CONTABILIDAD ESPECIALIZADA

**CONTABILIDAD DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS**

El negocio de la construcción tiene una serie de particularidades desde el punto de vista contable. La pregunta primordial es ¿Para quién se construye? El porqué de esta incógnita se resuelve en: si se construye en terreno propio estamos ante una operación inmobiliaria; pero, si construye en terreno ajeno estaríamos ante una operación de contratista. El primer caso es más simple que el segundo.

CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS:

1. Constructoras Inmobiliarias: son empresas que se dedican a la construcción de inmuebles para la venta en terrenos adquiridos para este fin. Se puede asemejar a una empresa fabricante de un producto con las excepciones necesarias.
2. Constructoras Contratistas: son empresas que construyen por cuenta ajena, y obtienen un beneficio remanente.

Tipos de Obra: las obras de construcción a cuenta ajena pueden ser públicas y privadas.

* Obra Pública. Estas se encuentran regidas por la Ley de Contrataciones Públicas y otras. La asignación del contrato se obtiene mediante Licitación o Adjudicación Directa.
* Obra Privada. Se establecen como un contrato entre partes, con las condiciones convenidas por ambas partes.

Tipos de Contratos: los contratos de obras revisten diversas modalidades, estos pueden ser:

* ***Contrato a precio fijo o alzado.*** Mediante éste, el contratista conviene un monto invariable por el contrato (precio fijo total por la obra), no sujeto a ajustes que deriven de los costos incurridos por el contratista.
* ***Contrato a precios unitarios.*** Las características de este contrato son:
* Se paga al contratista un importe específico por cada unidad de trabajo que se realiza.
* En esencia, el contrato se negocia a precio fijo y sus únicas variables son las unidades de trabajo realizadas.
* Normalmente, el contrato se adjudica sobre la base de un precio total, mismo que es la suma de las unidades específicas por sus precios unitarios.
* ***Contrato de costos más comisión (sobre la base de costos más cantidad convenida).*** Mediante este el contratista recibe el reembolso de los costos permitidos, definidos en el contrato, más un por ciento de estos o una cuota fija, que representa una utilidad.
* ***Contrato por administración.*** Este último se verifica cuando el contratista se encarga de la administración del proyecto y de que los trabajos sean realizados. En ocasiones, el contratista es el que efectúa las erogaciones por cuenta y a nombre del cliente y, en otras, el cliente las paga directamente. Los honorarios definidos incluyendo la utilidad). Las erogaciones (cuando el contratista paga y solicita su reembolso al cliente). En ningún caso dichas erogaciones formaran parte de los costos del contratista.

**MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**

En los contratos de construcción el método depende del momento en que se reconocen los ingresos, si estos se reconocen durante la duración de obra o al final de la misma. En tal sentido tendremos dos métodos:

1. Método de porcentaje de realización (o de porcentaje de Avance o de porcentaje de Terminación).
2. Método de contrato terminado (o contrato acabado).

**Método del porcentaje de realización**

En este método la empresa para la imputación de ingresos, determina el grado de realización del contrato proporcionalmente a los costos incurridos. Esto se obtiene mediante el cociente de los costos incurridos al momento del corte entre costos totales estimados. Mediante la siguiente fórmula:

**% De Avance = (Costos Incurridos/Costos Totales Estimados) x 100**

Luego se determina el monto a imputar que será igual al costo más la utilidad, la cual se obtiene multiplicando la *utilidad total esperada* por el *porcentaje de avance*.

**Utilidad a imputar = Utilidad Total Esperada x % De Avance**

Ejemplo: Se firma un contrato por la cantidad de 10.000.000, la obra abarcará tres periodos consecutivos, los costos totales estimados ascienden a 7.500.000 y la utilidad total esperada alcanza a 2.500.000. El avance de la obra determinado fue 2.500.000, 3.750.000 y 1.650.000, para los periodos 1, 2 y 3, respectivamente. Los cálculos se presentan a continuación:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Concepto | 1 | 2 | 3 | Total |
| Costos al final del Periodo | 2.500.000 | 3.750.000 | 1.250.000 | 7.500.000 |
| % De Avance | 33,33% | 50,00% | 16,67% | 100,00% |
| Utilidad Imputable | 833.250 | 1.250.000 | 416.750 | 2.500.000 |
| Monto a Facturado | 3.333.250 | 5.000.000 | 1.666.750 | 10.000.000 |

