada activo que forma parte del contrato son:

Costos Contrato de Construcción (Materiales, Mano de Obra)	Monto
Edificio #1	\$48,236.11
Edificio #2	\$57,542.60
Edificio #3	\$272,074.95
Total	\$377,853.66

Se realiza el reconocimiento de los costos de construcción incurridos en el año 2012 del proyecto de 3 edificios propiedad de Presta Ágil, S.A.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
03/02/2013	Costos de Construcción		\$94,463.42	
	Materiales			
	Edificio #1	\$12,059.03		
	Edificio #2	\$14,385.65		
	Edificio #3	\$68,018.74		
	Construcciones en Proceso			\$94,463.42
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$94,463.42		
	V/ Registro de los costos relacionados con la construcción de los tres edificios			
	TOTAL		\$94,463.42	\$94,463.42

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
03/02/2013	Costos de Construcción		\$283,390.24	
	Mano de Obra			
	Edificio #1	\$36,177.08		
	Edificio #2	\$43,156.95		
	Edificio #3	\$204,056.21		
	Construcciones en Proceso			\$283,390.24
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$283,390.24		
	V/ Registro de los costos relacionados con la construcción de los tres edificios			
	TOTAL		\$283,390.24	\$283,390.24

LIQUIDACIÓN DEL PROYECTO CONTRATO A PRECIO ALZADO

El porcentaje de realización para este año es de 100% determinado por la relación de los costos reales entre los costos estimados del contrato, por la liquidación del contrato. Los cálculos se presentan a continuación:

Cálculos:

Costos reales del contrato: \$ 1, 797,457.22

Costos estimados del contrato: \$ 1, 797,457.22

Porcentaje de realización: 100%, avance de un 21.02%

de la obra

Ingresos del contrato: \$ 2, 567,796.03
 Reconocimiento de Ingresos: \$ 539,750.72
 (\$2,567,796.03x 21.02%)

Los valores de ingresos, gastos y utilidades presentadas en el estado de resultados, en cada año se efectúan de la siguiente manera:

AÑO 2013		
RESUMEN	ACUMULADO	RECONOCIDO EN EL EJERCICIO CORRIENTE
Ingresos Ordinarios (\$2,567,796.03*21.02%)	\$ 2,028,045.30	\$ 539,750.73
Gastos (\$1,797,457.22*21.02%)	\$ 1,419,631.71	\$ 377,825.51
Ganancia (\$ 770,338.81*21.02%)	\$608,413.59	\$ 161,925.22

Contabilización de Ingreso: Liquidación del Contrato

Anticipo \$ \$ 770,338.81* 21.02%= \$ 161,925.22
 Liquidación del Contrato \$ 377,825.22
 Ingresos \$ 539,750.44

Débito Fiscal

\$ 377,825.22* 13 % =

\$ 49,117.28

El registro contable por la liquidación del contrato se efectúa de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
03/02/2013	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$426,982.98	
	Banco HSBC	\$426,982.98		
	<u>Anticipo de Clientes</u>		\$161,925.22	
	Proyecto Presta Ágil S.A.	\$161,925.22		
	<u>IVA-Débito Fiscal</u>			\$ 49,117.28
	<u>Ingresos de Construcción</u>			\$ 59,377.00
	Edificio #1	\$ 59,377.00		
	<u>Ingresos de Construcción</u>			\$ 64,774.91
Edificio #2	\$ 64,774.91			
<u>Ingresos de Construcción</u>			\$415,639.01	
Edificio #3	\$415,639.01			
V/ Reconocimiento de los ingresos por la liquidación del contrato con Presta Ágil S.A.				
	TOTAL		\$588,908.20	\$588,908.20

LIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO CONTABLE 2013

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2013	<u>Ingresos de Construcción</u> Proyecto Presta Ágil S.A.	\$539,750.44	\$539,750.44	\$377,825.22
	<u>Costos de Construcción</u> Proyecto Presta Ágil S.A.	\$377,825.22		
	<u>Utilidad del Proyecto</u> Proyecto Presta Ágil S.A.	\$161,925.22		
	V/ Cierre del Ejercicio Contable 2013			
	TOTAL		\$539,750.44	\$539,750.44

▪ **Caso N°2**

CUANDO UN GRUPO DE CONTRATOS DEBE TRATARSE COMO UN ÚNICO CONTRATO

Método: *La terminación de una proporción física de la transacción del contrato de trabajo.*

Según la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas entidades, cuando un grupo de contratos con uno o más clientes se negocia como un único paquete y además los contratos están estrechamente relacionados, ya sea porque se ejecutan simultáneamente o en secuencia continua, el grupo de contratos deberá tratarse como un solo contrato.

La empresa Constructora, S.A. de C.V. bajo un análisis técnico que realizó el 12 de Marzo de 2009, determinó que la construcción del Complejo habitacional llamado "El Edén" compuesto de 15 residencias; es más factible realizarlo por medio de la segmentación de las siguientes actividades:

Numero	Etapa	Monto	N° De Contrato	Contratista
1	Terracería	\$141,593.89	N°-02-09- TERRACERÍA	PLARCO, S.A. De C.V
2	Obra Civil	\$314,115.90	N°-02-09- OBRA CIVIL GRIS	PLARCO, S.A. De C.V
3	Suministro Eléctrico	\$166,889.30	N°-02-09- SUMINISTRO ELÉCTRICO	Gbm Electric, S.A De C.B.
4	Acabados	\$128,987.59	N°-02-09- ACABADOS	Decorin, S.A. De C.V.
TOTAL		\$751,586.68		

A la empresa PLARCO, S.A. de C.V., se le adjudicaron 2 etapas, que equivalen a un monto de \$455,709.79 celebrando contrato recibiendo un 30% de anticipo de las etapas de Terracería y Obra Civil para poder ejecutarlas; el tiempo estimado para poder ejecutar las etapas es de 6 meses, el cual al finalizar en su totalidad de la ejecución de la obra se cancelara el monto contratado.

En los 6 meses de duración de los contratos, se dieron los siguientes eventos

1. Se reconoce el anticipo recibido por el inicio del proyecto.
2. A principios del mes de Abril se da por iniciado el proyecto en la primera fase, que a finales del mes se reconocieron

costos relacionados a la etapa de terracería por un monto de \$92,036.03.

3. Se reconocen los ingresos relacionados a la etapa de terracería.

Luego en la fase de obra gris se registraron a un mes de finalizado el proyecto costos por un monto de \$204,175.33.
Se reconocen los ingresos relacionados a la etapa de gris.

DESARROLLO

CONTABILIZACIÓN DEL ANTICIPO PARA LAS DOS ETAPAS DEL PROYECTO

Política: La empresa PLARCO, S.A. de C.V. tiene como política percibir el 30% en concepto de anticipos del monto total del contrato de construcción, y registrarlos en la cuenta contable "anticipos de clientes".

Procedimiento

Cálculos del anticipo:

Anticipo etapa 1 (Etapa de Realización 1 mes)

Monto contratado \$141,593.89 X 0.30 = \$42,478.17 IVA incluido

Anticipo etapa 2 (Etapa de Realización 5 meses)

Monto contratado \$ 314,115.90 X 0.30 = \$94,234.77 IVA incluido

Anticipo etapa 1 =	\$ 42,478.17	Precio sin IVA: \$ 136,712.94/1.13=\$ 120,984.90
Anticipo etapa 2 =	\$ 94,234.77	IVA Débito: \$ 120,984.90*13 %=\$ 15,728.04
Total	\$ 136,712.94	

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/04/2012	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC	\$136,712.94	\$136,712.94	
	<u>Anticipos de Clientes</u> Complejo habitacional El Edén	\$120,984.90		\$120,984.90
	<u>IVA-Débito Fiscal</u> v/ Registro del 30% de anticipo del contrato del proyecto complejo habitacional El Edén.			\$ 15,728.04
	Total		\$136,712.94	\$136,712.94

CONTABILIZACIÓN DEL COSTO RELACIONADO AL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

(PRIMERA ETAPA - TERRACERÍA)

Los costos incurridos en esta etapa, se presentan a continuación:

Costos Contrato Construcción-Terracería	Monto
Alquiler maquinaria	\$28,750.00
Pago de operarios de maquinaria	\$ 4,370.00
Compra de material selecto para compactar	\$53,475.00
Pétreos	\$ 5,441.03
Total general	\$92,036.03

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2012	<u>Construcciones en Proceso</u>		\$92,036.03	
	Materiales	\$87,666.03		
	Complejo habitacional El Edén			
	Mano de Obra	\$ 4,370.00		
	Complejo habitacional El Edén			
	<u>IVA-Crédito Fiscal</u>		\$11,964.68	
	<u>Retenciones Legales</u>			\$ 404.23
	ISSS	\$ 131.10		
	AFP	\$ 273.13		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			\$ 532.73
	C. Patronal ISSS	\$ 327.75		
	C. Patronal AFP	\$ 294.98		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$103,596.48
	Banco HSBC	\$103,596.48		
	v/ Compra de materiales del proyecto complejo habitacional El Edén 1ª Etapa			
	Total		\$104,000.71	\$104,000.71

CONTABILIZACIÓN DEL COSTO RELACIONADO AL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

(PRIMERA ETAPA - TERRACERÍA)

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	Costos de Construcción Materiales Complejo habitacional El Edén	\$92,036.03	\$92,036.03	
	Construcciones en Proceso Complejo habitacional El Edén	\$92,036.03		\$92,036.03
	v/ Registro de los costos relacionados con el proyecto complejo habitacional El Edén.			
	Total		\$92,036.03	92,036.03

CONTABILIZACIÓN DE INGRESO LIQUIDACIÓN DE LA PRIMERA ETAPA

(TERRACERÍA)

Terminada la primera fase se pasa a reconocer el ingreso obtenido hasta la fecha, los dos contratos están estrechamente relacionados que la norma NIIF para Pymes, enfatiza que deberá tratarse como si fuera un solo contrato.

