

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



**APLICACION DE NIC 11 “ CONTRATOS DE
CONSTRUCCIÓN” Y DISEÑO DE CASO PRACTICO BAJO
CONTRATO DE PRECIO FIJO Y METODO DE PORCENTAJE
DE TERMINACIÓN PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS
DE EDIFICIOS Y CARRETERAS.**

TRABAJO DE INVESTIGACION PRESENTADO POR:

**GOMEZ COREAS SANTOS PATRICIA
MENENDEZ MUÑOZ EDITH YAMILET
MENÉNDEZ MUÑOZ EVA YESENIA**

Para Optar al Grado de:

LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

Noviembre de 2002.

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rector : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretario General : Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad de
Ciencias Económicas : Msc. Roberto Enrique Mena

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

Asesor Especialista : Licda. Glendy Ruth de Araniva

Asesor Metodológico : Lic Santiago René Hernández

Coordinador de Proceso
de Graduación : Lic. Ramón Antonio Benítez Martínez

Febrero de 2003

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

EDITH YAMILET MENÉNDEZ

A DIOS TODOPODEROSO, A LA VIRGEN MARIA SU MADRE: Quienes me iluminaron para alcanzar esta meta.

A MIS PADRES Y HERMANOS: Por todo el apoyo brindado.

A MIS AMIGOS.

EVA YESENIA MENÉNDEZ

A DIOS Y LA VIRGEN MARIA: Por haberme guiado con sabiduría.

A MIS PADRES: Por el amor y apoyo incondicional

A MIS HERMANOS: Por su comprensión y paciencia brindada durante todo este proceso

A MIS AMIGOS: Por estar siempre pendientes de mí.

SANTOS PATRICIA GOMEZ

A DIOS TODO PODEROSO: Por toda la fé y sabiduría que me dio para poder alcanzar mi meta.

A MIS PADRES: Por todo el amor y apoyo que me brindaron.

A MI HERMANO: Porque siempre estuvo cuando lo necesite

A MIS AMIGOS Y PERSONAS ESPECIALES: Por el apoyo incondicional que siempre me ofrecieron.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo surge como producto de una investigación preliminar de la problemática que enfrenta la industria de la construcción; esta prueba se lleva a cabo en el mes de marzo de 2002.

Después de la prueba piloto se realizó una investigación bibliográfica y de campo, determinando que la problemática que enfrenta la industria de la construcción es precisamente el reconocimiento de ingresos y costos a lo largo de la obra que se realiza debido a que el método establecido es bastante complicado para aplicarlo.

A lo largo de la investigación se concluyó que la mayoría de empresas constructoras poseen un conocimiento bastante amplio sobre el reconocimiento contable de ingresos y costos, pero no tienen la suficiente capacidad para distinguir si en verdad aplican el método correcto, por lo que recomendamos reconocer tanto ingresos como costos de acuerdo a lo establecido por la norma internacional No 11 “Contratos de construcción” pues debido a la entrada en vigencia de la obligatoriedad de éstas es necesario que se contabilicen bajo este marco.

Una vez definida la problemática se procedió a desarrollar el anteproyecto del trabajo de graduación en el periodo de marzo 2002 a junio del mismo año, el cual se sometió a revisión y posterior aprobación.

El trabajo de graduación fue comenzado en junio del 2002 y finalizó en noviembre del mismo año; con este se pretende que las empresas constructoras cuenten con las herramientas, y procedimiento que les sirva de guía para el reconocimiento correcto de los ingresos y costos incurridos

El trabajo de graduación se desarrolló con la finalidad de que las empresas del sector construcción, los profesionales de contaduría pública, los estudiantes en general y todo aquel que tenga los conocimientos básicos de la contabilidad acogerán con agrado esta investigación y se beneficien para estar preparados para afrontar la nueva disposición contable.

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación pretende proporcionar una herramienta que facilite el análisis y la interpretación de la Norma Internacional de contabilidad 11 “Contratos de construcción”, en cuanto a la aplicabilidad de esta norma en las empresas constructoras de edificios y carreteras, facilitando de esta manera un documento que guíe a los profesionales en Contaduría Pública para asesorar y prestar sus servicios en empresas dedicadas a la construcción.

Nuestro trabajo se divide en cinco capítulos:

| | |
|--------------|---|
| Capitulo I | Antecedentes y marco teórico |
| Capitulo II | Metodología de la investigación |
| Capitulo III | Resultados de la investigación |
| Capitulo IV | Diseño de caso práctico bajo contrato de precio fijo y método de porcentaje de terminación para empresas constructoras. |
| Capitulo V | Conclusiones y recomendaciones |

En el capítulo I se desarrolla los antecedentes de la industria de la construcción a nivel mundial y a nivel nacional, así como también presentamos un análisis del contenido de la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” y toda la normativa legal relacionada a las

empresas dedicadas a las empresas dedicadas a la construcción.

En el capítulo II, llevamos a cabo el diseño y metodología de la investigación de campo, para lo cual nos apoyamos en sistemas estadísticos para realizar la obtención de la muestra seleccionada de todas aquellas empresas constructoras afiliadas a la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO).

En el capítulo III, presentamos los resultados de la investigación de campo, estos son analizados por medio de gráficos y cuadros que muestran porcentajes de los cruces de las variables que se identificaron previamente.

En el capítulo IV, se muestra un caso práctico fundamentado en datos reales para la construcción de carreteras viales. Tomando en cuenta datos como montos del contrato, montos de costos estimados del contrato, total de ingresos reales, total de costos reales, gastos no deducibles, y los costos proyectados (que es el tiempo pendiente para que la obra concluya).

En el capítulo V, se presentan las conclusiones obtenidas en el desarrollo de la investigación, conforme a los resultados estadísticos establecidos según la muestra en estudio y además las recomendaciones necesarias que ayudan a solucionar los problemas relacionados con la aplicación del método de ajuste por avance de obra.

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

| | |
|---|----------|
| 1. ANTECEDENTES Y MARCO TEORICO | 1 |
| 1.1. Antecedentes de la industria de la construcción | 1 |
| 1.1.1. Antecedentes de la construcción a nivel mundial | 1 |
| 1.1.2. Antecedentes de la construcción en el salvador | 3 |
| 1.1.3. Clasificación de las empresas constructoras en el salvador | 5 |
| 1.1.4. Importancia del sector construcción en el salvador | 5 |
| 1.1.5. El medio ambiente y la construcción | 8 |
| 1.2. MARCO TEORICO | 10 |
| 1.2.1. Norma internacional de contabilidad no.11 “contratos de construcción | |
| 1.2.1.1. Alcance de la norma | 10 |
| 1.2.1.2. Ingresos del contrato | 10 |
| 1.2.1.3. Costos del contrato | 11 |
| 1.2.1.4. Tratamiento contable de los costos del contrato | 13 |
| 1.2.1.5. Ventajas del método de grado de avance | 19 |
| 1.2.1.6. Desventajas del método de grado de avance | 20 |
| 1.2.1.7. Los costos de los contratos de construcción | 20 |
| 1.2.1.8. Reconocimiento de las perdidas esperadas | 22 |
| 1.2.1.9. Cambios en las estimaciones | 23 |

| | | |
|-----------|--|----|
| 1.2.1.10. | Información a revelar en los estados financieros | 23 |
| 1.2.1.11. | Vigencia | 24 |
| 1.3. | NORMATIVA LEGAL | 25 |
| 1.3.1. | Ley del impuesto sobre la renta (decreto no.712) | 25 |
| 1.3.2. | Ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (decreto no.713) | 27 |
| 1.3.3. | Tratamiento de anticipos de acuerdo a la ley del iva y la ley del impuesto sobre la renta | 32 |
| 1.3.4. | Tarifa de arbitrios de la municipalidad de san salvador (decreto no. 436) | 33 |
| 1.3.5. | Laudo arbitral | 34 |
| 1.3.6. | Código de trabajo (decreto no.15) | 34 |
| 1.3.7. | Ley del medio ambiente | 36 |

CAPITULO II

| | | |
|-----------|--|----|
| 2. | METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN | 38 |
| 2.1. | Tipo de estudio | 38 |
| 2.2. | Población y muestra | 38 |
| 2.2.1. | Población | 38 |
| 2.2.2. | Determinación del tamaño de la muestra | 39 |
| 2.3. | Recopilación de datos | 41 |

CAPITULO III

| | |
|---|-----------|
| 3. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN | 43 |
| 3.1 Conocimiento y aplicación de la norma internacional | |
| no. 11 contratos de construcción | 43 |
| 3.2. Reconocimiento de los ingresos | 45 |
| 3.3. Reconocimiento de los costos | 48 |
| 3.4. Utilización del método de grado de avance | 50 |

CAPITULO IV

| | |
|--|-----------|
| 4.DISEÑO DE CASO PRACTICO BAJO CONTRATO DE PRECIO FIJO Y METODO DE PORCENTAJE DE TERMINACIÓN PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS. | 53 |
| 4.1. Datos generales de la empresa | 54 |
| 4.2. Caso práctico | 54 |
| 4.2.1. Cálculo de ajuste por avance de obra | 55 |
| 4.2.2. Ingresos reales del proyecto | 56 |
| 4.2.3. Costos reales del proyecto | 57 |
| 4.2.4. Gastos no deducibles | 57 |
| 4.2.5. Costos proyectados de enero 2002 a mayo 2002 | 58 |
| 4.2.6. Ilustración de cálculo de fórmula de ajuste por avance de obra | 58 |

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

| | | |
|------|---------------------------------|----|
| 5. | Conclusiones y recomendaciones | |
| 5.1. | Conclusiones | 60 |
| 5.2. | Recomendaciones | 62 |
| | BIBLIOGRAFÍA | 63 |
| | ANEXOS | 65 |
| | Estado de Resultados | |
| | Presupuesto | |
| | Detalle de Gastos no Deducibles | |

ANEXOS

CAPITULO I

1. ANTECEDENTES Y MARCO TEORICO

1.1. ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCION

1.1.1. Antecedentes de la Construcción a Nivel Mundial.

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 más libremente, asimismo aparecen nuevos insumos como el vidrio y el hormigón, posteriormente se utilizó la fundición, cuyo proceso mejoró la dinámica de esta industria.

También se mejoran las instalaciones de las obras y se difunde el uso de la maquinaria, el desarrollo de la geometría permite presentar en dibujo de forma más rigurosa y unívoca, todos los aspectos de la construcción; la fundación de escuelas especializadas provee a la sociedad de un gran numero de profesionales preparados.

Por otra parte se construyeron calles y canales más amplios, lo cual generó el uso intensivo de carreteras; el aumento de la población y las migraciones de un lugar a otro exigen la edificación de nuevas viviendas; el crecimiento de la ciudad requiere instalaciones cada vez más espaciales y resistentes; finalmente los edificios e infraestructuras englobados en la mutación de la economía capitalista alcanzan un significado bastante distinto del que tenían en el pasado.

No se presentan ya como sistematizaciones definitivas, producto del desembolso de un capital o fondo perdido, sino como inversiones paulatinamente amortizables, igual que los otros medios de producción.

Las dos principales innovaciones tienen su origen en Francia: la invención de la geometría descriptiva y la introducción del sistema métrico decimal.

La primera fue expuesta por Gaspard Monge (1746-1818) a través de varios sistemas de representación de un objeto tridimensional en las dos dimensiones de una lámina.

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

Las nuevas construcciones varían entre finales del siglo XVIII y principios del XIX, requieren una gran cantidad de nuevos puentes, con frecuencia de enorme luz, estimulando con ello, el progreso de los materiales tradicionales (madera y piedra tallada), también demandan el uso del hierro y la fundición.¹

1.1.2. Antecedentes de la Construcción en El Salvador

En 1922, se fundó la escuela de Artes Gráficas, la cual fundó los primeros constructores a quienes les llamaban carpinteros.

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, cuyo objetivo fue graduar profesionales en Ingeniería y Arquitectura, con el grado de “Doctor en Ingeniería y Arquitectura”, quienes construían para el sector comercial y de alto nivel para la sociedad .