Reconocimiento de los ingresos:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Concepto | Acumulado | De ejercicios anteriores | En el ejercicio |
| Periodo 1 |  |  |  |
| Ingresos: 10.000.00x 33,33% | **3.333.250** |  | **3.333.250** |
| Costos: 7.500.000 x 33,33% | **2.500.000** |  | **2.500.000** |
| Ganancias | **833.250** |  | **833.250** |
| Periodo 2 |  |  |  |
| Ingresos: 10.000.000 x 83,33% = | **8.333.250** | **3.333.250** | **5.000.000** |
| Costos: 7.500.000 x 83,33% | **6.250.000** | **2.500.000** | **3.750.000** |
| Ganancias | **2.083.250** | **833.250** | **1.250.000** |
| Periodo 3 |  |  |  |
| Ingresos: 10.000.00x 100,00% | **10.000.000** | **8.333.250** | **1.666.750** |
| Costos: 7.500.000 x 100,00% | **7.500.000** | **6.250.000** | **1.250.000** |
| Ganancias | **2.500.000** | **2.083.250** | **416.750** |

Contabilización:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Fecha | Descripción | Ref | Debe | Haber |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Valuaciones por cobrar |  | 3.333.250 |  |
|  | Obra en proceso |  | 2.500.000 |  |
|  | Ingresos Por obra por Causar |  |  | 3.333.250 |
|  | Cuentas varias |  |  | 2.500.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Ingresos por obra por causar |  | 3.333.250 |  |
|  | Costo de Obra |  | 2.500.000 |  |
|  | Ingresos por obra |  |  | 3.333.250 |
|  | Obra en proceso |  |  | 2.500.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Valuaciones por cobrar |  | 5.000.000 |  |
|  | Obra en proceso |  | 3.750.000 |  |
|  | Ingresos Por Obra por Causar |  |  | 5.000.000 |
|  | Cuentas varias |  |  | 3.750.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Ingresos por obra por causar |  | 5.000.000 |  |
|  | Costo de Obra |  | 3.750.000 |  |
|  | Ingresos por Obra |  |  | 5.000.000 |
|  | Obra en proceso |  |  | 3.750.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Valuaciones por cobrar |  | 1.666.750 |  |
|  | Obra en proceso |  | 1.250.000 |  |
|  | Ingresos Por Causar |  |  | 1.666.750 |
|  | Cuentas varias |  |  | 1.250.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Ingresos por obra por causar |  | 1.666.750 |  |
|  | Costo de Obra |  | 1.250.000 |  |
|  | Ingresos por Obra |  |  | 1.666.750 |
|  | Obra en proceso |  |  | 1.250.000 |
|  |  |  |  |  |

**El método de Contrato Terminado**

El método de contrato terminado es utilizado por los contratistas. En este método los ingresos, los costos, y el beneficio bruto se aplaza hasta la finalización del contrato. Si al final del año fiscal de negocio de una empresa de trabajo en un contrato sigue siendo incompleta, sin ingresos, gastos, y el beneficio de que éste se reconoce en el presente año en la cuenta de resultados; todos los costos y la facturación se acumulan en las respectivas cuentas de balance. Aunque el método de contrato terminado no refleja con exactitud los ingresos, costos y ganancias en el periodo en el que se acumulen e incurrieron, las ventajas fiscales de la utilización de su método son evidentes: el aplazamiento de la deuda tributaria a períodos futuros.  Las entradas de diario requeridos por el método de contrato terminado son similares a las del porcentaje de avance -Realización método, excepto por la ausencia de entradas que reconocen los ingresos o beneficios brutos durante el proceso de construcción: no hay transacciones relacionadas con dicho contrato se contabilizan en las cuentas de ingresos y gastos hasta su finalización. Suponga los mismos hechos tal como se utiliza en nuestro ejemplo que ilustra el uso del [método de grado de avance de obra](http://www.cpa-connecticut.com/percentage-of-completion.html), excepto que ahora incluirá los resultados para el periodo 3, el año de la terminación del contrato:

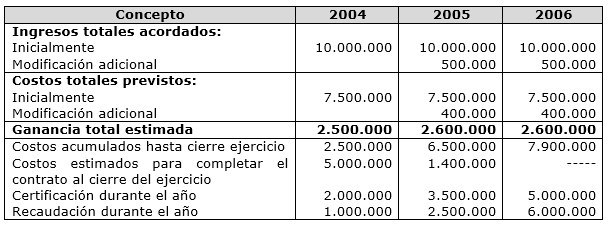
|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Total | 1 | 2 | 3 |
| Contrato | 10.000.000 | 10.000.000 |  |  |
| Costo Estimado | 7.500.000 |  |  |  |
| Costos ejecutado |  | 2.500.000 | 3.750.000 | 1.250.000 |
| Costo por ejecutar |  | 5.000.000 | 1.250.000 |  |

Contabilización:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Fecha | Descripción | Ref | Debe | Haber |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Obra en proceso |  | 2.500.000 |  |
|  | Cuentas varias |  |  | 2.500.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Obra en proceso |  | 3.749.750 |  |
|  | Cuentas varias |  |  | 3.749.250 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Obra en proceso |  | 1.250.000 |  |
|  | Cuentas varias |  |  | 1.250.000 |
|  | -x- |  |  |  |
|  | Cuentas Por Cobrar |  | 10.000.000 |  |
|  | Costo de Obra |  | 7.500.000 |  |
|  | Ingresos por obras |  |  | 10.000.000 |
|  | Obra en Proceso |  |  | 7.500.000 |
|  |  |  |  |  |

**Ejemplo de aplicación de los métodos de contabilización de los contratos de construcción.**

El 1 de enero de 2004 una empresa constructora ha firmado un contrato de construcción a largo plazo por valor de 10.000.000, que finalizará en 2006 con la entrega de la obra, cuyos costos presupuestados inicialmente por valor de 7.500.000. No obstante, el cliente aprueba en 2005 una modificación en el diseño, de la que resulta un incremento en los ingresos de 500.000, y unos costos adicionales de 400.000. Los datos sobre la evolución del contrato son los siguientes:



**CONTABILIZACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**:

La empresa “**Constructora Yale, S.A**.” apertura sus operaciones con un capital inicial de Bs.600 000 conformado por Activos Fijos porBs.540 000 y dinero en efectivo Bs.60 000 habiendo realizado durante el ejercicio las siguientes operaciones:

1.- firmó un contrato a plazo fijo con un municipio para la construcción de un mercado municipal cuyo valor del contrato es de MBs. 360 000 con un tiempo de duración de tres (3) años. Se estima los costos del contrato en MBs.300 000.

Las operaciones realizadas en el Primer año son:

1. Para el inicio del contrato del contrato el Contratista recibe un anticipo de obra del 30 % sobre el valor del contrato MBs.108.000.
2. El contratista compra materiales para la construcción por MBs.36.000 más Iva
3. El contratista paga los gastos de personal relacionados son la construcción de la obra por MBs.30.000 más Aportes Patronales, se consume MBs.12.000 en materiales.
4. Se han pagado gastos diversos vinculados con la construcción de la obra por MBs.16.500 más Iva.
5. Se cancelan las deudas contraídas de acuerdo al siguiente detalle:

* Cuentas patronales y retenciones MBs.4.425 y MBs.1.875, respectivamente.
* Remuneraciones por pagar MBs.28.125
* Proveedores MBs.40.320

1. Se consumen materiales en la construcción de la obra por MBs.33.000.
2. Se registra la depreciación de los activos fijos por el MBs.25.000.
3. Se determina el avance de la obra sobre la base a los costos incurridos, contabilizando los costos de ventas del ejercicio y los ingresos facturados.

|  |  |
| --- | --- |
| Materias primas | 33 000 |
| Mano de obra | 32 700 |
| Gastos varios de construcción | 42 000 |
| Total | **107 700** |

Datos estimados del contrato:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | INGRESOS | COSTOS | UTILIDAD |
| Inicial | 360.000 | 300.000 | 60.000 |
| Total | 360.000 | 300.000 | 60.000 |

PRIMER AÑO:

Costos Estimados y Ejecutados:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | AÑO 1 | AÑO 2 | AÑO 3 | COSTOS | % |
| COSTOS ESTIMADOS |  |  |  | 300.000 | 100,00 |
| COSTOS EJECUTADOS | 107.000 |  |  | **107.000** | **35,67** |
| COSTOS SIN EJECUTAR |  |  |  | 193.000 | 64,33 |