Cálculo del ingreso

Anticipo etapa 1 (Etapa de Realización 1 mes)

Monto contratado \$ 141,593.89 X 0.30 = \$42,478.17 IVA incluido

\$42,478.17 / 1.13 = \$37,591.30

Ingresos

Débito Fiscal

Amortización del Anticipo	\$ 37,591.30	\$ 87,713.03* 13% = \$ 11,402.69
Liquidación etapa 1	<u>\$ 87,713.03</u>	
Ingresos	\$125,304.33	

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2012	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC	\$ 87,713.03	\$ 87,713.03	
	<u>Anticipos de Clientes</u> Complejo habitacional El Edén	\$ 37,591.30	\$ 37,591.30	
	<u>IVA-Débito Fiscal</u>			\$ 11,402.69
	<u>Ingresos de Construcción</u> Etapa de Terracería v/ Reconocimiento de ingresos ordinarios provenientes de contratos de construcción de la primera etapa del proyecto complejo habitacional El Edén.	\$125,304.33		\$125,304.33
	Total		\$136,707.02	\$136,707.02

Los costos incurridos en esta la segunda etapa, se presentan a continuación:

Costos Contrato Construcción-Obra Gris	Monto
Materiales	\$ 92,575.00
Mano de Obra	\$ 86,250.00
Costos Indirectos de Fabricación	\$ 25,350.33
Total general	\$ 204,175.33

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2012	Construcciones en Proceso		\$204,175.33	
	Materiales Complejo habitacional El Edén	\$117,925.33		
	<u>Mano de Obra</u> Complejo habitacional El Edén	\$ 86,250.00		
	<u>IVA-Crédito Fiscal Retenciones Legales</u>		\$ 15,330.29	\$ 7,978.13
	ISSS	\$ 2,587.50		
	AFP	\$ 5,390.62		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			\$ 12,290.63
	C. Patronal ISSS	\$ 6,468.75		
	C. Patronal AFP	\$ 5,821.88		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 199,236.86
	Banco HSBC v/ Compra de materiales del proyecto complejo habitacional El Edén 2ª Etapa	\$ 199,236.86		
	Total		\$219,505.62	\$219,505.62

CONTABILIZACIÓN DEL COSTO RELACIONADO AL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

(SEGUNDA ETAPA - CONSTRUCCIÓN DE OBRA CIVIL -GRIS)

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	Costos de Construcción		\$219,505.62	
	Materiales Complejo habitacional El Edén	\$117,925.33		
	Mano de Obra Complejo habitacional El Edén	\$ 86,250.00		
	Construcciones en Proceso			\$219,505.62
	Complejo habitacional El Edén	\$219,505.62		
	v/ Registro de los costos relacionados con el proyecto complejo habitacional El Edén 2ª Etapa			
	Total		\$219,505.62	\$219,505.62

CONTABILIZACIÓN DE INGRESO LIQUIDACIÓN DE LA SEGUNDA ETAPA

(OBRA GRIS)

Cálculo del ingreso

Anticipo etapa 2 (Etapa de Realización 5 meses)

Monto contratado \$ 314,115.90 X 0.30 = \$94,234.77 IVA

incluido \$94,234.77 / 1.13 = \$ 83,393.60

Ingresos

Amortización

del Anticipo

Liquidación

etapa 2

Ingresos

\$ 83,393.60

\$194,585.07

\$277,978.67

Débito Fiscal

\$ 194,585.07 X 13% = \$ 25,296.06

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/09/2012	<u>Efectivo y</u>		\$194,585.07	
	<u>Equivalentes</u>			
	Banco HSBC	\$194,585.07		
	<u>Anticipos de</u>			
	<u>Clientes</u>		\$ 72,516.18	
	Complejo			
	habitacional	\$ 83,393.60		
	El Edén			
	<u>IVA-Débito</u>			\$ 25,296.77
	<u>Fiscal</u>			
	<u>Ingresos de</u>			
	<u>Construcción</u>			\$277,978.67
	Terminación de			
	una Proporción	\$277,978.67		
	Física			
	v/			
	Reconocimiento			
	de ingresos			
	ordinarios			
	provenientes			
	de contratos			
	de			
	construcción			
	de la primera			
	etapa del			
	proyecto			
	complejo			
	habitacional			
	El Edén.			
	Total		\$303,275.44	\$303,275.44

▪ **Caso N°3**

CUANDO EL DESENLACE DE UN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN NO SE PUEDA ESTIMAR CON SUFICIENTE FIABILIDAD.

Política: Cuando en un contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida que sea probable recuperar los costos incurridos de un contrato. La empresa reconocerá los costos del contrato como un gasto del período.

Procedimiento: Si un contrato no se puede estimar con suficiente fiabilidad, pero es probable recuperar los costos del contrato, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias, en la misma proporción de los costos incurridos; y se reconocerán los costos del contrato como gastos del período.

El 26 de agosto de 2012, la empresa PLARCO S.A. de C.V. firmó contrato con la ONG Mensajeros de la Paz, dicho contrato consistía en la perforación y construcción de un pozo para abastecer de agua al cantón El Desierto. Dicha construcción tendrá un costo de \$53,498.00, requiriendo en concepto de anticipo el 30% y el resto al final de la ejecución del proyecto.

Detalle de costos del contrato de construcción de la obra:

Estudio técnico	Monto	Porcentaje
Análisis de Suelo	\$ 2,199.37	
Factibilidad del lugar	\$ 2,199.37	
Totales	\$ 4,398.74	11.03%

Perforación y Construcción	Monto	Porcentaje
Realización de pilotes con perforadora HP-3000	\$ 26,944.50	67.58%
Construcción del pozo	\$ 8,528.40	21.39%
Totales	\$ 35,472.90	88.97%

CONTABILIZACIÓN DEL COSTO INCURRIDO DEL CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN

Estudio Técnico

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
26/08/2012	Construcciones en Proceso Costos Indirectos de Fabricación Proyecto ONG Mensajeros de la Paz	\$ 4,398.74	\$ 4,398.74	
	IVA-Crédito Fiscal Efectivo y Equivalentes		\$ 571.84	\$ 4,970.58
	Banco HSBC v/ Compra de materiales del proyecto ONG Mensajeros de la Paz	\$ 4,322.25		
	Total		\$ 4,970.58	\$ 4,970.58

Realización de pilotes con perforadora HP-3000

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
26/08/2012	<u>Construcciones en Proceso</u>		\$ 26,944.50	
	Materiales	\$ 26,944.50		
	Proyecto ONG Mensajeros de la Paz			
	<u>IVA-Crédito Fiscal</u>		\$ 3,502.78	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 30,447.28
	Banco HSBC	\$ 30,447.28		
	v/ Compra de materiales del proyecto ONG Mensajeros de la Paz			
	Total		\$ 30,447.28	\$ 30,447.28

Luego de transcurrido 1 mes, la empresa PLARCO, S.A. de C.V., determina que no existe evidencia de ningún pozo en la zona, y que por tanto no es posible la construcción, incurriendo en 78.61% de los costos estimados (estudio técnico y realización de pilotes con perforadora)

Cálculo del gasto:

$$\$4,398.00 + \$ 26,944.50 = \$31,343.24$$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
26/08/2012	<u>Gastos de Operación</u>		\$31,343.24	
	Otros Gastos de Proyectos	\$31,343.24		
	<u>Construcciones en Proceso</u>			
	Costos Indirectos de Fabricación	\$ 4,398.00		
	Materiales	\$26,944.50		\$31,343.24
	v/ Reconocimiento de gastos, por contrato de ONG Mensajeros de la Paz			
	Total		\$31,343.24	\$31,343.24

Cálculo del Ingreso recuperable:

De los \$53,498.00 solamente logrará recuperar un 78.61%, por lo tanto el ingreso se recuperará en este porcentaje, calculándose de la siguiente forma:

$$\$ 53,498.00 * 78.61\% = \$ 42,054.78$$

Ingresos

Amortización del Anticipo (\$46,520 * 30%)	\$16,049.40
Liquidación ingreso recuperable (\$36,569.37-13,956)	\$26,005.38
Total de Ingresos recuperable	\$42,054.78

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
26/08/2012	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC	\$25,553.11	\$29,386.08	
	<u>Anticipos de Clientes</u> Proyecto ONG Mensajeros de la Paz	\$16,049.40	\$16,049.40	
	<u>Ingresos de Construcción</u> Proyecto ONG Mensajeros de la Paz	\$42,054.78		\$42,054.78
	<u>IVA-Débito Fiscal</u> v/ Reconocimiento de ingresos recuperables			\$ 3,380.70
	Total		\$45,435.48	\$45,435.48

RECONOCIMIENTO DE GASTO POR LA INCOBRABILIDAD DE UN INGRESO YA RECONOCIDO DE ACTIVIDADES ORDINARIAS.