¹ Chávez Hernández, Ronald Humberto, Los Costos ABC y su aplicación en Empresas Constructoras

En 1935, se fundó el Banco Hipotecario con el objetivo de conceder créditos a largo plazo con tasas de interés bajas, sobre garantías inmobiliarias.

El 2 de mayo de 1945 se crea la empresa constructora “Mejoramiento Social” como una institución autónoma de derecho y utilidad, con el objetivo primordial de elevar el nivel económico de la población, proporcionando viviendas más cómodas y lotes rurales pagaderos a largo plazo a familias rurales y urbanas de bajos ingresos; terminando sus operaciones en el año 1950, fecha en la cual se consideró que el problema de la vivienda había que especializarlo.²

De ese año a la fecha el Salvador ha tenido avances en los sectores Económicos y Sociales, es así que se han construido carreteras en el territorio Nacional a través de empresas constructoras contratadas por el Gobierno de la República de El Salvador.

El alto índice de natalidad imperante en el país, hace necesario la construcción de viviendas de interés social para la población de recursos económicos limitados en un gran porcentaje y un mínimo en

² Cáceres Chávez, Carlos E. Fuentes y Formas de Financiamiento para programas de Viviendas Mínimas Urbanas en EL Salvador. Tesis de Licenciatura en Economía. Facultad de Ciencias E., Universidad de El Salvador. 1979.

residencias de un alto costo que solo pueden ser adquiridas por la pequeña minoría de la clase de alto nivel social.

El desarrollo económico que se ha venido mejorando en los últimos años ha traído como consecuencia la inversión internacional en el país que ha llevado a la construcción de grandes edificios para oficinas de negocios, centros comerciales. Etc.

1.1.3. Clasificación de las Empresas Constructoras en El Salvador

| | |
|--|---------------------------------|
| ✓ Viviendistas | 46 Empresas |
| ✓ Contratistas Generales | 29 Empresas |
| ✓ Consultores y Supervisores | 11 Empresas |
| ✓ Productores y Distribuidores de Materiales | 34 Empresas |
| | <hr/> |
| Total | 120 Empresas³ |

1.1.4. Importancia del Sector Construcción en El Salvador

La problemática que vive el país principalmente en el campo económico, con su secuela en el bienestar social de amplios segmentos de la población no da margen para el inmovilismo. Por el

³ Directorio de Afiliados a CASALCO JUNIO 2002

contrario todos los sectores deben unir esfuerzos y voluntades para superar las causas que han llevado a la economía del país a un prolongado período de lento crecimiento.⁴

En medio del proceso de reconstrucción impulsado para revertir los daños causados por los terremotos el sector construcción enfrenta un momento decisivo para la industria de la construcción. Tras un largo proceso de depresión, los constructores deben enfrentar ahora la competencia de empresas extranjeras a merced de los tratados comerciales y la apertura exigida para la globalización económica.⁵

Los Tratados de Libre Comercio concretados y en plena vigencia por El Salvador, en estos tratados existen 4 niveles de interés para el Sector Construcción.

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

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

⁴ Revista CONSTRUCCIÓN Edición MAYO 2002. CASALCO

⁵ IBID

El segundo nivel tiene que ver propiamente con el sector constructor, los que hacen viviendas, Carreteras, Puentes, Edificios.

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

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

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

El cuarto nivel que busca que los reglamentos y los requisitos de licitación sean los más homogéneos posibles, respetando en este caso el tamaño económico de los países para lograr asimetrías favorables para los países pequeños.⁶

⁶ IBID

1.1.5. El Medio Ambiente y la Construcción

Los contratos de concesiones y obras de infraestructura vial contienen exigencias ambientales que señalan las obligaciones que el Estado impone a los particulares. Estas se deben cumplir en planes de manejo ambiental que resultan de los estudios de impacto ambiental.

El incumplimiento de estas obligaciones es motivo de multas, sanciones y hasta ejecución de fianzas.

Algunas exigencias para mitigar ambiental, económica y socialmente se refieren a la indemnización por reubicación de las viviendas, compensación a comunidades afectadas, construcción de barreras acústicas por aumento de ruido durante la operación del proyecto vial, tratamiento de taludes (ejemplo la obras en la carretera a Los Chorros) por corte de laderas o cerros, relocalización de fauna por impacto en su hábitat, impermeabilización e incremento de escorrentías superficiales, para mencionar algunos. Además, es importante definir los impactos de las actividades asociadas a la construcción del proyecto vial como la explotación de las canteras, plantas de producción de materiales, botaderos, mantenimiento de maquinaria, etc.

Estos costos asociados a las exigencias ambientales son parte del monto de la inversión total y su promedio anda entre el 3 y 5% del valor total del proyecto, por lo que se puede concluir que entre mayor es la envergadura del proyecto mayor será la inversión ambiental.

Indiscutiblemente cualquier obra de infraestructura tiene por objetivo dotar al país de equipamiento para poder competir y mejorar las condiciones de vida de la población que permitan reducir la pobreza. Por lo que en la medida que adoptemos tanto sector público como privado, conductas que incorporen el concepto de sustentabilidad en la construcción y operación de proyectos de infraestructura estaremos garantizando el futuro de nuestras generaciones.

Es necesario desde su origen hacer una adecuada planificación ambiental de los grandes proyectos de infraestructura que permita evitar a futuro, impactos negativos irreversibles sobre el medio ambiente, rechazo de las comunidades afectadas, entre otros aspectos. Por esta razón y con el fin de permitir la sustentabilidad de los proyectos de infraestructura debe considerar la variable ambiental desde un principio para realizar una buena planificación.

La ley del Medio Ambiente en su Art. 17 señala que las políticas, planes y programas de la administración pública, deberán ser evaluadas en sus efectos ambientales estratégicamente, esto permite identificar tempranamente como obras o proyectos pueden afectar el medio ambiente.⁷

1.2. Marco Teórico

Se presentan algunas definiciones relacionadas con los contratos de construcción y aspectos que se relacionan con ellos como: Ingresos, Costos, etc., para tener un conocimiento general de ellos.

1.2.1. Norma Internacional “11” Contratos de Construcción

1.2.1.1. Alcance de la Norma

Según la Norma Internacional “11” que trata sobre el tratamiento contable de los ingresos y los costos relacionados con los contratos de construcción en los estados financieros del Contratista, incluyéndose los contratos para el suministro de servicios siempre y cuando se relacionen directamente con el contrato para la construcción de un activo; incluye también los contratos para

⁷ IBID

demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que pueda seguir a la demolición de un activo.⁸

1.2.1.2. Ingresos del Contrato

Se debe entender como ingresos en los contratos de construcción:

- a) El anticipo inicial acordado según el contrato
- b) Las modificaciones en los contratos originados por cambios en las construcciones y por cambios en las reclamaciones o incentivos siempre y cuando sean medibles y confiables y que sea probable que de ellos resulte un ingreso.

En un contrato los ingresos deben medirse por el valor razonable de las contraprestaciones que se reciben o que están por recibirse, la medición de los ingresos está afectado por diversidad de hechos que suceden con cierto grado de incertidumbre y que afectarán el resultado de los ingresos ya sea en aumentos o disminuciones ejemplos:

⁸ Norma Internacional de Contabilidad “11” Contratos de Construcción, año 1999

1. Pueden existir reclamos entre las partes contratantes que vienen a aumentar o a disminuir los ingresos del contrato en períodos posteriores.
2. Los montos de ingresos en un contrato de precio fijo pueden aumentar como resultado de las revisiones de precios y modificaciones de cláusulas de los contratos
3. Los valores de los ingresos acordados en un contrato disminuyen como resultado de las demoras causadas por el contratista y por consiguiente son penalizadas.
4. Los ingresos de un contrato de precio fijo aumentarán si la cantidad constante por unidad de obra han sido modificadas de acuerdo al alza de precios.

Se entenderán como modificaciones en los contratos: Cuando el cliente gire instrucciones que cambiarán el trabajo a ejecutar y que están bajo las condiciones iniciales de un contrato y que conllevarán a cambiar en los activos y en aumentos y disminuciones de ingreso.

Entenderemos por reclamaciones: cuando el contratista espera una cantidad cobrada al cliente o a un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio unitario y las reclamaciones se reconocerán como ingresos cuando estas hayan alcanzado un nivel avanzado de resolución y que es muy probable que el cliente acepte el reclamo y este pueda ser medido confiablemente.⁹

1.2.1.3. Costos del Contrato

En un contrato los costos deben comprender:

- a) Los directamente relacionados al contrato específico.
- b) Los relacionados con actividades generales de contratación que pueden agregados al contrato específico.
- c) Cualquier concepto pactado en el contrato, que se pueda cobrar al cliente.

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

⁹ IBID

- a) La mano de obra invertidas en el lugar de construcción incluyendo la supervisión que se llevó a cabo.
- b) Costos de los materiales usados en la construcción.
- c) Depreciaciones de propiedad planta y equipo utilizada en la ejecución del contrato.
- d) Costos incurridos en desplazamiento de planta y equipo desde y hasta la localización de la obra.
- e) Alquiler de propiedad planta y equipo.
- f) Asistencia técnica directamente relacionada al contrato.
- g) Reclamaciones de terceros.

Los costos que pueden ser cargados a cada contrato específico pueden ser:

- a) Seguros.
- b) Costos de diseño y asistencia técnica no relacionada directamente con ningún contrato específico.

c) Costos indirectos de construcción.

Los costos antes mencionados deberán distribuirse utilizando métodos sistemáticos y racionales que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características.

Se consideran gastos indirectos de la construcción:

- Los gastos por elaboración de planillas
- Los costos por intereses pueden ser distribuidos a los contratos específicos, siempre y cuando el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido por la NIC-23 Costos por Intereses - Tratamiento Alternativo Permitido, que literalmente dice en los párrafos 10-11:
 - Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurren en ellos, salvo si fueran capitalizados.
 - Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dicho activo. El importe de los costos por intereses

susceptibles de capitalización deben ser determinado de acuerdo con esta norma.¹⁰

1.2.1.4. Tratamiento Contable de los Costos del Contrato

Para la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros del contratista, generalmente se utiliza: a) el Método del Grado de Avance, b) El método de Terminación del Contrato.¹¹

El método del grado de avance: Es aquel en el que se da reconocimiento a los ingresos a medida que se progresa la actividad del contrato. Estos ingresos son comparados contra los costos incurridos para llegar al grado de avance presente, dando como resultado el registrar la utilidad que puede atribuirse a la proporción del trabajo terminado.

El método del grado de avance sólo puede adoptarse si el resultado del contrato puede estimarse de manera confiable.

¹⁰ Norma Internacional de Contabilidad 23 Costos por intereses párrafo 10-11

¹¹ Método de contabilización eliminado por la IASC mediante Declaración 32 Comparabilidad de los Estados Financieros (Exposure Draft 32, E32), a partir de enero de 1989, fecha en el cual fue publicada dicha declaración, sin embargo a pesar de esta declaración se incluye en este documento para su estudio dicha declaración, sin embargo a pesar de esta declaración se incluye en este documento para su estudio.

En el caso de contrato precio fijo, el grado de confiabilidad se proporcionaría sólo si se satisfacen todas las condiciones siguientes:

a) pueden estimarse confiablemente el total de ingresos por recibirse del contrato; b) tanto los costos para terminar el contrato como la etapa de ejecución del contrato concluida a la fecha de los estados financieros puede estimarse de modo confiable, y c) los costos atribuibles al contrato pueden identificarse claramente para que se pueda comparar la experiencia real con las estimaciones previas.

En los contratos a base de costos más honorarios, el grado de confiabilidad se proporcionaría sólo si se satisfacen las siguientes condiciones: a) si pueden identificarse claramente los costos atribuibles al contrato, b) si los costos diferentes a los que serán específicamente reembolsables según el contrato pueden estimarse de manera confiable.

Para el método del grado de avance se deben registrar provisiones para pérdidas hasta el grado de avance al que haya llegado el contrato. También pueden efectuarse provisiones para pérdidas sobre el resto del contrato.

El método de Terminación del contrato: Conocido también como método de contrato terminado. Por medio de este método el ingreso

se registra solamente cuando el contrato está terminado o sustancialmente completo. Un contrato se considera sustancialmente completo cuando los costos remanentes son insignificantes.

