

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:

- a) Método de porcentaje de realización (o de porcentaje de Avance o de porcentaje de Terminación).

b) 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:

$$\% \text{ De Avance} = (\text{Costos Incurridos} / \text{Costos Totales Estimados}) \times 100$$

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*.

$$\text{Utilidad a imputar} = \text{Utilidad Total Esperada} \times \% \text{ De Avance}$$

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, 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:

Concepto	2004	2005	2006
Ingresos totales acordados:			
Inicialmente	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Modificación adicional		500.000	500.000
Costos totales previstos:			
Inicialmente	7.500.000	7.500.000	7.500.000
Modificación adicional		400.000	400.000
Ganancia total estimada	2.500.000	2.600.000	2.600.000
Costos acumulados hasta cierre ejercicio	2.500.000	6.500.000	7.900.000
Costos estimados para completar el contrato al cierre del ejercicio	5.000.000	1.400.000	-----
Certificación durante el año	2.000.000	3.500.000	5.000.000
Recaudación durante el año	1.000.000	2.500.000	6.000.000

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 por Bs.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 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 con 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
6. Se consumen materiales en la construcción de la obra por MBs.33.000.
7. Se registra la depreciación de los activos fijos por el MBs.25.000.
8. 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 envío 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			