Política: Cuando exista incobrabilidad de un ingreso de actividades ordinarias ya reconocido, la empresa reconocerá la cuenta incobrable como un gasto y no como un ajuste al ingreso.

Procedimiento: Cuando la empresa ya reconoció ingresos de actividades ordinarias provenientes de un contrato de construcción, y la cobrabilidad de tales ingresos deja de ser probable, no se realizará un ajuste a la cuenta ya reconocida como ingreso, sino que se reconocerá el importe incobrable como un gasto.

El 01 de Octubre de 2012 la empresa PLARCO, S.A. de C.V, liquida proyecto de la empresa Los Almendros, S.A. Por un monto de \$286,989.02

Al 30 de diciembre de 2012, se han agotado todas las gestiones de cobro, el cual todas han sido fallidas porque la empresa se declaró en quiebra, el contador de PLARCO S.A. de C.V. sugiere que, en base a la política establecida, el monto se declare incobrable.

Monto de cuentas incobrables a la empresa Los Abetos, S.A.

Cuentas por cobrar = \$ 286,989.02 (con IVA)

Cálculo

Ingreso (sin IVA) \$253,972.58

Débito Fiscal \$ 253,972.58 x 13%= \$ 33,016.43

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/10/2012	Cuentas por Cobrar		\$286,989.02	
	Los Almendros	\$286,989.02		
	Ingresos de Construcción			\$253,972.58
	Construcción	\$253,972.58		
	IVA-Débito Fiscal			\$ 33,016.44
	v/ Liquidación de Proyecto Los Almendros			
	Total		\$286,989.02	\$286,989.02

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/12/2012	Gastos de Operación		\$286,989.02	
	Cuentas Incobrables Los Almendros, S.A. de C.V.	\$286,989.02		
	Estimación para Cuentas Incobrables			\$286,989.02
	Cuenta Incobrable Los Almendros v/ Reconocimiento de cuenta incobrable proveniente del contrato celebrado N°0001	\$286,989.02		
	Total		\$286,989.02	\$286,989.02

▪ **Caso N°4**

CONTRATO POR ADMINISTRACIÓN DE OBRA

Cuando un contrato cubre varios activos

Método: *inspecciones de trabajo ejecutado*

El 06 de Marzo de 2012, la empresa PLARCO, S.A. de C.V., celebró Contrato por Administración de proyecto, con la empresa El Imperio Textil, supervisando la construcción de 3 Edificaciones que ejecuta la empresa Ingenieros y Arquitectos S.A. de C.V., denominado "Parque Industrial Textil ". El plazo para la ejecución es de 6 meses. Considerando que la bitácora de actividades del proyecto debe de estar debidamente firmadas para tramitar su reclamación en base a las estimaciones realizadas por el constructor; los honorarios ascienden a \$36,433.63 (No incluye IVA) por su dirección y supervisión. Se le entrega el 10% en concepto de Anticipo.

Año 2012

Se reconoce el anticipo recibido por el inicio del proyecto

CONTABILIZACIÓN DEL ANTICIPO

Política: La empresa PLARCO, S.A. de C.V. tiene como política percibir el 10% en concepto de anticipos del monto total

del contrato por administración de obra, y registrarlos en la cuenta contable "anticipos de clientes".

Procedimiento

Cálculo del anticipo

Valor del contrato \$ 36,433.63 X 10% = \$3,643.36

Débito Fiscal

\$ 3,643.36 X 13%=\$ 473.64

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
06/03/2012	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$4,117.00	
	Banco HSBC	\$4,117.00		
	<u>Anticipos de Clientes</u>			\$3,643.36
	Parque Industrial Textil	\$3,643.36		
	<u>IVA -Débito Fiscal</u>			\$473.64
	V/ Registro del 10% de Anticipo del Contrato por Administración de Parque Industrial Textil			
	TOTAL		\$4,117.00	\$4,117.00

RECONOCIMIENTO DE COSTOS INCURRIDOS DEL CONTRATO

Política: Los costos incurridos del contrato de supervisión del proyecto se contabilizarán en una cuenta que identifique los costos totales del contrato.

Procedimiento: Cuando se realicen pagos en concepto de pagos de planilla y costos atribuibles al contrato, la empresa

contabilizará todos los desembolsos en una cuenta que identifique los costos del proyecto.

Pago de Mano de Obra relacionada a la 1ª Supervisión por valor de \$ 7,286.72

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
07/04/2012	<u>Construcciones en Proceso</u>		\$7,286.72	
	Mano de Obra			
	Contrato Por Administración De Parque Industrial Textil	\$7,286.72		
	<u>Retenciones Legales</u>			\$674.02
	ISSS	\$218.60		
	AFP	\$455.42		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			\$1,038.35
	C. Patronal ISSS	\$ 546.50		
	C. Patronal AFP	\$ 491.85		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$5,574.35
	Banco HSBC	\$5,574.35		
	V/ Pago de Mano de Obra de la 1ª Estimación			
	TOTAL		\$7,286.72	\$7,286.72

Pago de Mano de Obra relacionada a la 2ª Supervisión por valor de
\$ 7,286.72

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
07/07/2012	<u>Construcciones en Proceso</u>		\$7,286.72	
	Mano de Obra			
	Contrato Por Administración De Parque Industrial Textil	\$7,286.72		
	<u>Retenciones Legales</u>			\$674.02
	ISSS	\$218.60		
	AFP	\$455.42		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			\$1,038.35
	C. Patronal ISSS	\$ 546.50		
	C. Patronal AFP	\$ 491.85		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$5,574.35
	Banco HSBC	\$5,574.35		
	V/ Pago de Mano de Obra de la 2ª Estimación			
	TOTAL		\$7,286.72	\$7,286.72

Pago de Mano de Obra relacionada a la 3ª Supervisión por valor de
\$ 7,286.72

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
07/04/2012	<u>Construcciones en Proceso</u>		\$7,286.72	
	Mano de Obra Contrato Por Administración De Parque Industrial Textil	\$7,286.72		
	<u>Retenciones Legales</u>			\$674.02
	ISSS	\$218.60		
	AFP	\$455.42		
	<u>Beneficios a empleados por pagar</u>			\$1,038.35
	C. Patronal ISSS	\$ 546.50		
	C. Patronal AFP	\$ 491.85		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$5,574.35
	Banco HSBC	\$5,574.35		
	V/ Pago de Mano de Obra de la 3ª Estimación			
	TOTAL		\$7,286.72	\$7,286.72

CONTABILIZACIÓN DE COSTOS DEL PROYECTO POR SUPERVISIÓN DEL PARQUE
INDUSTRIAL TEXTIL

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
02/09/2012	<u>Costos de Construcción- Contrato por Supervisión</u>		\$21,860.16	
	Mano de Obra Contrato Por Administración De Parque Industrial Textil	\$21,860.16		
	<u>Construcciones en Proceso</u>			\$21,860.16
	Mano de Obra Contrato Por Administración De Parque Industrial Textil	\$21,860.16		
	V/ Registro de Costos relacionados con la Liquidación de la Supervisión del Parque Industrial Textil			
	TOTAL		\$21,860.16	\$21,860.16

Cuadro de Ingresos de la Supervisión del Proyecto		
06/05/2012	Estimación 1 (30%)	\$10,930.09
07/07/2012	Estimación 2 (30%)	\$10,930.09
06/09/2012	Estimación 3 (40%)	\$14,573.45
Total de Ingreso por Contrato		\$36,433.63

CONTABILIZACIÓN DEL INGRESO

Los ingresos a reconocer son los siguientes:

CÁLCULOS DE INGRESOS POR PARTE DE LA SUPERVISIÓN

Reconocimiento de Ingresos Ordinarios 1ª Supervisión

Cálculos:

Estimación 1: \$ 36,433.63 X 30 % = \$ 10,930.09

Amortización del Anticipo \$ 1,093.01 (\$3,643.36 x 30%)

Liquidación 1ª Supervisión \$ 9,837.08

Ingresos \$10,930.09

Débito Fiscal

\$9,837.08 X 13% = \$ 1,278.82

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
06/05/2012	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$11,115.90	
	Banco HSBC	\$11,115.90		
	<u>Anticipo a Clientes</u>		\$1,093.01	
	Proyecto de Parque Industrial Textil	\$1,093.01		
	<u>IVA- Débito Fiscal</u>			\$1,278.82
	<u>Ingresos</u>			\$10,930.09
	Supervisión	\$10,930.09		
	V/ Contabilización de la Primera Estimación de la Supervisión del Proyecto Parque Industrial Textil			
	TOTAL		\$12,208.91	\$12,208.91

Reconocimiento de Ingresos Ordinarios 2ª Supervisión

Cálculos:

Estimación 2: \$ 36,433.63 X 30 % = \$ 10,930.09

Amortización del Anticipo \$ 1,093.01 (\$3,643.36 x 30%)

Liquidación 2ª Supervisión \$ 9,837.08

Ingresos \$10,930.09

Débito Fiscal

\$ 9,837.08 X 13% = \$ 1,278.82

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
07/07/2012	<u>Efectivo y</u> <u>Equivalentes</u>		\$11,115.90	
	Banco HSBC	\$11,115.90		
	<u>Anticipo a Clientes</u>		\$1,093.01	
	Proyecto de Parque Industrial Textil	\$1,093.01		
	<u>IVA- Débito Fiscal</u>			\$1,278.82
	<u>Ingresos</u>			\$10,930.09
	Supervisión	\$10,930.09		
	V/ Contabilización de la Segunda Estimación de la Supervisión del Proyecto Parque Industrial Textil			
	TOTAL		\$12,208.91	\$12,208.91

Reconocimiento de Ingresos Ordinarios 3ª Supervisión

Cálculos:

Estimación 3: \$ 36,433.63 X 40 % = \$ 14,573.45

Amortización del Anticipo \$ 1,457.34 (\$3,643.36 x 40%)

Liquidación 3ª Supervisión \$13,116.11

Ingresos \$14,573.45

Débito Fiscal

\$ 13,116.11 X 13% = \$ 1,705.09

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
06/09/2012	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Banco HSBC	\$14,821.20	\$14,821.20	
	<u>Anticipo a Clientes</u> Proyecto de Parque Industrial Textil	\$1,457.34	\$1,457.34	
	<u>IVA- Débito Fiscal</u>			\$1,705.09
	<u>Ingresos</u> Supervisión	\$14,573.45		\$14,573.45
	V/ Contabilización de la Tercera Estimación de la Supervisión del Proyecto Parque Industrial Textil			
	TOTAL		\$16,278.54	\$16,278.54

LIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO CONTABLE

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	<u>Ingresos de Construcción</u> Proyecto de Parque Industrial Textil	\$36,433.63	\$36,433.63	
	<u>Costos de Construcción</u> Proyecto de Parque Industrial Textil	\$21,860.16		\$21,860.17
	<u>Utilidad del Proyecto antes de Impuestos</u> Proyecto de Parque Industrial Textil	\$14,573.45		\$14,573.46
	V/ Cierre del Ejercicio Contable 2012			
	TOTAL		\$36,433.63	\$36,433.63

ESTADOS FINANCIEROS

Para fines ilustrativos a continuación se presentan los siguientes Estados Financieros, conforme a los requerimientos establecidos de la Norma de Información Financiera para PYMES Sección 23 "contratos de construcción"

PLANIFICACIÓN, ARQUITECTURA Y CONSTRUCCIÓN S.A. DE C.V.		
PLARCO, S.A. DE C.V.		
ESTADO DE RESULTADO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2012		
EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA		
INGRESOS DE OPERACIONES CONTINUAS		
Ingresos por:		
Servicio de Terracería	\$ 4,823.01	
Servicio de Supervisión	\$ 1,558.32	
Servicio de Construcción	\$1102,267.58	
Arrendamientos	\$ 98,926.27	
Venta de Abono	\$ 162,123.88	
Total Ingresos		\$1369,699.06
COSTOS Y GASTOS DE OPERACIÓN		
Costo de Venta		
Gastos de Mantenimiento y Operativos	\$1039,554.41	
Gastos de Administración	\$ 20,135.98	
COSTOS Y GASTOS NO OPERACIONALES		
Gastos Financieros	\$ 3,433.12	
Total Costos y Gastos		\$1063,123.51
UTILIDAD DEL EJERCICIO		<u>\$ 306,575.55</u>

Representante Legal

Contador

Auditor Externo

PLANIFICACIÓN, ARQUITECTURA Y CONSTRUCCIÓN S.A. DE C.V.

PLARCO, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE 2012

EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
ACTIVO CORRIENTE	\$526,790.69	PASIVO CORRIENTE	\$ 299,854.98
Efectivo y Equivalentes	\$ 49,135.91	Cuentas y Doc. por Pagar	\$296,890.70
Cuentas y Doc. por Cobrar	\$204,363.41	Retenciones y Descuentos	\$ 234.22
Inventarios	\$243,936.55	Impuesto por Pagar	<u>\$ 2,730.06</u>
Pago a Cuenta	\$ 21,572.65	PASIVO NO CORRIENTE	\$ 106,914.65
Pagos Anticipados	<u>\$ 7,782.17</u>	Préstamo a Largo Plazo	\$ 66,249.97
ACTIVO NO CORRIENTE	\$409,059.34	Documentos por Pagar L/P	<u>\$ 40,664.68</u>
Propiedad, Planta y Equipo	\$490,338.98	PATRIMONIO	\$ 529,080.40
Depreciación Acumulada	<u>\$(81,279.63)</u>	Capital Social	\$ 11,428.57
		Reserva Legal	\$ 2,481.71
		Utilidad del Ejercicio	\$306,575.55
		Utilidades Acumuladas	<u>\$208,594.57</u>
TOTAL ACTIVO	<u>\$935,850.03</u>	TOTAL PASIVO + CAPITAL	<u>\$ 935,850.03</u>

Representante Legal

Contador

Auditor Externo

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- ✓ Hernández Sampieri, R., Fernández, C. y Baptista, P.
(2003). Metodología de la Investigación. (5ª Ed.)
México, D.F., México: McGraw Hill Interamericana

- ✓ JovelJovel, Carlos Roberto
(2008). Guía Básica para la Redacción de Trabajos de
Investigación. (1ª Ed.)

- ✓ Miller, Martin A.
(2005). Guía de Principios de Contabilidad Generalmente
Aceptados (PCGA), Sección 29 y Sección 30. (3ª. Ed.) España,
S.A. ELSEVIER

- ✓ Romero López, Javier
(2001). Principios de Contabilidad. (2ª Ed.)
México, D.F., México: McGraw Hill Interamericana

- ✓ Thomsett, Michael C.
(1994). Contabilidad para el Constructor. (1ª Ed.)
El Salvador, Editorial Trillas

- ✓ Vázquez López, Luis
(2011). Recopilación de Leyes Tributarias. (18^a Ed.)
San Salvador, Grupo LIS

Normativa Técnica:

- ✓ Fundación IASC del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
(2009). Material de Formación para NIIF para PYMES, Módulo 23.

- ✓ Fundación IASB del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
(2009). Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades

Leyes de El Salvador:

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Código de Comercio Reformado Decreto Legislativo No. 641 26/jun/2013.

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador Código Municipal. Decreto Legislativo No. 929. 20/dic/2005

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador Código de Trabajo. Decreto Legislativo No. 15. 03/dic/2013

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador Código Tributario. Decreto Legislativo No. 568. 17/dic/2010

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Laudo Arbitral, (Contrato Colectivo en la Construcción). Decreto Legislativo No. 141. 30/oct/2009

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. Ley de Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados. Decreto Legislativo 341. 07/sept/2012

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.

Ley de Adquisición y Contratación de la Administración Pública. Decreto Legislativo No. 868. 05/abril/2000

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley Forestal. Decreto Legislativo No. 852. 20/abril/2012
- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley de Impuesto sobre la Renta. Decreto Legislativo No. 236.
21/dic/2009
- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Decreto Legislativo
No. 224. 12/dic/2009
- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley de Incentivo a las Empresas Nacionales de la Industria de la Construcción. Decreto Legislativo 504 20/abril/2012
- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley del Medio Ambiente. Decreto Legislativo No. 233
11/oct/2012
- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.

Ley de Planes Reguladores. Decreto Legislativo No. 1904
9/jun/1959

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley de Registro de Comercio. Decreto Legislativo No. 271.
14/dic/2012

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Decreto
Legislativo No. 828. 20/abril/2012

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley del Seguro Social. Decreto Legislativo No. 82.
22/oct/2012

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley del Sistema de ahorro para Pensiones. Decreto
Legislativo No. 927. 30/marzo/2012

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.
Ley de Superintendencia de Obligaciones Mercantiles. Decreto
Legislativo No. 825. 20/abril/2012

- ✓ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.

Ley de Urbanismo y Construcción. Decreto Ejecutivo No. 232.
20/abril/2012

- ✓ Consejo de la Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. Acuerdo 07 de octubre de 2009 Resolución n° 113/09.

Sitios de Internet:

- ✓ Banco Central de Reserva de El Salvador, Departamento de Investigación Económica y Financiera: *La Inversión productiva y el rol de la Industria de la Construcción en El Salvador: ¿Actividad económica pro cíclica o contracíclica?*, (2009) <http://www.bcr.gob.sv/bcrsite/?cdr=33>
- ✓ Historia de la Construcción, (s.f.). Recuperado el día 15 de marzo de 2014, de http://www.construmatica.com/construpedia/Construcci%C3%B3n_y_Desarrollo#La_Globalizaci.C3.B3n_y_la_Industria_de_la_Construcci.C3.B3n
- ✓ Situación actual CASALCO. Recuperado de <http://www.casalco.org.sv/contenido.php?supeior=3&contenido=17>
- ✓ ENADE 2013, *Mejorando Empresas, Transformando Vidas*. Recuperado de http://www.ucad.edu.sv/archivos/Economia/Enade_2013.pdf

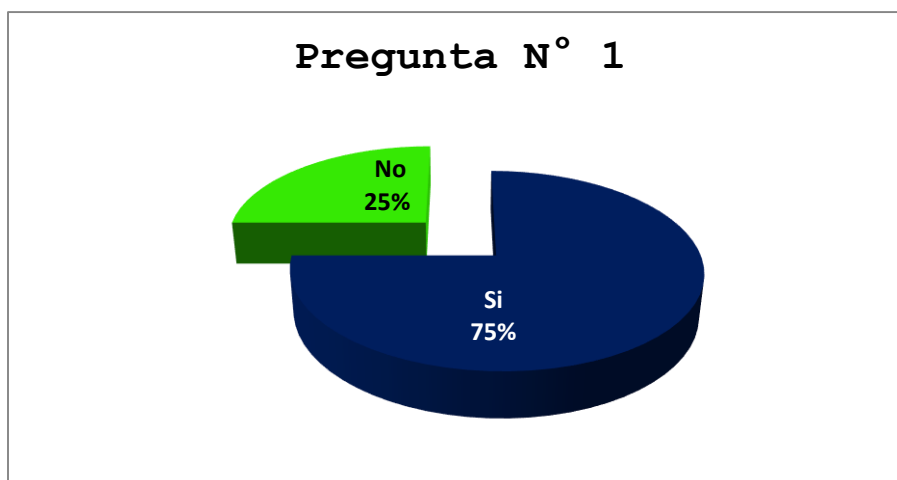
ANEXOS

1. ¿Tiene conocimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23 “contratos de construcción”?

Objetivo

Establecer el grado de conocimiento que tienen los contadores, referente a las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES Sección 23.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	9	75%
No	3	25%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

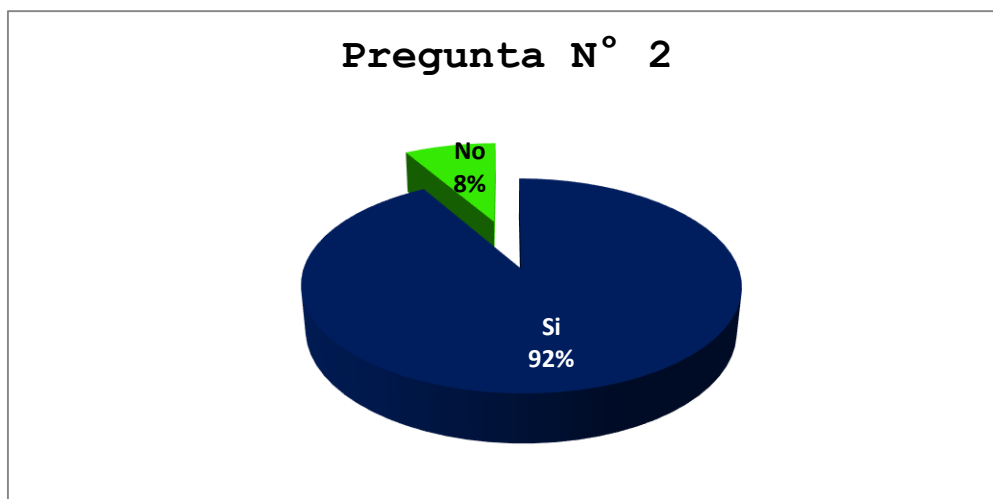
Como se puede observar, el 75% manifestó tener conocimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23, mientras que el 25% aseguró no tener conocimiento de la norma. Esto nos indica que los contadores han mostrado interés por tener conocimiento de la NIIF para PYMES Sección 23 y aplicarla en las empresas constructoras.

2. ¿Es importante para usted utilizar Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES para el registro de las operaciones relacionadas con los Contratos de Construcción?

Objetivo

Conocer el grado de importancia que los contadores de las empresas constructoras le dan a la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	11	92%
No	1	8%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

En cuanto a la importancia de utilizar o no la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23, para el registro contable de las operaciones relacionadas con los contratos de construcción, un 92% de las respuestas recibidas considera que si es importante utilizar dicha normativa, mientras que un 8%, no lo considera importante. El resultado de conocer la normativa contable

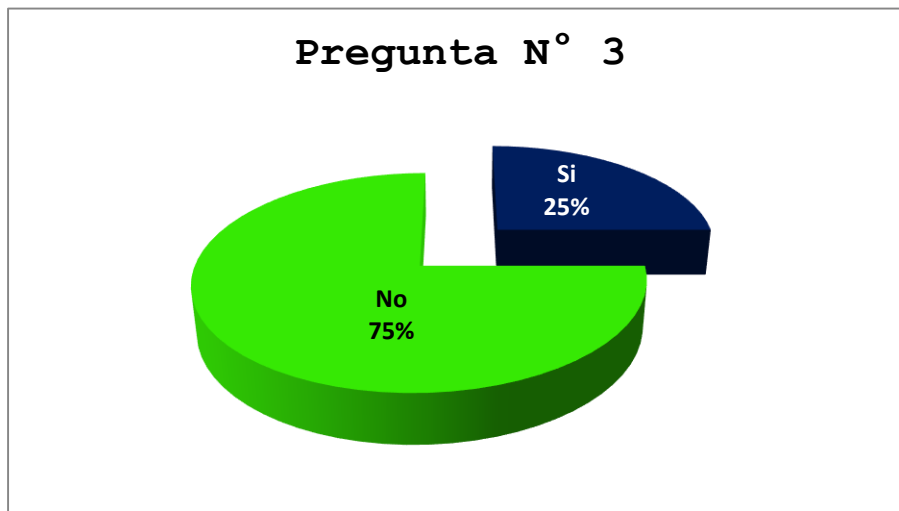
actual, está relacionado con la iniciativa de mejorar los procesos contables, tanto de los empresarios como de los contadores.

3. ¿Considera que existe suficiente información en nuestro país sobre el manejo contable con base a NIIF para PYMES de los contratos de construcción?

Objetivo

Identificar la importancia del conocimiento y actualización que los contadores de la industria de la construcción necesita para la aplicación de la NIIF para PYMES Sección 23, "contratos de construcción".

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	3	25%
No	9	75%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

En relación a que si existe suficiente información en nuestro país, sobre el manejo contable con base a la NIIF para PYMES Sección 23, el 25% aseguró que si existe suficiente información en el país, mientras que el 75% aseguró que no existe suficiente información.

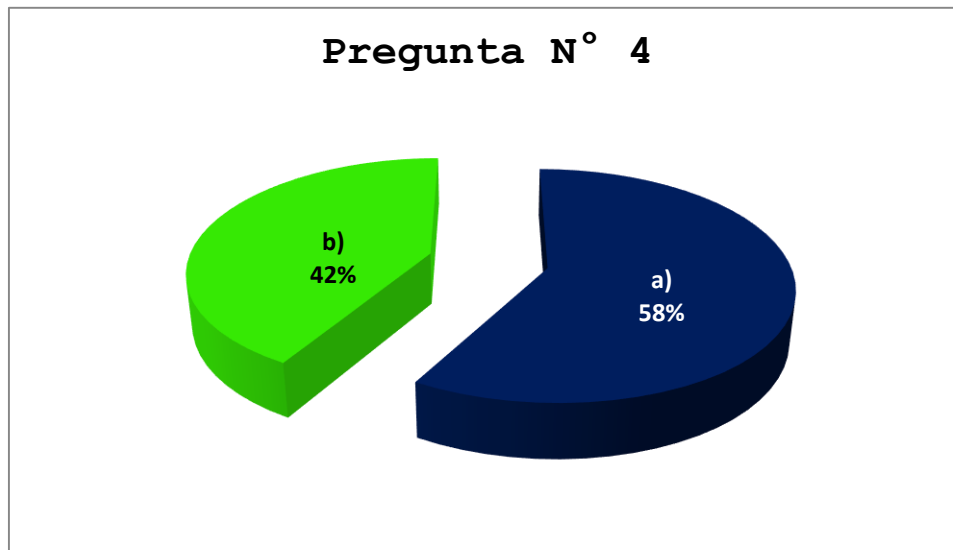
Esto podría ser debido a la falta de iniciativa de los contadores de actualizar sus conocimientos.

4. ¿Qué método utilizan para el reconocimiento de ingresos y costos de contratos de construcción a largo plazo?

Objetivo

Indicar si los contadores de las empresas constructoras aplican el método de reconocimiento de ingresos y costos correcto.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Método por porcentaje de terminación	7	58%
b) Método del contrato terminado	5	42%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

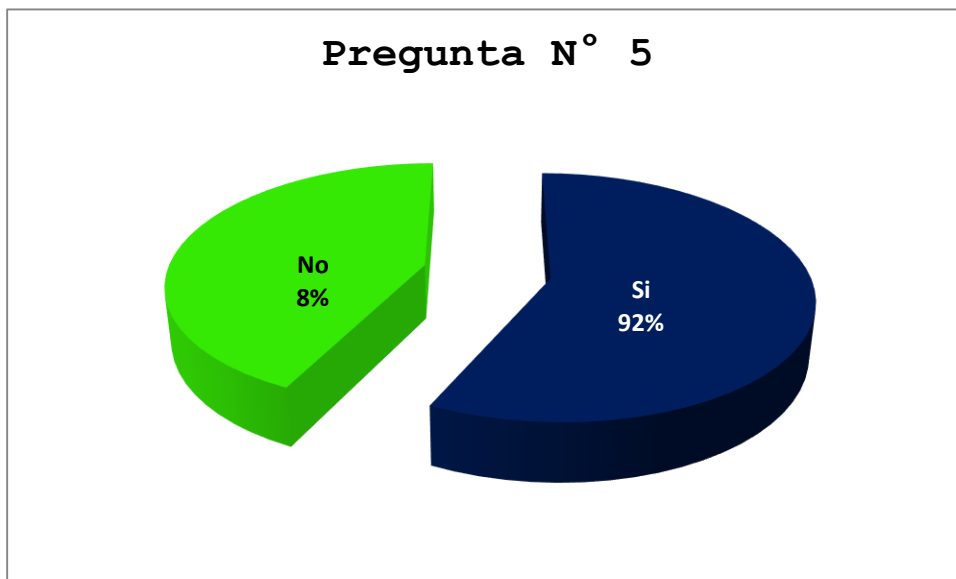
El 58% de las constructoras reconocen sus ingresos utilizando el método por porcentaje de terminación, significa que en las estimaciones incorporan el monto equivalente a la obra realmente construida; comparado con las empresas que utilizan el método del contrato terminado, las cuales representa el 42% de ellas.

5. ¿Se contabilizan como gastos, las erogaciones posteriores a la finalización del contrato, tomando en cuenta que ya no se recibirán ingresos adicionales, y que dichos gastos se originan por el mantenimiento de obras terminadas?

Objetivo

Conocer el criterio contable que los contadores aplican sobre las erogaciones de obras finalizadas.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	11	92%
No	1	8%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

Obsérvese que el 92% de las constructoras contabilizan correctamente, mientras que el 8% contabilizan como costos las erogaciones realizadas después de terminado el contrato. Se establece que los contadores de acuerdo a sus criterios utilizados,

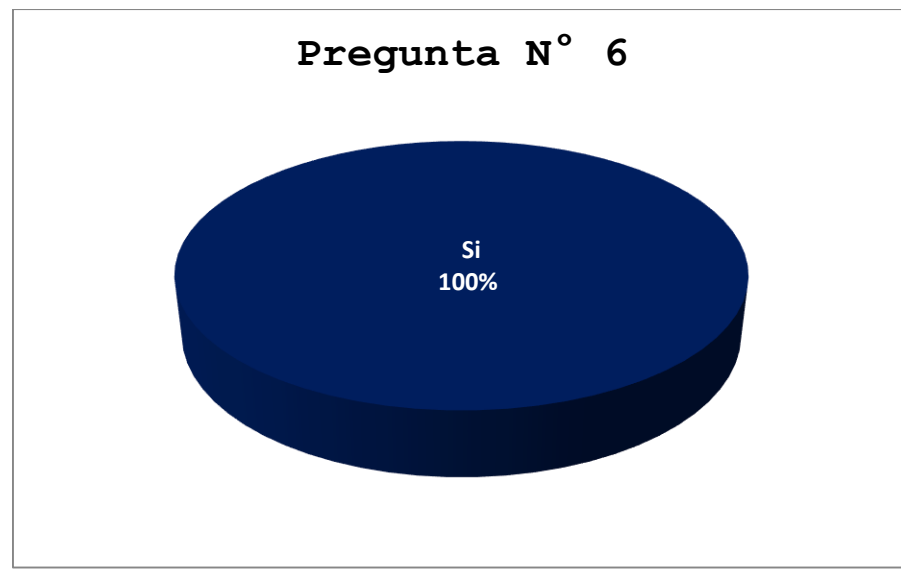
aplican de manera correcta el tratamiento contable de los hechos posteriores a la finalización de la obra.

6. ¿Se pide al contratante anticipo de obra?

Objetivo

Establecer si las empresas constructoras consideran necesario adquirir compromisos económicos para dar inicio a la obra.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	12	100%
No	0	0
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

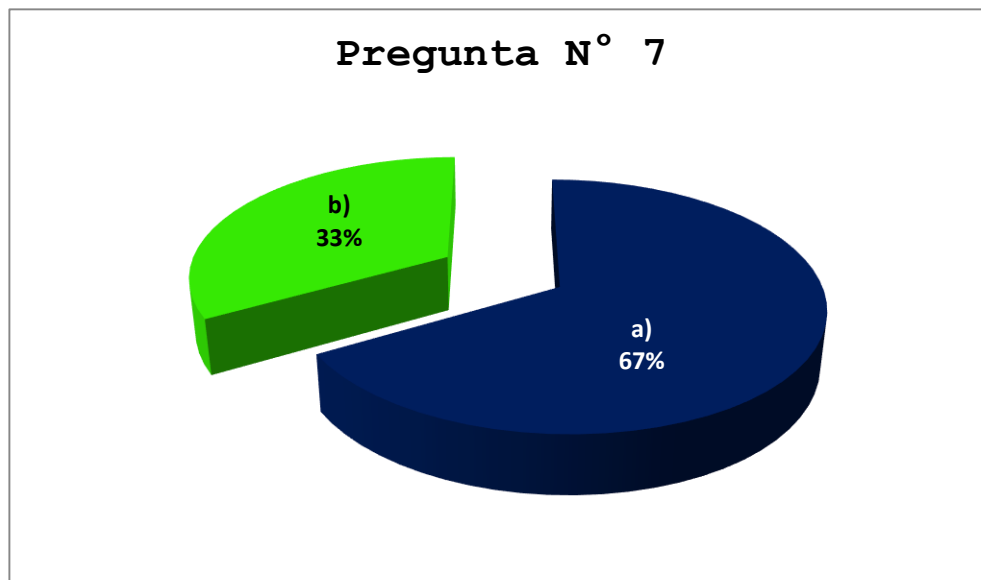
Obsérvese que el 100% de las empresas constructoras inician su compromiso de construcción con fondos recibidos por anticipado. Por tanto es determinante establecer el tratamiento contable que se debe dar durante la vida del contrato de construcción.

7. ¿Cuál es el tratamiento contable de los anticipos que percibe la empresa, provenientes de contratos de construcción?

Objetivo

Especificar que tratamiento contable le dan a los anticipos que percibe la empresa proveniente de contratos de construcción.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Se registra en cuenta de Anticipos de clientes	8	67%
b) Se registra a cuenta de Ingresos	4	33%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

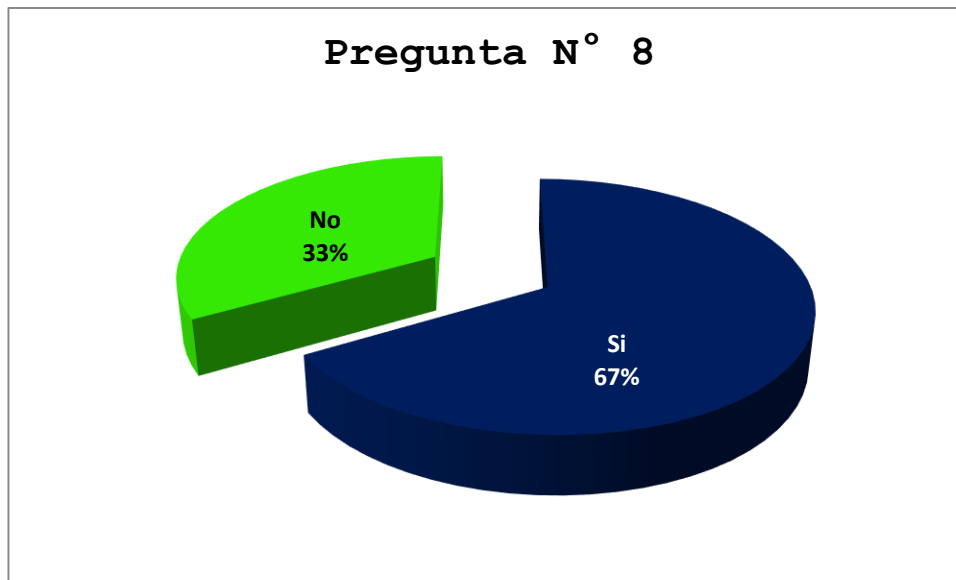
De las empresas encuestadas el 67% registra los anticipos a cuenta de Anticipos de clientes y el 33% lo registra directamente a cuenta de Ingresos.

8. ¿Existe por parte del cliente para con la empresa algún tipo de porcentaje de retención por garantía de buena obra?

Objetivo

Indicar si existe el respaldo o garantía que los clientes exigen sobre la obra asignada.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	8	67%
No	4	33%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

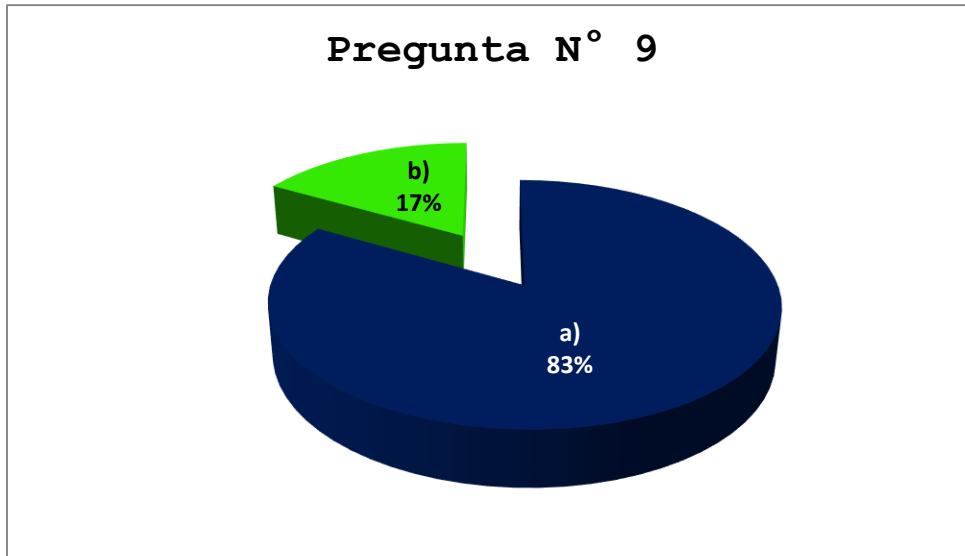
Obsérvese que el 67% de las constructoras manifestó que si existe por parte del cliente algún tipo de porcentaje de retención por garantía de buena obra, mientras el 33% manifestó que no existe tal porcentaje de retención por parte del cliente. Se considera importante señalar los compromisos contingentes y como se deben tratar contablemente las erogaciones derivadas de estas garantías.

9. ¿Cuándo un contrato de construcción cubre varios activos, cómo se trata el registro de la contabilidad en cada uno de éstos?

Objetivo

Identificar la política que las empresas constructoras utilizan para el control de los contratos que le ha sido asignado.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Por separado	10	83%
b) En conjunto	2	17%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

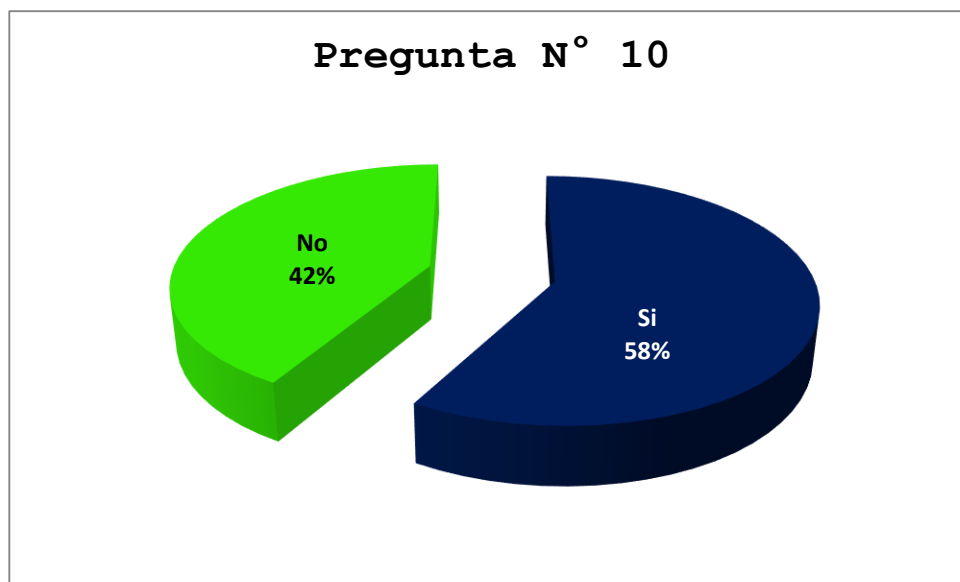
Obsérvese que el 83% de las constructoras segmenta sus contratos permitiéndose mantener un control adecuado y confiable de sus costos reales, en cambio el 17% de las constructoras concentran sus contratos en un solo centro de costos. Se considera de suma importancia establecer los lineamientos que faciliten la incorporación y generalización de la práctica contable internacionalmente aceptada para fines de comparativos de la información financiera del sector de la industria de la construcción.

10. ¿Aplican o hacen efectivo en la empresa cancelación de contrato de construcción?

Objetivo

Mostrar el grado del compromiso que las empresas constructoras adquieren para dar inicio, ejecución y terminación de obra de acuerdo a lo establecido en el contrato de construcción.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	7	58%
No	5	42%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

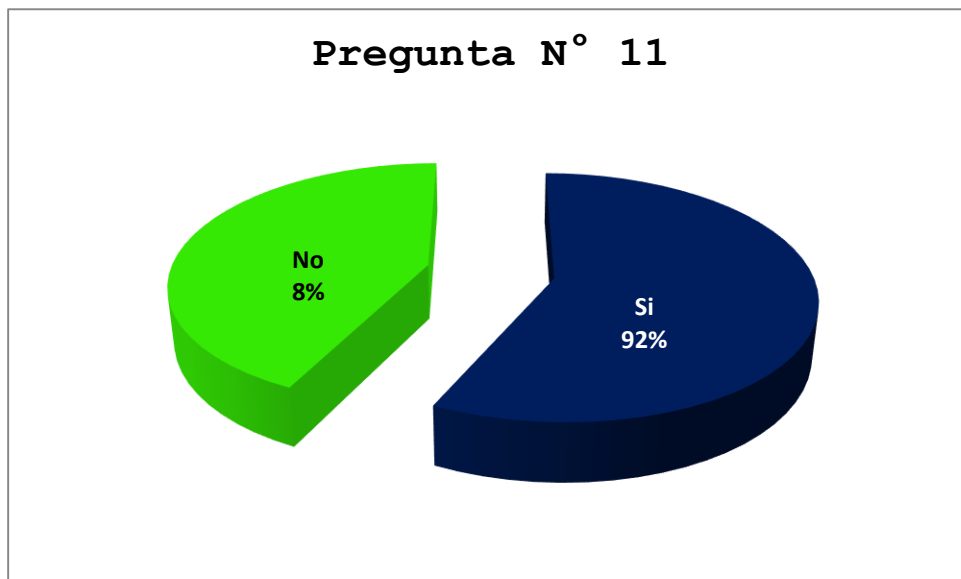
El 58% de las empresas constructoras hacen efectivo cancelación de contrato de construcción y el 42% de las empresas no lo aplican. Por tanto, es determinante establecer el tratamiento contable a seguir debido a que no es correcto aplicar cancelación de contrato de construcción.

11. ¿Considera que una guía de procedimientos contables de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES para el registro de contratos de Construcción a Largo Plazo, le ayudaría a la contabilización de éstos, de acuerdo a los pronunciamientos técnicos contables establecidos en la NIIF para PYMES Sección 23?

Objetivo

Confirmar la importancia que los contadores de la industria de la construcción le darían a la guía de procedimientos contables para la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	11	92%
No	1	8%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

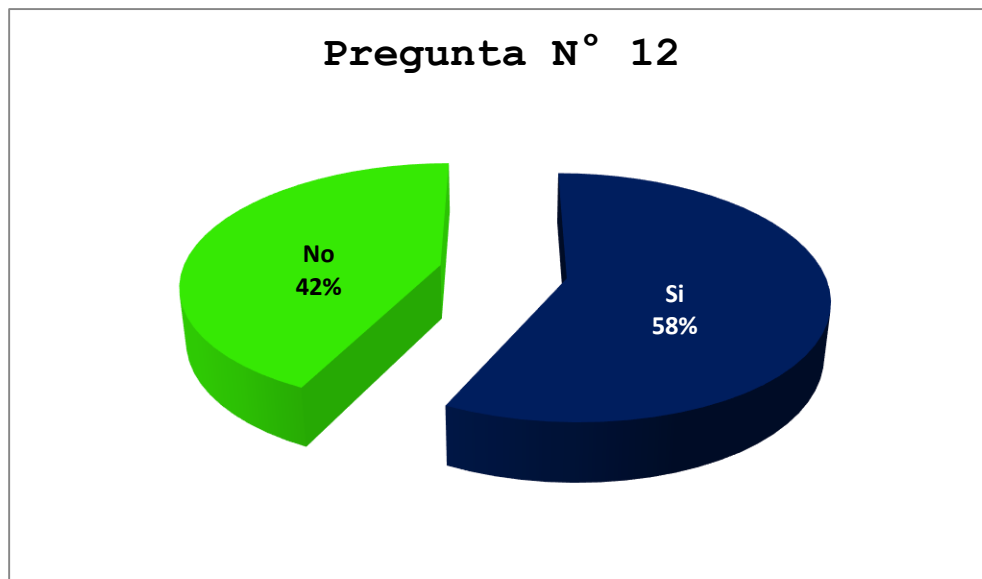
Obsérvese que el 92% de las empresas constructoras considera que una guía de procedimientos contables de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES para el registro de contratos de construcción a largo plazo, le ayudaría a la contabilización de estos, el 8% dijo que no es necesario. Esto confirma la necesidad de la elaboración de una guía de procedimientos contables aplicables a las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción en cumplimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES Sección 23 en El Salvador.

12. ¿Tiene la empresa necesidad de hacer subcontrataciones para llevar a cabo y/o ejecutar contratos de construcción?

Objetivo

Determinar si las pequeñas y medianas empresas tienen necesidad de realizar subcontrataciones para llevar a cabo contratos de construcción con relación a los ingresos ordinarios que genera.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si Realiza Sub-contrataciones	7	58%
No realiza Sub-contrataciones	5	42%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

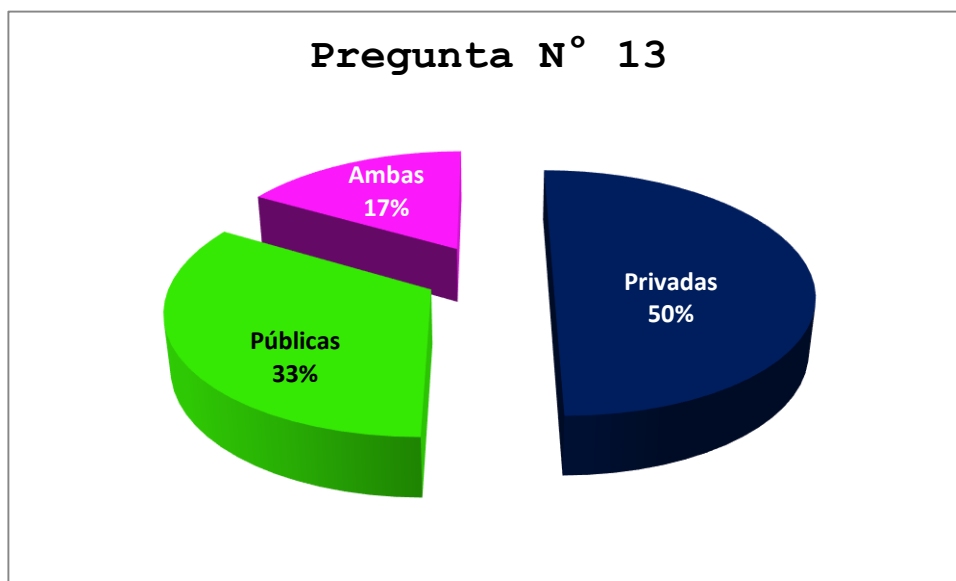
De las empresas encuestadas un 58% tiene necesidad de realizar sub-contrataciones como: Mano de obra, instalaciones eléctricas, tuberías para ejecutar un contrato de construcción, mientras que un 42% no necesita realizar sub-contrataciones, para ejecutar contratos de construcción.

13. ¿De dónde provienen en su mayoría los contratos de construcción que la empresa ejecuta?

Objetivo

Indagar en qué entidades o instituciones públicas o privadas, provienen en su mayoría la ejecución de contratos de construcción que la empresa lleva a cabo.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Empresas Privadas	6	50%
Instituciones Públicas	4	33%
Ambas	2	17%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

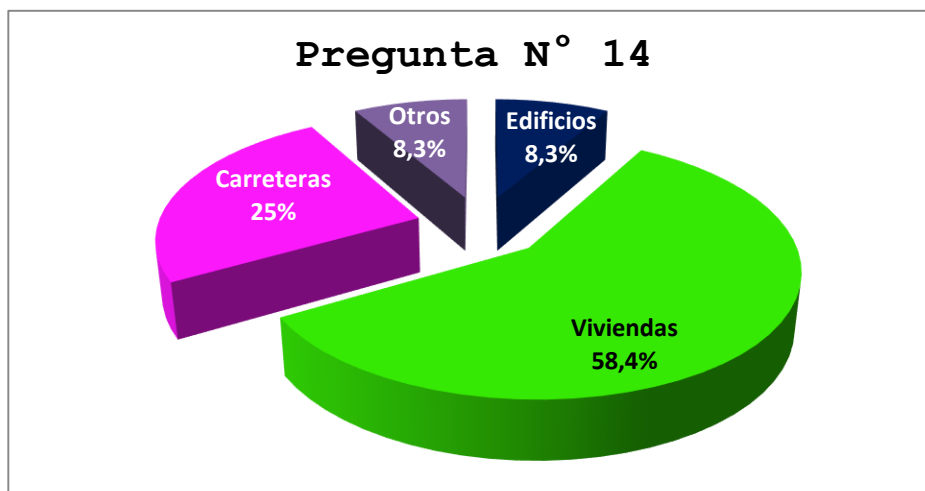
De las empresas encuestadas un 50% ejecuta contratos de construcción con empresas privadas, un 33% con instituciones públicas, y un 17% ejecutan sus contratos de construcción en ambas entidades; es decir que las pequeñas y medianas empresas ejecutan contratos de construcción en su mayoría con Empresas Privadas.

14. ¿Qué tipo de contratos de construcción realiza la empresa, para la obtención de sus ingresos?

Objetivo

Conocer qué tipos de contratos de construcción realizan las pequeñas y medianas empresas con relación a la obtención de sus ingresos ordinarios.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Construcción de Edificios	1	8,3%
Construcción de Viviendas	7	58,4%
Construcción de Carreteras	3	25%
Otros	1	8,3%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

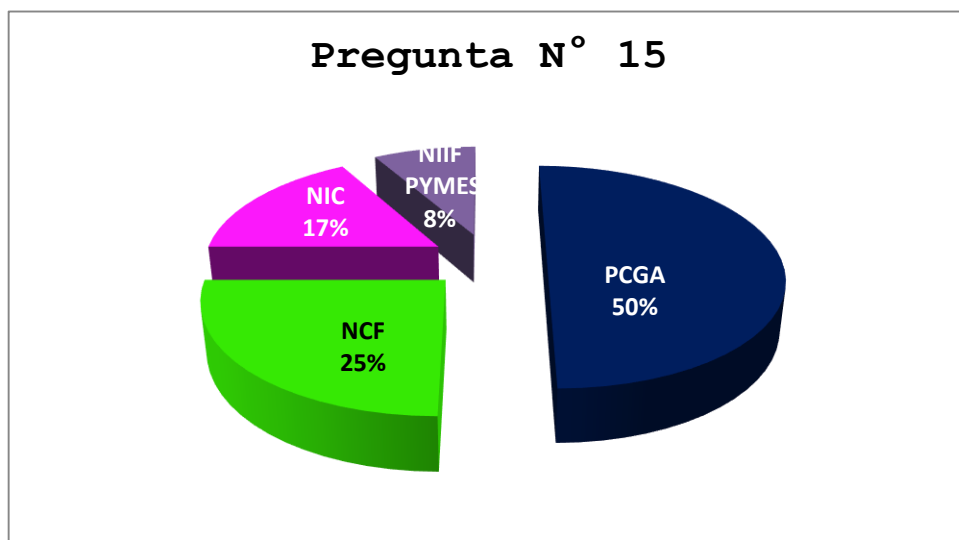
De las empresas encuestadas un 8,3% realiza contratos de construcción relacionados a la construcción de edificios, un 58,4% relacionados a la construcción de viviendas, un 25% relacionado a la construcción de carreteras, además de darse en algunas empresas el tipo de contrato de remodelaciones y ampliaciones de viviendas, el cual representa un 8,3%.

15. ¿Cuál normativa es utilizada en su empresa para contabilización de los ingresos ordinarios en los “contratos de construcción”?

Objetivo

Determinar qué normativa utilizan las pequeñas y medianas empresas para el tratamiento contable de los ingresos ordinarios de los contratos de construcción.

Alternativas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
PCGA	6	50%
NCF	3	25%
NIC	2	17%
NIIF PYMES	1	8%
Totales	12	100%



Análisis e Interpretación

El 50% de las pequeñas y medianas empresas encuestadas utilizan como normativa los PCGA, un 25% utiliza las Normas de Contabilidad Financiera, un 17% utiliza NIC, y un 8% corresponde a NIIF para PYMES.