"[...]Los costos y los 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 excedan a los anticipos de clientes, se presentarán en el balance general como un activo corriente y el excedente de los anticipos de 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."¹²

Cuando se tiene muchos contratos es conveniente cargarlos a los costos y gastos del período, pero si este no tiene muchos contratos y pasa muchos años para completar el trabajo, es recomendable capitalizar los costos a la cuenta de Costos de Contratos no Completados (Construcciones en Proceso).

¹² NCF No. 24: Contabilización de Contratos de Construcción a Largo Plazo, parra. 6-7. IV Convención Nacional de Contadores, 1996.

Si se determina que el contrato provocará una pérdida deberá registrarse una provisión para pérdidas previstas, aun en los casos en que se registren los ingresos, hasta la terminación del contrato.

Debido a que el tema está enmarcado en el tratamiento contable indicado por la NIC 11 “Contratos de construcción” y el Método de contabilización de ingresos y Gastos que la NIC 11 propone es el Método de Porcentaje de Terminación o Grado de Avance; es así que el trabajo de graduación está orientado a desarrollar lo propuesto por la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción”

1.2.1.5. Ventajas del Método de Grado de Avance

- Una de las principales ventajas de este método de contabilizar los ingresos de acuerdo a la etapa de ejecución, en que se encuentra el contrato al final del ejercicio, es que se refleja la utilidad en el período contable durante el cual se llevó a cabo la actividad generadora.

1.2.1.6. Desventajas del Método de Grado de Avance

- Este método está sujeto a un riesgo de error al hacer las estimaciones; a menos que el resultado final del contrato pueda estimarse con seguridad razonable.
- El modelo de registro contable para el método del grado de avance tendría repercusión entre las cuentas de resultado, como sería el caso de traslado de las cuentas de costos de producción de la parte que se estimaría directamente a la otra cuenta de resultados que reflejaría el costo de lo vendido.

1.2.1.7. Los Costos de los Contratos de Construcción

El período al cual se deben atribuir los costos de un contrato, comprende aquel que inicia con la firma del contrato y se cierra cuando éste está prácticamente terminado; sin embargo, algunos costos incurridos para la obtención del contrato pueden identificarse separadamente y tratarse como aplicables al contrato, los cuales se tienen que diferir.

Los costos en que incurre la empresa para llevar a cabo un contrato de construcción, pueden dividirse en: a) Costos que se relacionan

directamente con un contrato específico; b) Costos que pueden atribuirse a la actividad contractual en general y pueden distinguirse entre contratos específicos; y c) contratos que se relacionan con las actividades de la empresa en general, o relativos a la actividad contractual, pero que no pueden distribuirse entre contratos específicos.

Algunos ejemplos de costos que se relacionan directamente con un contrato específico son: a) Costos de mano de obra en el lugar de la construcción, incluyendo supervisión; b) Materiales usados para la construcción proyectada; c) Depreciación de la planta y equipo usada en el proyecto contratado; y d) Costos de traslado de planta y equipo al sitio de la construcción.

Algunos ejemplos aplicables a la actividad contractual en general y que pueden distribuirse entre contratos específicos están: seguros, diseños y asistencia técnica y los gastos indirectos de construcción de cada proyecto.

Algunos ejemplos de costos relativos a las actividades generales de la empresa y que pueden relacionarse con la actividad contractual, pero que no pueden distribuirse entre contratos específicos están: a) Costos generales de administración y ventas; b) costos de

financiamiento para el funcionamiento total de la empresa; c) costos de investigación y desarrollo; y d) depreciación de planta y equipo ocioso que no se usan en un contrato en particular.¹³

1.2.1.8. Reconocimiento de las Pérdidas Esperadas

Cuando las estimaciones actuales de los costos e ingresos totales de un contrato indican una pérdida, se efectúa la provisión para la pérdida total en el contrato, sin importar el monto del trabajo ejecutado.

Para efectuar la provisión, por lo general el importe de la misma se determina sin considerar: a) Si el trabajo del contrato ha dado principio o no; b) El grado de avance de la actividad del contrato, y c) El monto de las utilidades que se esperan en otros contratos no relacionados.¹⁴

¹³ NIC "11" Op Cit.

1.2.1.9. Cambios en las Estimaciones

Los adeudos ocasionados por reclamaciones presentadas por el contratista y por variaciones en el trabajo contratado, las cuales han sido aprobadas por el cliente, se deben registrar en los estados financieros solamente en las circunstancias; y hasta el grado en que el contratista tenga evidencia de la aceptabilidad del monto de la reclamación o variación.

Cuando existen reclamaciones o sanciones que tenga que pagar el contratista, ya sea por demora para terminar el trabajo o por otra causa, se debe efectuar la provisión total en los estados financieros como costos atribuibles al contrato.¹⁵

1.2.1.10. Información a Revelar en los estados financieros

En los estados financieros debe revelarse:

- a) El importe del trabajo de construcción en proceso.
- b) El efectivo recibido y por percibir como pagos progresivos, anticipos y retenciones a cuenta de

¹⁴ IBID

¹⁵ IBID

contratos incluidos en el trabajo de construcción en proceso, y

- c) El monto por percibir por contratos a base de costos mas honorarios no incluidos en el trabajo de construcción en proceso.

Si existen cambios en la política de contabilidad utilizada para los contratos de construcción, debe efectuarse la revelación respectiva, cumpliendo con lo establecido en la NIC 8, “ partidas no usuales y de períodos anteriores y cambios en Políticas de contabilidad.”¹⁶

1.2.1.11. Vigencia

Las disposiciones de la presente norma entraron en vigor para los estados financieros preparados después del 1 de enero de 1980.

Excepto por la eliminación del método contable de terminación del contrato, a la fecha de este trabajo, la norma se encuentra vigente en todas sus partes.¹⁷

¹⁶ IBID

1.3. Normativa Legal

Las actividades desarrolladas por las empresas Constructoras están reguladas por diferentes tipo de leyes que rigen la economía Salvadoreña las cuales son:

- a) Tributarias
- b) Municipales
- c) Laborales
- d) Ley del Medio Ambiente

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

1.3.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 712)

En muchos casos los contratos de construcción van más allá del cierre de un período contable, que comúnmente no permite la confrontación exacta de los ingresos devengados con los costos realmente incurrido.

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

El artículo 12 que literalmente dice:

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

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

Art. 27:

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

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

Esta ley, como su nombre lo expresa, ha sido creada con el objeto de gravar la venta de bienes muebles y prestación de servicios, excluye implícitamente la venta de inmuebles. Por lo tanto el IVA por las compras realizadas con el fin de construir y transferir inmuebles por cuenta propia no tienen derecho a deducir el crédito fiscal que dichas compras generan, ya que forman parte del costo del bien, pues no generan ingresos gravables tal como lo estipula el artículo 70 de la ley del IVA.

Artículo 70 que dice:

“ El presente impuesto pagado o causado no constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos, importados o utilizados,

respectivamente, salvo cuando los bienes o servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o sujetos excluidos del impuesto. Tampoco es un gasto deducible por los efectos del Impuesto Sobre la Renta.”

Sin embargo las empresas que se dedican a la ejecución de construcciones por contrato están incluidas como contribuyentes del impuesto, tipificada esta actividad como un servicio, mencionados en los literales b), g), H), i), j) y k) del Art.17 y explicados en el Art. 6 del reglamento. Literales c), d), e) y f)...

Art. 17:

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

b) Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos.

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

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

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

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

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

La ley del IVA, contempla como hechos generadores de la prestación de servicios provenientes de actos, convenios o contratos en los que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagarlos; es por ello que los servicios que brindan las empresas constructoras como asesorías técnicas y elaboración de planos, ejecución de contratos de

construcción por administración y precio alzado, las califica como contribuyente del referido impuesto.

El crédito fiscal generado por los materiales adquiridos por la constructora para la ejecución de contratos de construcción por administración, no es deducible para ésta debido a que dichos materiales son facturados por los proveedores a nombre del cliente, pues este es el encargado de suministrar no solo materiales, sino también la mano de obra y otros costos; por lo tanto el crédito fiscal generado por la compra de materiales sería trasladado al cliente quien lo incluiría en el costo del bien y la constructora solamente cobrara el servicio de dirección y asesoría técnica mas el IVA débito fiscal cuando factura para efectuar su cobro.

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

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

Art. 18:

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

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

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

En la prestación de servicios permanentes, regulares, continuos o en los suministros de servicios periódicos, el impuesto se causa el momento de emitirse cualquiera de los documentos señalados en el Art. 107 (Comprobantes de Crédito Fiscal o Facturas) del Código

tributario o al término de cada período establecido para el pago según el contrato.”

1.3.3.Tratamiento de Anticipos de Acuerdo a la Ley del IVA y la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De acuerdo a la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios (IVA), los anticipos por servicios deben ser gravados con el impuesto de acuerdo al Art. 18, d) y e) descritos anteriormente, sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta no regula específicamente el tratamiento de estos anticipos, pero al utilizar el sistema de acumulación mencionado en los artículos No. 17 (inciso 4) y 24, la parte del anticipo no devengado al final del ejercicio fiscal no debe pagar impuesto. Por otra parte, el hecho de percibir un anticipo obliga a pagar en el mes de la percepción un anticipo que es llamado pago a cuenta **Art. 151 (Código Tributario)**, aunque al final del período haya un remanente a favor del contribuyente.

1.3.4.Tarifa de Arbitrios de la Municipalidad de San Salvador (Decreto No. 436).

Establece que las personas naturales o jurídicas , sucesiones y fideicomiso, pagarán en concepto de impuesto, tasas, derechos, licencias y contribuciones para el desarrollo y sostenimiento de la administración municipal en la medida de su capacidad económica (Artículo 1).

Las tarifas se aplican a las empresas financieras, comerciales e industriales para las cuales existe una determinada tabla de impuesto.

05.1 EMPRESAS COSTRUCTORAS

05.1.1 Empresas dedicadas a la planificación o supervisión de obras constructoras:

Nacionales..... \$ 22.86 al mes

Extranjeras..... \$ 45.71 al mes

05.1.2 Empresas dedicadas a la ejecución de obras de

Construcción..... TABLA INDUSTRIAL

1.3.5.Laudo Arbitral

En las empresas constructoras se debe tomar en cuenta de manera muy especial el Contrato Colectivo de Trabajo del Sindicato Unión de Trabajadores de la Construcción, el cual fue celebrado en Septiembre de 1995 y sustituye al “Laudo Arbitral” celebrado anteriormente, el cual en Noviembre de 1997 fue negociado y actualizado y surtiendo efecto en los contratos de construcción celebrados a partir de el primero de enero de 1998.

Debido a que la mano de obra es un factor muy importante que influye substancialmente en los costos de la construcción de bienes inmuebles, dicho contrato regula las condiciones bajo las cuales los trabajadores estarán al servicio de las constructoras, asimismo tiene por objeto establecer derechos y obligaciones de las partes, con el fin de armonizar y dignificar las relaciones laborales.

1.3.6. Código de Trabajo (Decreto No. 15).

El código de trabajo es aplicable a los obreros de la construcción solamente en aquellos aspectos que no son mencionados por el contrato colectivo descrito anteriormente. Con relación a las

indemnizaciones, aunque son tratados por el mencionado documento, tiene su base en el Art. 26 del Código de Trabajo, el cual dice

Art. 26:

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

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

Terminadas las labores sin haber dado el aviso a que se refiere el inciso anterior, el patrono deberá pagar a los trabajadores una prestación equivalente al salario ordinario que habría devengado en siete días.

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

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

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

1.3.7. Ley del Medio Ambiente

Esta ley tiene por objeto proteger, conservar y recuperar el medio ambiente teniendo con ello que exigir en las actividades de obras o proyectos un estudio de impacto ambiental. La responsabilidad de responder por los daños ocasionados corresponde al propietario de la obra, tal como lo especifica el Artículo 23 que dice:

Art. 23:

El estudio de impacto ambiental se realizará por cuenta del titular, por medio de un equipo técnico multidisciplinario. Las empresas o personas, que se dediquen a preparar estudios de impacto ambiental deberán estar registradas en el Ministerio del Medio Ambiente.

CAPITULO II

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN Y DIAGNOSTICO

2.1. Tipo de Estudio

El tipo de estudio que se utilizó en la investigación, es el descriptivo ya que se midieron los costos y los ingresos como variables independientes, para poder determinar las causas por las cuales las empresas constructoras no reconocen sus costos en proporción a sus ingresos bajo el método de porcentaje de terminación o grado de avance, y luego relacionar esas variables; también se utilizó dentro del desarrollo de la investigación el método analítico.

2.2. Población y Muestra

2.2.1 Población

La población objeto de estudio la constituyen empresas constructoras inscritas en la Cámara Salvadoreña de la Industria de la Construcción (CASALCO) al 31 de Mayo de 2002, según la

información obtenida suman un total de 120 empresas dedicadas a la construcción.

2.2.2. Determinación y Tamaño de la Muestra

La muestra es la parte del universo a examinar mediante la aplicación de una fórmula estadística para poblaciones finitas.

Para el presente trabajo se tomó el muestreo aleatorio simple, basado en los registros de empresas constructoras proporcionado por CASALCO, debido a que es el más adecuado para obtener representatividad y para conocer el comportamiento de las distintas variables de la población.

Es necesario aclarar que las unidades de observación serán las empresas constructoras.

El tamaño de la muestra, se determinó utilizando la siguiente fórmula:¹⁸

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

Se estimó un margen de error del 8%, en donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Universo o Población (Empresas constructoras)

e^2 = Probabilidad de error estimado de la confiabilidad de los datos obtenidos.

P = Probabilidad de que las empresas estén aplicando debidamente el método de contabilización propuesto por la NIC 11.

Q = Probabilidad de rechazo o fracaso de que no se este aplicando el método.

Z^2 = Nivel de Confianza de la Muestra

Aplicando la fórmula

$N = 120$

$e^2 = 8\% = 0.08$

$P = 92\% = 0.92$

$Q = 8\% = 0.08$

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

$Z = 1.96$

¹⁸ BONILLA GIDALBERTO. "Como hacer una tesis con técnicas estadísticas"; UCA Editores

$$N = \frac{(1.96)^2(0.92)(0.08)(120)}{(120-1)(0.08)^2 + (1.96)^2(0.92)(0.08)}$$

$$n = \frac{(3.53)(9.6)}{(119)(0.0064) + (3.84)(0.0736)}$$

$$n = \frac{33.89}{0.7616 + 0.2826}$$

$$n = \frac{33.89}{1.04}$$

$$n = 32.58 = 33$$

la muestra determinada según la fórmula anterior es de 33 empresas.

2.3. Recopilación de Datos

Para la realización de la investigación de campo utilizamos información proveniente de fuentes primarias y secundarias.

La obtención de los datos primarios se realizó mediante la investigación de campo, por medio de la técnica del Cuestionario con preguntas cerradas y abiertas dirigido a los Contadores de empresas constructoras, con el objetivo de obtener información acerca de: problema, práctica actual y la aplicación de la Norma Internacional “11” todo vinculado con el reconocimiento de ingresos y costos.

Entre las fuentes secundarias utilizadas están información recopilada de textos bibliográficos, Tesis de Graduación, Revistas, Folletos y toda la información relacionada con la investigación.

CAPITULO III

3. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Conocimiento y aplicación de la Norma Internacional 11

“Contratos de Construcción”.

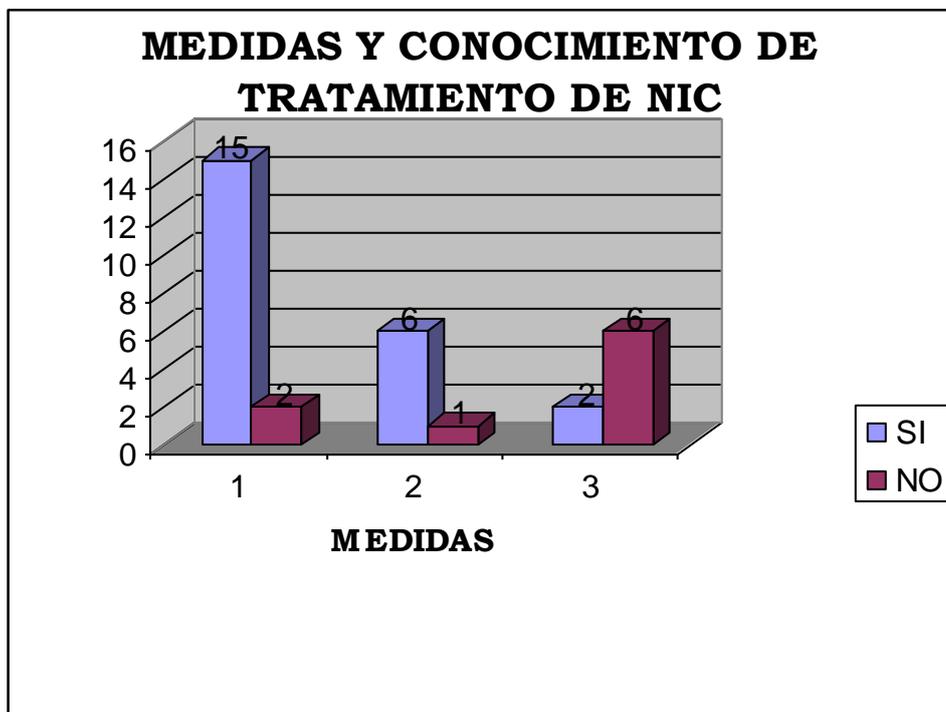
Ante la obligatoriedad de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad a partir del ejercicio económico 2004, según resultados obtenidos de la investigación hacia las empresas constructoras del área de San Salvador se ha determinado que los profesionales que laboran para dichas empresas, están enterados dicha obligatoriedad y las medidas que han tomado para hacer frente a la internacionalización de las Normas Contables son las siguientes: Capacitación, observando que ésta es la primer medida por la que optan las empresas para su personal por medio de seminarios y otras conferencias impartidas por profesionales de la profesión, se observó que dicho personal además de recibir capacitación tienen conocimientos sobre la obligatoriedad de la Normativa.

Otras empresas han optado por reestructurar su Catálogo de Cuentas adecuándolo con base a Normas Internacionales de Contabilidad. (Ver Cuadro N°. 1, Figura N°. 1)

Cuadro N°. 1

| CONOCIMIENTO OBLIGATORIEDAD | MEDIDAS APLICADAS | | | | | | TOTAL GENERAL | |
|--------------------------------|----------------------|------------|---------------------|------------|------------|------------|---------------|------------|
| | CAPACITACION PESONAL | | REVISION DE CUENTAS | | NINGUNO | | V/Absoluto | V.Relativo |
| | V/Absolutos | V.Relativo | V/Absoluto | V.Relativo | V/Absoluto | V.Relativo | | |
| SI | 15 | 65.22% | 6 | 26.09% | 2 | 8.70% | 23 | 100% |
| NO | 2 | 22.22% | 1 | 11.11% | 6 | 66.67% | 9 | 100% |
| Total General | 17 | 53.13% | 7 | 21.88% | 8 | 25.00% | 32 | 100% |

Gráfico N°. 1



3.2. Reconocimiento de los ingresos.

La Norma Internacional 11 “ Contratos de Construcción” da el tratamiento contable para el reconocimiento de los Ingresos en las empresas constructoras bajo cualquier tipo de contrato.

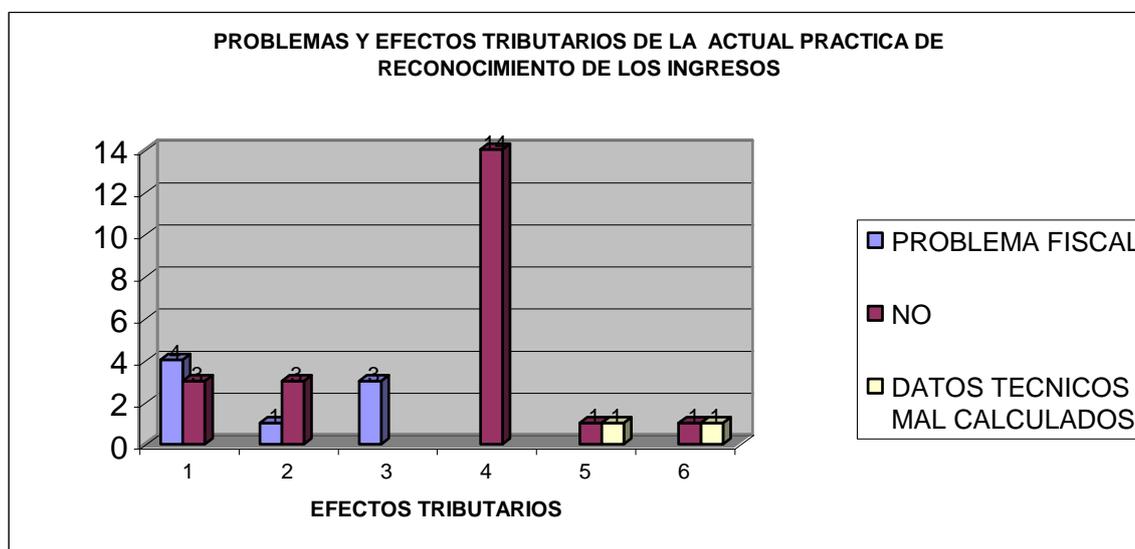
Según resultados obtenidos las empresas reconocen los ingresos de acuerdo a los siguientes prácticas: Avance de Obra que de acuerdo a los resultados es la práctica que le genera más problemas fiscales; la práctica de devengado o acumulación sólo resultó con un porcentaje a considerar el cual también les genera efectos fiscales, vale la pena mencionar que una sola empresa es la que tiene un problema debido a datos técnicos mal calculados, cuando reconoce sus ingresos de acuerdo al grado de avance de obra o anticipo. (Ver Cuadro N°. 2, Figura N° 2).

El problema fiscal que más se da en las empresas es con relación a los ingresos debido al pago anticipado del IVA, en el caso de que pague el impuesto cuando recibe el anticipo; así como también es importante mencionar que el problema de que al cierre del ejercicio económico sea probable que el avance reconocido con relación a los ingresos no sea el correcto; en los resultados se encuentra que del grupo que respondió que su efecto tributario de efectuar ajustes al finalizar la obra para aumentar o disminuir los impuestos la mitad dijo que no le generaba ningún problema, pero la otra mitad respondió que le generaba problemas solamente cuando los datos técnicos están mal calculados. (Ver cuadro N°. 3, Figura N° 3).

Cuadro N° 3.

| EFECTOS TRIBUTARIOS ACTUAL PRACTICA | PROBLEMAS PRACTICA CONTABLE DE INGRESOS | | | | | | TOTAL GENERAL | |
|--|---|---------|-------|---------|----------------------------------|--------|---------------|---------|
| | FISCAL | | NO | | DATOS TECNICOS MAL CALCULADOS | | V.Abs | V.Rel |
| | V.Abs | V.Rel | V.Abs | V.Rel | V.Abs | V.Rel | | |
| PAGO ANTICIPADO DE IVA | 4 | 57.14% | 3 | 42.86% | 0 | 0.00% | 7 | 100.00% |
| PAGO ANTICIPADO DE IVA PORQUE SE PAGA AL FINAL | 1 | 25.00% | 3 | 75.00% | 0 | 0.00% | 4 | 100.00% |
| RECONSIDERACIONES POR DATOS INCORRECTOS | 3 | 100.00% | | 0.00% | 0 | 0.00% | 3 | 100.00% |
| NO | 0 | 0.00% | 14 | 100.00% | 0 | 0.00% | 14 | 100.00% |
| AJUSTES POSTERIORES A LA LIQUIDACION PARA AUMENTAR O DISMINUIR LOS IMPTOS. | 0 | 0.00% | 1 | 50.00% | 1 | 50.00% | 2 | 100.00% |
| SOBREVALUACION DE LA CUENTA PYTOS. EN EJECUCIÓN | 0 | 0.00% | 1 | 50.00% | 1 | 50.00% | 2 | 100.00% |
| Total general | 8 | 25.00% | 22 | 68.75% | 2 | 6.25% | 32 | 100.00% |

Figura N° 3



3.3. Reconocimiento de los costos.

La Norma Internacional 11 “ Contratos de Construcción” da el tratamiento contable para el reconocimiento de los Costos en las empresas constructoras bajo cualquier tipo de contrato.

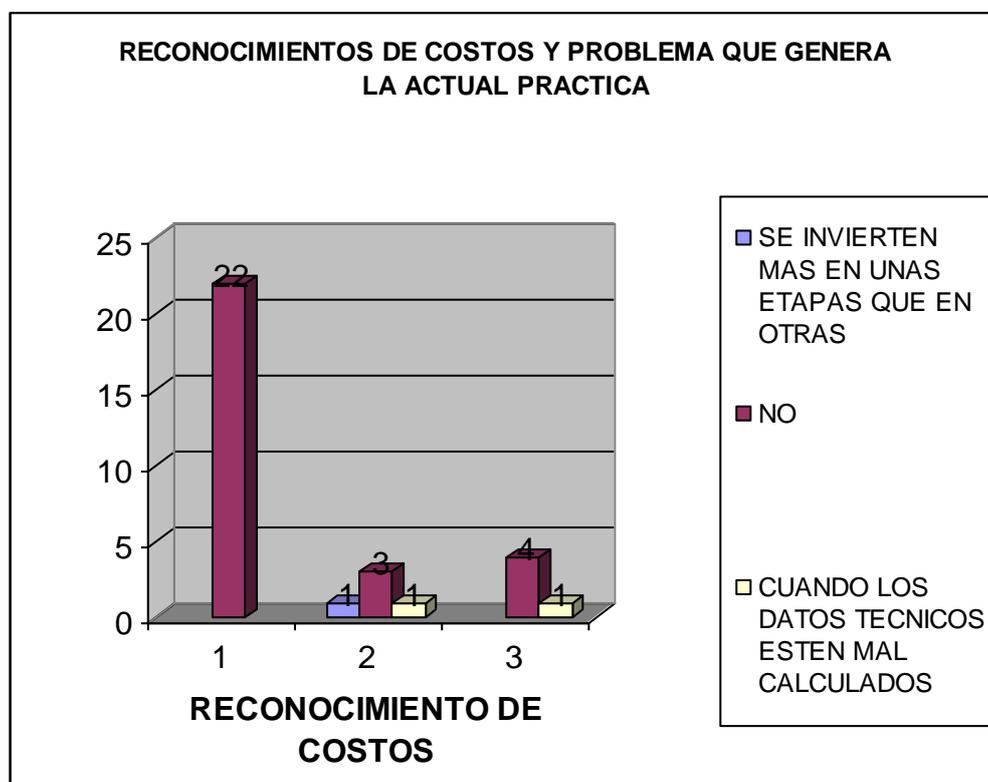
Según los resultados obtenidos para el tratamiento contable de los costos se obtuvo que cuando reconocen los costos por acumulación en cuenta de inventarios el único problema que les genera es que invierten más en una etapa que en otras, resultado además que las

empresas que reconocen sus costos al momento de incurrirlos no les genera ningún problema. (Ver cuadro N° 4, Figura N° 4).

Cuadro N° 4

| PROBLEMA PRACTICA CONTABLE DE RECONOCIMIENTO DE COSTOS | RECONOCIMIENTO DE COSTOS | | | | | | | | TOTAL GENERAL | |
|--|---------------------------|--------|-----------------------|-------|--------------------------------------|---------|---------------------------------------|--------|---------------|---------|
| | AL MOMENTO DE INCURRIRLOS | | SE ACTIVAN Y SE PAGAN | | ACUMULACION EN CUENTA DE INVENTARIOS | | ACUMULACION POR PROYECTOS LIQUIDABLES | | | |
| | V.Abso | V.Rel | V.Abso | V.Rel | V.Abso | V.Rel | V.Abso | V.Rel | V.Abso | V.Rel |
| SE INVIERTE MAS EN UNA ETAPA QUE EN OTRA | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 1 | 100.00% | 0 | 0.00% | 1 | 100.00% |
| NO | 22 | 75.86% | 0 | 0.00% | 3 | 10.34% | 4 | 13.79% | 25 | 100.00% |
| DATOS TECNICOS MAL CALCULADOS | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 1 | 50.00% | 1 | 50.00% | 0 | 100.00% |
| Total General | 22 | 68.75% | 0 | 0.00% | 5 | 15.63% | 5 | 15.63% | 32 | 100.00% |

Cuadro N° 4



3.4. Utilización del Método de Grado de Avance

La Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” establece para el reconocimiento de Ingresos y costos el Método de grado de avance o porcentaje de terminación que consiste en reconocer los ingresos derivados del contrato comparándolos con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultados a lo largo de los períodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos del período contable en el que se ejecute el trabajo en que están relacionados.

De los resultados obtenidos se encontró que en su mayoría las empresas conocen el tratamiento contable expresado por la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” y a su vez utilizan ,el Método de grado de avance o porcentaje de terminación (Ver cuadro N° 5, y Figura N° 5).

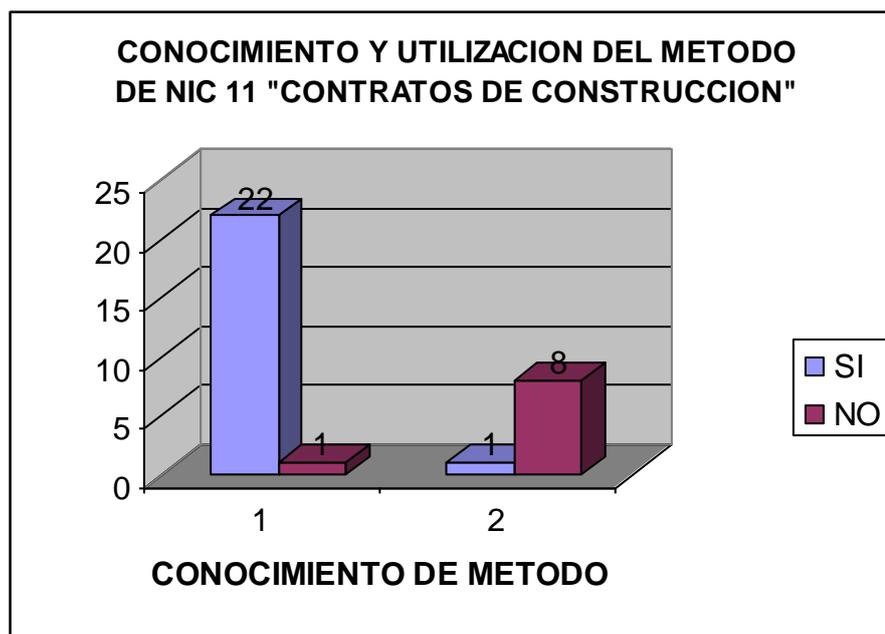
Así también concluyen que dicho tratamiento no les produce ningún efecto tributario (Ver cuadro N° 6 , y Figura N° 6), lo cual contradice

los resultados obtenidos cuando se les preguntó el efecto tributario de su actual práctica de reconocimiento de ingresos y costos. (Ver cuadro N° 3 y Figura N° 3)

Cuadro N° 5

| UTILIZACION METODO GRADO DE AVANCE | CONOCIMIENTO TRATAMIENTO NIC "11" | | | | TOTAL GENERAL | |
|--|-----------------------------------|------------|------------|------------|---------------|------------|
| | SI | | NO | | V.Absoluto | V.Relativo |
| | V.Absolutos | V.Relativo | V.Absoluto | V.Relativo | | |
| SI | 22 | 95.65% | 1 | 4.35% | 23 | 100% |
| NO | 1 | 11.11% | 8 | 88.89% | 9 | 100% |
| Total General | 23 | 71.88% | 9 | 28.13% | 32 | 100% |

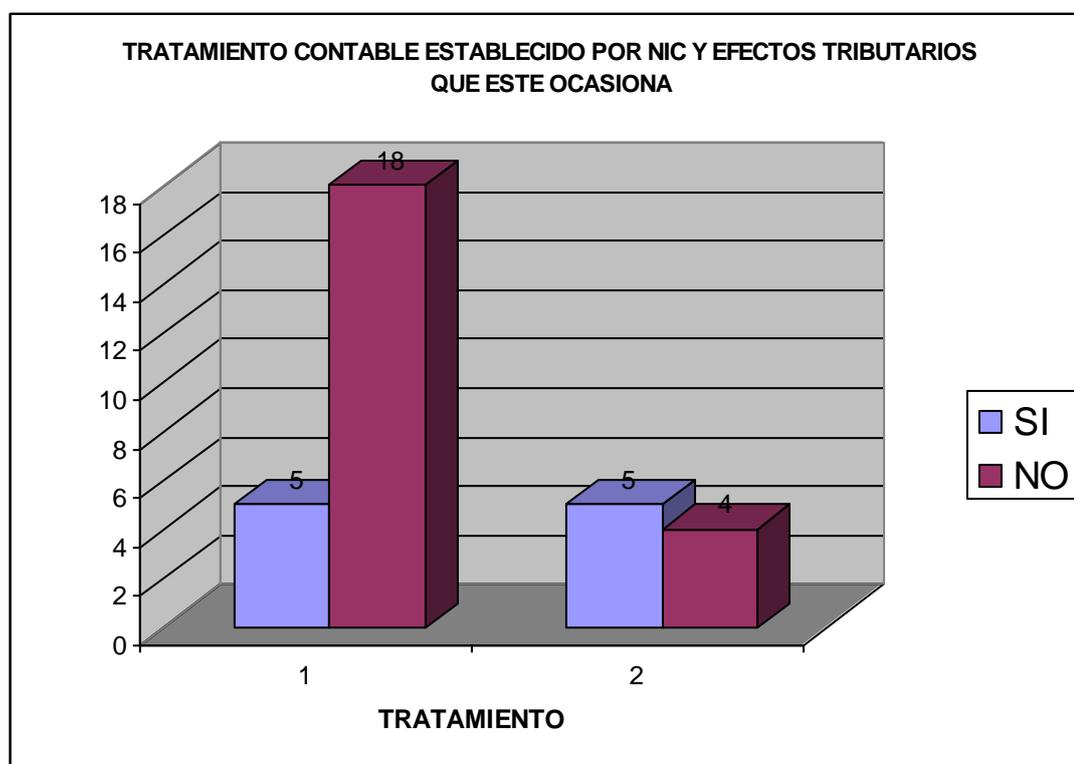
Figura N° 5



Cuadro N° 6

| EFECTOS TRIBUTARIOS DE TRATAMIENTO NIC "11" | CONOCIMIENTO TRATAMIENTO NIC "11" | | | | TOTAL GENERAL | |
|---|-----------------------------------|------------|------------|------------|---------------|------------|
| | SI | | NO | | | |
| | V.Absolutos | V.Relativo | V.Absoluto | V.Relativo | V.Absoluto | V.Relativo |
| SI | 5 | 50.00% | 5 | 50.00% | 10 | 100% |
| NO | 18 | 81.82% | 4 | 18.18% | 22 | 100% |
| Total General | 23 | 71.88% | 9 | 28.13% | 32 | 100% |

Figura N° 6



CAPITULO IV

4. DISEÑO DE CASO PRACTICO BAJO CONTRATO DE PRECIO FIJO Y METODO DE PORCENTAJE DE TERMINACIÓN PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

El mayor problema que los profesionales de la Contaduría Pública se enfrentan al aplicar la Norma Internacional No 11 “Contratos de Construcción” es de tipo tributario, tal es el caso en el reconocimiento de Ingresos que según la norma estos se deben contabilizar como tales en el momento en que se conocen y que se tenga la certeza y fiabilidad de que sucederán.

Este punto entra en contradicción con lo establecido en la ley del Impuesto a la Transferencia de bienes muebles y servicios Art. 04 y este dice: “ Los ingresos deben de reconocerse en el momento en que estos se facturan”

Para contribuir a la solución de la problemática mencionada anteriormente se presentarán estados financieros preparados con

base a la normativa técnica contable ya que será esta la que sustentará los estados financieros de las empresas constructoras.

4.1 Datos Generales de la Empresa.

Este ejercicio está preparado con información real y para proteger la procedencia de está llamaremos a la compañía “Gómez Menéndez Construcciones Civiles, S.A de C.V.” cuya ubicación geográfica es el área de San Salvador la cual se dedica a la construcción general a nivel Centroamericano.

4.2. Caso Práctico

La Cia. Gómez Menéndez Construcciones Civiles, S.A de C.V. tiene un contrato fijo por un total de ingresos de \$246,168,953.00 para la construcción de la carretera Panamericana. La estimación original de la compañía de los costos es de \$237,718,550.00; el tiempo que tomará construir la carretera es desde Julio del año 1998 hasta mayo del año 2002.

Se presenta la siguiente información:

- a) Resultados acumulados reales de la obra desde Julio 1998 hasta el cierre del ejercicio 2001. (Anexo 1).

- b) Presupuesto Proyectado de Costos de enero de 2002 a mayo de 2002, ya que se conocen los resultados desde julio de 1998 hasta diciembre de 2001, pero no los costos presupuestados hasta mayo de 2002. (Anexo 2).

- c) Gastos no deducibles de impuesto sobre la renta; que son costos que no se pertenecen al ejercicio tales como: Gastos médicos, alojamientos, alquileres, etc. se presentan para el caso práctico un detalle de los gastos no deducibles que no se tomaran en cuenta para efectos del cálculo del grado de avance, pero se incluyen porque son gastos que se dan en la mayoría de las empresas y es importante saber si se incluyen o no para el cálculo del ajuste por avance de obra. (Anexo 3).

4.2.1. CALCULO DE AJUSTE POR AVANCE DE OBRA DEL PROYECTO

Para el cálculo del ajuste por avance de obra del proyecto debemos conocer:

- a) Monto del contrato
- b) Monto de costos estimados en contrato
- c) Total de ingresos reales
- d) Total de costos reales
- e) Gastos no deducibles
- f) Costos proyectados (costos proyectados del tiempo pendiente de la obra para que concluya)
- g) Otra información.

Fórmula para cálculo de Ajuste por Avance de Obra:

Ajuste por Avance de Obra = Costo Estimado **Menos** Costo Real

Costo Estimado = Costo estimado **Por** % de Avance

Costo Real = Costo Real a la Fecha **Más** los Gastos No Deducibles

4.2.2. Ingresos reales del proyecto

Para el caso se muestra la información de los resultados en el anexo (1) de los cuales se toma como ingresos para determinar el ajuste por

avance de obra \$174,514,697.18 de certificaciones en moneda local más \$9,750,530.09, que corresponden a certificaciones en otras monedas, el término certificaciones es utilizado como estimación esto significa que pueden existir facturaciones en moneda local o en otras monedas según sea el caso y realizar las conversiones correspondientes; se excluyen como ingresos los diferenciales cambiarios. Los ingresos financieros y todos aquellos ingresos que no provienen directamente de la facturación de estimaciones.

4.2.3. Costos reales del proyecto

Se tomarán como costos reales el renglón de costos por un total de \$191,674,143.54* que incluyen los costos directos y los costos indirectos del período, menos los otros ingresos (ver anexo 1 en los rubros de ingresos).

4.2.4. Gastos no deducibles

Se incluyen en el anexo, detalle de los gastos no deducible que no se tomarán en cuenta en el cálculo de ajuste por avance de obra. Es de tomar en cuenta que siempre se toman , para mostrar que se tiene

que separa tales gastos que por lo general suelen ser IVA ó costos no recuperado. Ver anexo (3)

4.2.5 Costos proyectados de enero de 2002 a mayo de 2002

Se presenta un detalle de costos proyectados por lo meses en los que esta pendiente se concluya la obra . (Ver anexo 2)

4.2.6 Ilustración de cálculo de formula de ajuste por avance de obra

| DETALLE | VALOR |
|---------------------------|--------------|
| PREVISTOS | |
| CONTRATO | 246,168,953 |
| COSTO | 237,718,550 |
| UTILIDAD | 8,450,403 |
| PORCENTAJE DE UTILIDAD | 3.43% |
| TOTAL INGRESOS REALES | 184,265,227 |
| PORCENTAJE DE AVANCE | 75% |
| | |
| COSTO TEORICO | 177,939,834 |
| COSTO REAL | 190,702,805 |
| AJUSTE POR AVANCE DE OBRA | (12,762,971) |
| | |
| COSTOS REALES A DIC. | 191,719,476 |
| GASTOS NO DEDUCIBLES | (1,016,671) |
| COSTOS PROYECTADOS 2001 | 45,550,610 |
| Amortización técnica 2001 | (1,865,684) |
| Amortización contable | 3,330,819 |
| TOTAL COSTOS ESPERADOS | 237,718,550 |

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo Estimado} & - & \text{Costo Real} & = & \text{Ajuste por Avance de Obra} \\ 177,939,834.00 & - & 190,702,805.00 & & = (12,762,971.00) \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{Costos} & \times & \% \text{ de avance} & & = \text{Costo Estimado} \\ 237,718.550.00 & \times & 75\% \text{ (total de ingresos reales \setminus contrato)} & & = 177,939,834.00 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo Real a Dic} & + & \text{Gasto No Deducibles} & & = \text{Costo Real} \\ 191,719,476.00 & + & (1,016,671.00) & & = 190,702,805.00 \end{array}$$

Los ingresos presentados de \$184,265,227.00 utilizados para el cálculo de porcentaje de avance son reales .

En su momento (cada mes), estos ingresos fueron estimados y reconocidos en el período como tales. El documento utilizado para reconocerlos como ingresos fue la estimación mensual de estos.

La Norma Internacional 11 Contratos de Construcción dice:

“El ingreso debe reconocerse como tales en el momento que se conocen y que se tenga la certeza y fiabilidad de que sucederán”.

En este caso los ingresos fueron estimados con fiabilidad y diferencias que surgieron algunos meses fueron ajustadas en su oportunidad.

CAPITULO V

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

Luego de realizar el estudio teórico práctico de la aplicación de la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” en las empresas constructoras, podemos concluir que:

Debido a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad en el ejercicio económico 2004, las empresas están tomando medidas tales como: Reestructuración de Catálogos de Cuentas Capacitaciones y Seminarios, todo en base a NIC.

El método de grado de avance es el único método propuesto por la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” el cual de acuerdo a los resultados es el método mas utilizado por las empresas constructoras.

Para poder utilizar el método de grado de avance es importante considerar: Costos presupuestados, ingresos proyectados, costos reales, ingresos reales y costos proyectados, ya que bajo este método los ingresos y costos del contrato se comparan en la consecución del estado de terminación en que se encuentra; con lo que se revelará el importe de los ingresos, gastos y resultados que pueden ser atribuidos a la porción del contrato ya ejecutado.

La utilización del método de grado de avance, ocasiona efectos tributarios en el momento en que se reconocen los ingresos. ya que la Norma establece el reconocimiento de éstos cuando dicho resultado puede ser estimado con suficiente fiabilidad, es hasta entonces que se puede reconocer como tal; entrando en contradicción en lo establecido en la ley a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios , la forma correcta de reconocerlos es como lo establece la Norma (NIC 11) y ajustar en nota de debito o crédito según sea el caso.

5.2 Recomendaciones

Tomar en cuenta el método de grado de avance , expresado por la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” debido a la obligatoriedad de éstas, y además tomar como apoyo el trabajo antes presentado

Que los profesionales que laboran en empresas constructora analicen sus costos e ingresos a la luz de lo expresado en la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción” siempre y cuando mantengan un minucioso control sobre sus ingresos y costos con el objetivo de no cometer errores al momento de efectuar el cálculo para determinar el ajuste por avance de obra.

Los ingresos deben reconocerse al momento en que se conocen, no al momento de facturarlos, según lo expresado en la Norma Internacional 11 “Contratos de Construcción”.

BIBLIOGRAFÍA

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto y Otros, Metodología de la Investigación. Editor. McGraw-Hill, 1998-1991, 2a. Edición American editores, S.A. de C.V.

MELENDEZ, José Mario y, Propuesta de un Modelo de Control Interno Contable aplicada a los Ingresos y Costos de Empresas Constructoras de San Salvador.

MENDOZA ORANTES, RICARDO, Recopilación de Leyes Tributarias, 26^a. Edición actualizada al 2001.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Año 1999.
Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

ROJAS SORIANO, RAUL, Guía Para Realizar Investigaciones Sociales. 6^a Edición, Editorial Universitaria, México D.F. México, 1985.

GONZALEZ CALDERON, FLOR, Planeación Financiera Estratégica aplicada ala industria de la construcción en EL Salvador. Año 1999. Universidad de El Salvador.

HERNÁNDEZ CHAVEZ, RONALD, Los costos ABC y su aplicación en empresas constructoras. Año 2001. Universidad de El Salvador.

MENDOZA ORANTES, RICARDO, Código de Trabajo, Año 2002.

ALCALDÍA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR, Tarifa de Arbitrios de la Municipalidad de San Salvador. Año 1989.

JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES, S.A.
SUCURSAL EL SALVADOR

DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Página 1

PERIODO: Del 01/01/00 Al 31/12/00

RENTAS GRAVADAS DEL EJERCICIO

| | |
|----------------------------------|-------------------|
| 115 Por actividades industriales | 162355,197 |
| 150 Total | <u>162355,197</u> |

COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES DEL EJERCICIO

| | |
|--|-------------------|
| 215 Costo de ventas y gastos de actividades industriales | 173185,557 |
| 235 Total | <u>173185,557</u> |

| | |
|---------------------|--------------------|
| 240 RENTA IMPONIBLE | <u>(10830,360)</u> |
|---------------------|--------------------|

| | |
|---------------------------------|--------|
| 305 IMPUESTO COMPUTADO DE RENTA | 12,775 |
|---------------------------------|--------|

| | |
|-------------------|-----------------|
| 320 PAGO A CUENTA | <u>2009,233</u> |
|-------------------|-----------------|

| | |
|---|-------------------|
| 350 LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO (si el resultado es negativo, anótelo entre paréntesis) | <u>(1996,458)</u> |
|---|-------------------|

Página 2

BALANCE GENERAL RESUMIDO

| | |
|--------------------------|--------------------|
| 435 Total del activo | 125929,688 |
| 440 Total del pasivo | 150656,773 |
| 445 Capital o patrimonio | <u>(24727,085)</u> |

OPERACIONES NO GRAVADAS DEL EJERCICIO

| | |
|-----------------------------------|------------------|
| 405 Total renta no gravadas | <u>(437,500)</u> |
| 410 Gastos por rentas no gravadas | 47,441 |
| 415 Costos y gastos no deducibles | 2176,078 |

COSTOS Y GASTOS DEL EJERCICIO

| | |
|-------------------------------|-------------------|
| 504 Costo de ventas | 162848,483 |
| 506 Gastos de administración | 10671,330 |
| 507 Gastos financieros | 1889,263 |
| 508 Total gastos de operación | <u>175409,076</u> |

JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S.A.
IMPUESTO SOBRE LAS GANACIAS DE CAPITAL
PERIODO FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2000

| | Fecha de venta | Fecha de compra | Años Poseción | Costo de adquisición | Depreciación | Costo básico | Precio venta | Utilidad | Ganancia Neta | Resto de ganancia |
|----------------------------|-------------------|--------------------|------------------|-------------------------|--------------|-----------------|-----------------|------------|------------------|----------------------|
| Motoniveladora MN-10-031 | 06-Oct-00 | 18-Abr-98 | 3 | 94,882.73 | 47,441.40 | 47,441.33 | 175,000.00 | 127,558.67 | 42,519.56 | 85,039.11 |
| Retroexcavadora REO-11-026 | 03-Ene-00 | 31-Mar-95 | 5 | 629,169.54 | 629,169.54 | 0.00 | 262,500.23 | 262,500.23 | 52,500.05 | 210,000.18 |
| Totales | | | | 724,052.27 | 676,610.94 | 47,441.33 | 437,500.23 | 390,058.90 | 95,019.60 | 295,039.30 |

Determinación del impuesto

| | |
|-----------------------------|-------------|
| Ganancia neta | 95,019.60 |
| Renta imponible del período | 0.00 |
| Total base imponible | 95,019.60 |
| Base exenta | (75,000.00) |
| Base imponible | 20,019.60 |
| Impuesto 25% | 5,004.90 |
| Tasa efectiva | 0.05267 |
| Impuesto adicional | 7,770.20 |
| TOTAL IMPUESTO POR PAGAR | 12,775.10 |
| MENOS PAGOS A CUENTA | 0.00 |
| SALDO DE PAGO A CUENTA | (12,775.10) |

JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S.A.
SUCURSAL: EL SALVADOR
Balance Fiscal al 31 de diciembre de 2000
Expresado en colones salvadoreños

| <u>Activo</u> | 1999 | 2000 |
|--|----------------------|---------------------|
| <u>Activo corriente</u> | 134556,258.99 | 80662,741.12 |
| Fondo Fijo | 55,036.53 | 50,661.53 |
| Bancos Sucursal | 537,447.69 | 1472,078.88 |
| Caja y Bancos | 592,484.22 | 1522,740.41 |
| Trasferencias Bancarias | 0.00 | 0.00 |
| Inversiones (Filial) | 0.00 | 0.00 |
| Certificados a Cobrar en Dólares Quitasol-El Poy | 0.00 | 0.00 |
| Certificados a Cobrar en Moneda Local Quitasol-El Poy | 41,869.89 | 1270,392.84 |
| Certificados a Cobrar en Dólares Portezuelo-El Jobo | 0.00 | 0.00 |
| Certificados a Cobrar en Moneda Local Portezuelo-El Jobo | 377,337.57 | 1822,820.75 |
| Depósitos en Garantía de Obras Las Flores | (4.45) | (4.45) |
| Depósitos en Garantía de Obras Quitasol-El Poy | 5384,568.52 | 0.00 |
| Depósitos en Garantía de Obras Portezuelo-El Jobo | 10023,480.62 | 0.00 |
| Créditos por Ventas | 15827,252.15 | 3093,209.14 |
| Anticipos de Impuestos | 2009,233.30 | 2009,233.30 |
| I.V.A. Crédito | 905,358.86 | |
| Dep. en Garantía | 71,062.97 | 94,334.04 |
| Anticipos Proveedores y Subcontratistas | 20456,508.27 | 11826,916.94 |
| Cargos a Rendir | 322,801.26 | 320,670.46 |
| Otros Deudores | 936,699.94 | 1157,729.99 |
| Anticipos de sueldos | 17,547.62 | 11,512.70 |
| Otros Créditos | 24719,212.22 | 15420,397.43 |
| Trabajos a ejecutar Quitasol - El Poy | 50566,675.00 | 30971,893.00 |
| Trabajos a ejecutar Portezuelo - El Jobo | 23382,938.00 | 12762,971.00 |
| Trabajos por ejecutar | 73949,613.00 | 43734,864.00 |
| Bienes de Cambio | 16415,137.33 | 15394,108.23 |
| Bienes de Cambio | 16415,137.33 | 15394,108.23 |
| Gastos Anticipados | 2485,279.31 | 1274,209.99 |
| Gastos Anticipados J.D.E. | 567,280.76 | 223,211.92 |
| Otros Activos | 3052,560.07 | 1497,421.91 |
| <u>Activo no corriente</u> | 54044,941.05 | 45266,946.57 |
| Depósitos en Garantía de Obras Quitasol-El Poy | 0.00 | 0.00 |
| Créditos por Ventas | 0.00 | 0.00 |
| Depósitos en garantía por Alquileres Las Flores | | |
| Depósitos en garantía por Alquileres El Poy | | |
| Depósitos en garantía por Alquileres El Jobo | | |
| Otros Créditos | 0.00 | 0.00 |
| Créditos con Casa Matriz | | |
| Cr. Costa Rica | | |
| Cr. Honduras | | |
| Cr. Panamá | | |
| Cr.JCCC-Hidalgo | | |
| Cr.Trinidad y Tobago | | |
| Paserinc S.A. | | |
| International Construccion and Services | | |
| Cuentas por Cobrar Caribbean | | |
| Créditos con Relacionadas | 0.00 | 0.00 |

JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S.A.
SUCURSAL: EL SALVADOR
Balance Fiscal al 31 de diciembre de 2000
Expresado en colones salvadoreños

| | | |
|--|----------------------|----------------------|
| Bienes de tránsito | 1098,716.06 | |
| Bienes Uso | 90643,587.50 | 96055,410.94 |
| Amortización Acum.Bienes de Uso | (37697,362.51) | (50788,464.37) |
| Bienes Uso | 54044,941.05 | 45266,946.57 |
| <hr/> | | |
| TOTAL ACTIVOS | 188601,200.04 | 125929,687.69 |
| <hr/> | | |
| <u>Pasivos</u> | | |
| <u>Pasivo Corriente</u> | 139001,546.04 | 76084,136.46 |
| Proveedores y Subcontratistas | 63645,791.76 | 34348,994.86 |
| Proveedores y subcontratistas | 63645,791.76 | 34348,994.86 |
| <hr/> | | |
| | 0.00 | 0.00 |
| <hr/> | | |
| | 0.00 | 0.00 |
| <hr/> | | |
| Préstamo bancario | 31762,500.00 | 16981,974.00 |
| Deudas Bancarias | 31762,500.00 | 16981,974.00 |
| <hr/> | | |
| I.V.A. Posición | | 5572,353.39 |
| Retenciones de Impuestos | 95,633.63 | 833,115.86 |
| Deudas Impositivas | 95,633.63 | 6405,469.25 |
| <hr/> | | |
| Remuneraciones y Cargas Sociales a Pagar | 2269,764.55 | 7199,137.71 |
| Deudas Laborales y Previs. | 2269,764.55 | 7199,137.71 |
| <hr/> | | |
| Anticipos de Cliente Quitasol - El Poy | 14670,330.45 | 906,602.09 |
| Anticipos de Cliente Portezuelo-Ahachapan | 1249,282.31 | 1249,282.31 |
| Anticipos de Cliente Portezuelo-El Jobo | 22151,493.15 | 3449,854.69 |
| Otros Pasivos | 38071,105.91 | 5605,739.09 |
| <hr/> | | |
| Provisión Cargas Sociales | 3073,874.19 | 5017,821.55 |
| Provisión Impuestos | 82,876.00 | 525,000.00 |
| Provisiones | 3156,750.19 | 5542,821.55 |
| <hr/> | | |
| Ajuste por Avance Obra San José-Las Flores | | |
| Ajuste por Avance Obra Quitasol-El Poy | | |
| Ajuste por Avance Obra | 0.00 | 0.00 |
| <hr/> | | |
| <u>Pasivo no corriente</u> | 61710,360.31 | 74572,636.46 |
| <hr/> | | |
| Deuda por Equipos Las Flores | | |
| Deuda por Equipo | 0.00 | 0.00 |
| <hr/> | | |
| Anticipos de Cliente Quitasol - El Poy | | |
| Anticipos de Cliente Portezuelo-El Jobo | | |
| Otros Pasivos | 0.00 | 0.00 |
| <hr/> | | |
| Casa Matriz | 11859,989.27 | 12160,350.11 |
| Costa Rica | 49835,882.30 | 59762,281.72 |
| Honduras | | (45,038.10) |
| Panamá | | (0.02) |
| Guatemala | | (36,440.42) |
| JCCC CIMA Bolivia | | |
| Trinidad & Tobago | | 2716,994.43 |

JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S.A.
SUCURSAL: EL SALVADOR
Balance Fiscal al 31 de diciembre de 2000
Expresado en colones salvadoreños

| | | |
|---------------------------------|-----------------------|----------------------|
| Chile | | |
| Jose Cartellone Caribbean | | |
| Aceros Chile C.C.S.A. | 14,488.74 | 14,488.74 |
| Pasivos con Relacionadas | 61710,360.31 | 74572,636.46 |
| <hr/> | | |
| TOTAL PASIVOS | 200711,906.35 | 150656,772.92 |
| <hr/> | | |
| Capital Social | 901,250.00 | 901,250.00 |
| RESULTADO | | |
| Ejercicio Anterior | 322,759.23 | (13011,956.31) |
| Del Ejercicio | (13334,715.54) | #¡REF! |
| <hr/> | | |
| TOTAL PATRIMONIO | (12110,706.31) | #¡REF! |
| <hr/> | | |
| TOTAL PASIVOS+PATRIMONIO | 188601,200.04 | #¡REF! |
| <hr/> | | |

Compañía : Gómez Menéndez Construcciones Civiles, S.A. de C.V.
Proyecto : Carretera Panamericana
Fecha : Del 01 de julio de 1998 al 31 de Diciembre de 2001.

ANEXO 1
ESTADO DE RESULTADOS

| Cuentas de Resultado | PROYECTO | | | | | |
|---|--------------------|--------------------|---------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| | ACUMULADO | | | | | ACUMULADO |
| | 1998 | 31-12-98 | 1999 | 2000 | 2001 | Diciembre-01 |
| VENTA | | | | | | |
| Certif. de Obra Moneda Local | 0.00 | 0.00 | 28899,464.20 | 52107,041.32 | 93508,191.66 | 174514,697.18 |
| Certif. de Obra en otras monedas | 0.00 | 0.00 | 9750,530.09 | 0.00 | 0.00 | 9750,530.09 |
| Adicionales Obra Moned. Local | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Adicionales Obra Dolares | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Mayores Costos | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Certificados pendientes de aprobación | 0.00 | 0.00 | 5862,500.00 | (5862,500.00) | 0.00 | 0.00 |
| Reintegros | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Ajuste por avance de obra actual | 1085,625.83 | 1085,625.83 | 3250,258.29 | 0.00 | 0.00 | 4335,884.12 |
| Reversión aj.avance obra anterior | 0.00 | 0.00 | (1085,625.83) | (3250,258.29) | 0.00 | (4335,884.12) |
| OTROS INGRESOS: | | | | | | |
| Venta Materiales de construcción | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Venta de repuestos | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Venta Bienes de uso | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Ingresos financieros | 0.00 | 0.00 | 3,199.12 | 0.00 | 0.00 | 3,199.12 |
| Diferencia de cambio | 0.00 | 0.00 | (38,314.90) | 0.00 | (33,771.90) | (72,086.80) |
| Otros Ingresos | 0.00 | 0.00 | 19,740.42 | 3,814.73 | 0.00 | 23,555.15 |
| TOTAL VENTA | 1085,625.83 | 1085,625.83 | 46661,751.39 | 42998,097.76 | 93474,419.76 | 184219,894.74 |
| REDUCCIONES | | | | | | |
| Adicionales Moneda Local | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Adicionales en Dolares | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Multas | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| TOTAL REDUCCIONES | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| VENTA NETA | 1085,625.83 | 1085,625.83 | 46661,751.39 | 42998,097.76 | 93474,419.76 | 184219,894.74 |
| COSTOS | | | | | | |
| COSTOS DIRECTOS | | | | | | |
| Mano de obra | 15,867.50 | 15,867.50 | 3718,679.10 | 12204,850.89 | 15889,359.25 | 31828,756.74 |
| Materiales | 0.00 | 0.00 | 2048,200.93 | 7197,862.96 | 14101,189.95 | 23347,253.84 |
| Repuestos y Repar. Y Neumáticos | 38,187.46 | 38,187.46 | 2098,679.91 | 5029,693.34 | (1767,775.37) | 5398,785.34 |
| Comb. y Lubricantes, Energia | 36,439.40 | 36,439.40 | 1829,981.43 | 3542,027.25 | 5614,362.23 | 11022,810.31 |
| | 0.00 | 0.00 | 15,860.43 | 999,543.43 | 8385,342.48 | 9400,746.34 |
| Subcontratos | 0.00 | 0.00 | 17005,856.52 | 16845,844.50 | 17503,503.59 | 51355,204.61 |
| Transportes | 143,345.56 | 143,345.56 | 1103,133.06 | 2268,779.69 | 7858,876.62 | 11374,134.93 |
| Amortización contable | 137,459.00 | 137,459.00 | 5114,397.28 | 7425,803.99 | 8448,092.83 | 21125,753.10 |
| Gastos Varios | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Ajuste por avance de obra actual | | | | (23382,938.00) | (12762,971.00) | (36145,909.00) |
| Ajuste por avance de obra anterior | | | | 0.00 | 23382,938.00 | 23382,938.00 |
| TOTAL COSTOS DIRECTOS | 371,298.92 | 371,298.92 | 32934,788.66 | 32131,468.05 | 86652,918.58 | 152090,474.21 |
| COSTOS INDIRECTOS | | | | | | |
| Sueldos | 34,169.42 | 34,169.42 | 3649,089.57 | 693,157.65 | 0.00 | 4376,416.64 |
| Campamento e instalaciones | 406,795.29 | 406,795.29 | 1313,575.42 | 549,733.94 | 0.00 | 2270,104.65 |
| Viajes y estadias | 12,875.16 | 12,875.16 | 420,092.29 | 587,675.36 | 0.00 | 1020,642.81 |
| Mantenimiento de equipos | 1,633.52 | 1,633.52 | 485,219.22 | 0.00 | 0.00 | 486,852.74 |
| Gastos de oficina | 49,901.31 | 49,901.31 | 441,213.84 | 697,535.95 | 0.00 | 1188,651.10 |
| Alojamiento y Comidas | 34,342.52 | 34,342.52 | 1006,462.49 | 999,109.37 | 0.00 | 2039,914.38 |
| Transportes | 0.00 | 0.00 | 32,555.74 | 1,648.25 | 0.00 | 34,203.99 |
| Seguros | 4,118.06 | 4,118.06 | 221,581.04 | 388,618.15 | 0.00 | 614,317.25 |
| Asesoramiento externo | 69,982.50 | 69,982.50 | 2958,527.00 | 1580,642.31 | 0.00 | 4609,151.81 |
| GASTOS VARIOS: | | | | | | |
| Inters., sponsor y 2% certif.de Casa Matriz | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Impuestos | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 8,691.47 | 8,691.47 |
| Legaliz., certif.y otros | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Costo de Venta Materiales de construcción | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Costo de Venta de repuestos | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Costo de Venta Bienes de uso | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Costos financieros | 3,540.70 | 3,540.70 | 534,443.07 | 2499,522.11 | 973,729.72 | 4011,235.60 |
| Diferencia de cambio | 29,034.33 | 29,034.33 | 2,337.02 | 55,290.56 | (34.55) | 86,627.36 |
| Gastos Varios | 12,059.18 | 12,059.18 | 1,325.92 | 757,097.98 | 5024,755.60 | 5795,238.68 |
| TOTAL COSTOS INDIRECT. | 658,451.99 | 658,451.99 | 11066,422.62 | 8810,031.63 | 6007,142.24 | 26542,048.48 |
| TOTAL COSTOS DE OBRA | 1029,750.91 | 1029,750.91 | 44001,211.28 | 40941,499.68 | 92660,060.82 | 178632,522.69 |
| GASTOS GENERALES | | | | | | |
| Garantias | 0.00 | 0.00 | 258,955.12 | 0.00 | 0.00 | 258,955.12 |
| Gastos no deducibles | 0.00 | 0.00 | 1,747.93 | 17,946.80 | 0.00 | 19,694.73 |
| TOTAL GTOS. GRALES. | 0.00 | 0.00 | 260,703.05 | 17,946.80 | 0.00 | 278,649.85 |
| TOTAL COSTOS | 1029,750.91 | 1029,750.91 | 44261,914.33 | 40959,446.48 | 92660,060.82 | 178911,172.54 |
| UTILIDAD CONTABLE | 55,874.92 | 55,874.92 | 2399,837.06 | 2038,651.28 | 814,358.94 | 5308,722.20 |
| PORCENTAJE DE UTILIDAD | 5.15% | 5.15% | 5.14% | 4.74% | 0.87% | 2.88% |
| | | | | | | |
| Gastos no deducibles | 0.00 | 0.00 | 1,747.93 | 17,946.80 | 1016,671.00 | 1036,365.73 |
| Venta de bienes de uso | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Costo de ventas de bienes de uso | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| | 55,874.92 | 55,874.92 | 2401,584.99 | 2056,598.08 | 1831,029.94 | 6345,087.93 |

* ajuste de avance de obra actual y anterior estan incluidos en el estado financiero para mostrar como debe de reflejarse , pero para el calculo del ajuste por avance de obra tomamos los costos antes del ajuste .

Compañía : Gómez Menéndez Construcciones Civiles, S.A. de C.V.
 Proyecto : Carretera Panamericana
 Fecha : Mayo de 2002.

ANEXO 2

PRESUPUESTO (COSTOS PROYECTADOS POR EL PERIODO DE LA OBRA AUN NO REALIZADA)

| CONCEPTO | AÑO 2002 | | | | | TOTAL 2002 |
|-----------------------------------|------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------|
| | Ene-02 | Feb-02 | Mar-02 | Abr-02 | May-02 | |
| Jornales dir. | 109,025 | 484,733 | 411,233 | 411,233 | 65,118 | 1481,340 |
| Carga Social S/Jornales | 748,221 | 207,743 | 176,243 | 176,243 | 27,913 | 1336,361 |
| Sueldos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Carga Social S/Sueldos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Materiales | 2797,559 | 1622,311 | 1588,703 | 2163,823 | 333,883 | 8506,278 |
| Amortización Contable | 646,424 | 671,099 | 671,099 | 671,099 | 671,099 | 3330,819 |
| Ajuste Amortización Técnica | (253,103) | (124,145) | (166,136) | (270,953) | (650,799) | (1465,135) |
| Combustibles y Lubricantes | (246,164) | 517,344 | 470,514 | 319,401 | 81,051 | 1142,146 |
| Movilizac. y Desmov. | 770,928 | 46,550 | 46,550 | 46,550 | 46,550 | 957,128 |
| Repuestos, Repar. y Neumat. | 736,050 | 370,589 | 347,078 | 277,743 | 48,300 | 1779,759 |
| Subcontratos | 2970,546 | 3520,834 | 3552,019 | 3643,876 | 3662,076 | 17349,351 |
| Transportes | 1058,934 | 613,454 | 660,284 | 559,563 | 67,988 | 2960,221 |
| Gastos Varios | (2170,875) | 9,879 | 5,618 | 5,644 | 1244,661 | (905,074) |
| SUBTOTAL COSTOS DIRECTOS | 7167,545 | 7940,389 | 7763,201 | 8004,220 | 5597,839 | 36473,194 |
| Jornales ind. | 193,944 | 193,944 | 193,944 | 193,944 | 96,976 | 872,751 |
| Carga Social S/Jornales | 83,120 | 83,116 | 83,116 | 83,116 | 41,563 | 374,031 |
| Sueldos ind. | 152,924 | 194,565 | 194,565 | 194,565 | 194,565 | 931,184 |
| Carga Social S/Sueldos | (12,268) | 115,544 | 115,544 | 115,544 | 115,544 | 449,908 |
| Sueldo Expatriados | 165,340 | 165,340 | 165,340 | 165,340 | 165,340 | 826,700 |
| Carga Social s/sueldo Expatriados | 38,701 | 38,701 | 38,701 | 38,701 | 38,701 | 193,506 |
| Campamento e Instalaciones | 206,168 | 68,723 | 68,723 | 68,723 | 68,723 | 481,058 |
| Amortización Intangibles | 52,771 | 56,893 | 56,893 | 56,893 | 56,893 | 280,341 |
| Gastos de Oficina | 535,404 | 4,375 | 4,375 | 4,375 | 4,375 | 552,904 |
| Viajes y Estadidas | (32,988) | 20,589 | 20,589 | 20,589 | 20,589 | 49,368 |
| Mantenimiento de Equipos | 457,853 | 152,618 | 152,618 | 152,618 | 76,309 | 992,014 |
| Alojamiento y Comida | 102,165 | 81,375 | 81,375 | 81,375 | 81,375 | 427,665 |
| Honorarios | (33,049) | 72,065 | 63,315 | 26,250 | 26,250 | 154,831 |
| Alquiler de equipos | (2,844) | 0 | 0 | 0 | 0 | (2,844) |
| SUBTOTAL COSTOS INDIRECTOS | 1907,241 | 1247,846 | 1239,096 | 1202,031 | 987,201 | 6583,416 |
| Seguros | 1097,320 | 32,821 | 32,821 | 32,821 | 32,821 | 1228,605 |
| Gastos Varios | 680,873 | 226,958 | 226,958 | 226,958 | 226,958 | 1588,703 |
| Garantía | (675,700) | 34,764 | 34,764 | 0 | 0 | (606,173) |
| Fondo de Reparación | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gastos Financieros | 590,352 | 103,811 | 114,878 | 127,596 | 137,761 | 1074,398 |
| Impuestos | 1837,163 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1837,163 |
| SUBTOTAL OTROS COSTOS | 3530,007 | 398,353 | 409,421 | 387,375 | 397,539 | 5122,695 |
| TOTAL COSTOS | 12604,794 | 9586,588 | 9411,718 | 9593,626 | 6982,579 | 48179,306 |

Compañía : Gómez Menéndez Construcciones Civiles, S.A. de C.V.
Proyecto : Carretera Panamericana

ANEXO 3

DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES

| | El Castillo |
|-------------------------------------|--------------------|
| 511601 Gastos Médicos | 115,124 |
| 511610 Tasas | 0 |
| 511612 Alojamientos | 803,215 |
| 511613 Alquileres | 77,000 |
| | 1 |
| 511720 IVA impugnación no deducible | 21,333 |
| Totales | 1016,671 |

1

Ivas no recuperables durante el período establecido por la Ley a la Tránsito de Bienes Muebles y Prestación de Servicios de tres meses para el reconocimiento del crédito fiscal.

CALCULO DE AJUSTE POR AVANCE DE OBRA UTILIZANDO EL METODO DE GRADO DE VANCE

AJUSTE POR AVANCE DE OBRA

| DETALLE | VALOR |
|-----------------------------|--------------|
| PREVISTOS | |
| CONTRATO | 246168,953 |
| COSTO | 237718,550 |
| UTILIDAD | 8450,403 |
| PORCENTAJE DE UTILIDAD | 3.43% |
| TOTAL INGRESOS REALES | 184265,227 |
| PORCENTAJE DE AVANCE | 75% |
| COSTO TEORICO | 177939,834 |
| COSTO REAL | 190702,805 |
| AJUSTE POR AVANCE DE OBRA | (12762,971) |
| COSTOS REALES A DIC. | 191719,476 |
| GASTOS NO DEDUCIBLES | (1016,671) |
| COSTOS PROYECTADOS 2001 | 45550,610 |
| Amortización técnica 2001 | (1865,684) |
| Amortización contable | 3330,819 |
| TOTAL COSTOS ESPERADOS | 237718,550 |

Cuadro N° 2

| PROBLEMAS PRACTICA | RECONOCIMIENTO DE INGRESOS | | | | | | | | | | | | | | TOTAL GENERAL | |
|-------------------------------------|----------------------------|--------|---------------------------|-------|----------------|---------|-----------------------------|--------|---|-------|--|-------|---|-------|------------------|-------|
| | ACUMULACION | | P.RINCIPIO REALIZACION | | AVANCE DE OBRA | | AL MOMENTO DE CONOCERLOS | | DE ACUERDO AL # DE CASAS ESCRITURADAS | | CONTRA ENTREGA AL FINAL DE LA OBRA | | TRANSITO- RIAMENTE COMO DIFERIDOS | | | |
| CONTABLE | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel | V/Abs | V.Rel |
| PROBLEMA FISCAL | 3 | 37.50% | 0 | 0.00% | 4 | 50.00% | 1 | 12.50% | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 8 | 100% |
| NO | 4 | 18.18% | 1 | 4.55% | 2 | 9.09% | 11 | 50.00% | 2 | 9.09% | 1 | 4.55% | 1 | 4.55% | 22 | 100% |
| DATOS TECNICOS MAL CALCULADOS | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 2 | 100.00% | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 0 | 0.00% | 2 | 0% |
| Total General | 7 | 21.88% | 1 | 3.13% | 8 | 25.00% | 12 | 37.50% | 2 | 6.25% | 1 | 3.13% | 1 | 3.13% | 32 | 100% |

Figura N° 2