Determinando la utilidad:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | MONTO ESTIMADO | % DE AVANCE | MONTO RECONOCIDO |
| INGRESOS | 360.000 | **35,67** | 128.400 |
| COSTOS | 300.000 | **35,67** | 107.000 |
| UTILIDAD | 60.000 | **35,67** | 21.400 |

**UTILIDAD PRIMER AÑO: Bs.21.400**

Asientos contables:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Fecha | Descripción | Ref | Debe | Haber |
|  | 1 |  |  |  |
|  | Caja y Bancos |  | 108.000 |  |
|  | Anticipos de Clientes |  |  | 108.000 |
|  | X/x por el anticipo recibido para la construcción |  |  |  |
|  | -2- |  |  |  |
|  | Inventario de Materiales |  | 36.0000 |  |
|  | Iva Créditos Fiscales |  | 4.320 |  |
|  | Proveedores |  |  | 40.320 |
|  | X/x por la compra de materiales de construcción |  |  |  |
|  | 3 |  |  |  |
|  | Obras en Proceso |  | 46.425 |  |
|  | Contribuciones Por Pagar |  |  | 4.425 |
|  | Retenciones por enterar |  |  | 1.875 |
|  | Nómina por Pagar |  |  | 28.125 |
|  | Inventario de Materiales |  |  | 12.000 |
|  | X/x consumo de materiales y por planillas a trabajadores |  |  |  |
|  | 4 |  |  |  |
|  | Costos Indirectos de Construcción |  | 16.500 |  |
|  | Iva créditos fiscales. |  | 1.980 |  |
|  | Cuentas por pagar a Terceros |  |  | 18.480 |
|  | X/x gastos de servicios diversos |  |  |  |
|  | 6 |  |  |  |
|  | Obra en Proceso |  | 16.500 |  |
|  | Costos Indirectos de Construcción |  |  | 16.500 |
|  | X/x destino de gastos diversos de la construcción |  |  |  |
|  | 7 |  |  |  |
|  | Contribuciones por Pagar |  | 4.425 |  |
|  | Retenciones por enterar |  | 1.875 |  |
|  | Nómina por pagar |  | 28.125 |  |
|  | Cuentas Por Pagar Comerciales-Terceros. |  | 40.320 |  |
|  | Caja Y Bancos |  |  | 94.290 |
|  | X/x cancelación de deudas IVA y cuotas patronales |  |  |  |
|  | 8 |  |  |  |
|  | Obra en Proceso |  | 33.000 |  |
|  | Inventario de Materiales |  |  | 33.000 |
|  | X/x envio de materiales de construcción a obra |  |  |  |
|  | 9 |  |  |  |
|  | Valuación y Deterioro de Activo y Provisiones |  | 25.500 |  |
|  | Depreciación, Amortización y Agotamiento Acumulado |  |  | 25.500 |
|  | X/x provisión de depreciación |  |  |  |
|  | 10 |  |  |  |
|  | Obra en Proceso |  | 25.500 |  |
|  | Valuación y Deterioro de Activo y Provisiones |  |  | 25.500 |
|  | X/x cargado al costo de construcción |  |  |  |
|  | 11 |  |  |  |
|  | Costos de Obras |  | 107.700 |  |
|  | Obra en proceso |  |  | 107.700 |
|  | X/x por la construcción reconocida en el ejercicio |  |  |  |
|  | 12 |  |  |  |
|  | Valuaciones por cobrar |  | 143.808 |  |
|  | Ingresos por Obras por causar |  |  | 128.400 |
|  | Iva Débitos Fiscales por causar |  |  | 15.408 |
|  | X/x por la facturación efectuada en el ejercicio |  |  |  |
|  | 13 |  |  |  |
|  | Caja Y Bancos |  | 74.220 |  |
|  | Anticipos recibidos |  | 38.772 |  |
|  | Fondo de garantía |  | 12.840 |  |
|  | Retención ISLR |  | 6.420 |  |
|  | Retención del IVA |  | 11.556 |  |
|  | Valuaciones por Cobrar |  |  | 143.808 |
|  | X/x por cobro efectuadas descontándose el 35,90% del anticipo |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |