

Aplicación práctica de una Norma Cubana de Contabilidad en los Contratos de Construcción

LEYSNER JACINTO REYES

Licenciado por FINATUR, Varadero, Matanzas. Contacto: d.reyes@gecvbybat.cu.

CARLOS M. FERNÁNDEZ MOREIRA

Doctor en Ciencias y Profesor Titular de la Universidad de La Habana. Trabaja en la Dirección Económica de Contratos de Construcción, Ministerio de la Construcción. Contactos: cfmcarlos@yahoo.com, t.hernandez@bouygues.cu.

La necesidad de una norma contable específica para los contratos de construcción quedó demostrada internacionalmente desde mediados de los noventa, período en que se puso en vigor la Norma Internacional de Contabilidad N.º 11 (NIC-11), no así en la economía cubana, por carecer de un cuerpo legal. Una vez establecidos algunos aspectos importantes que deben ser considerados en la elaboración del proyecto de Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción, es necesario demostrar el alcance y las limitaciones de su posible aplicación práctica. El objetivo de esta investigación es formular y solucionar problemas esenciales en su práctica, así como demostrar en un contrato ilustrativo el impacto económico financiero que se origina.

PALABRAS CLAVE: normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de Contabilidad (NIC), Normas Cubanas de Contabilidad (NCC), contratos de construcción, ingresos ordinarios, gastos ordinarios, método del porcentaje de realización.

CLASIFICACIÓN JEL: M42

Fecha de recepción: 20/11/2011
Fecha de aprobación: 15/12/2011

The need of a specific accounting regulation for construction contracts was internationally evidenced since the mid 90's, period in which Norma Internacional de Contabilidad N.º 11 (NIC-11) (Accounting International Regulation, N.B.) was enforced, though not, in the Cuban economy, for it lacked a legal body. Once some important aspects to be considered in the elaboration of the project Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción (Cuban Accounting Regulation: Construction Contracts, N.B.) were established, it is necessary to demonstrate the scope and limitations of its likely practical application. This research is aimed at formulating and solving the main problems of its enforcement, as well as, to demonstrate in an example contract the economic and financial impact it brings about.

KEYWORDS: normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (International Regulations of Financial Information, N.B.) and of Contabilidad (NIC) (Accounting, N.B.) Normas Cubanas de Contabilidad (Cuban Accounting Regulations, N.B.), construction contracts, ordinary income, ordinary expenses, realization percentage method.

CLASIFICATION JEL: M42

Introducción

Es palpable el cambio significativo que ha experimentado el sistema de información financiera en Europa y otras partes del mundo, a partir del año 2005, con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por grupos de empresas de los más diversos sectores económicos que cotizan en los mercados de valores. Ha sido un proceso que, en aquellos países que han adoptado las normativas internacionales, ha requerido un período de convergencia de los principios nacionales hacia las normativas internacionales.

La creación del Comité Cubano de Normas de Contabilidad y la promulgación de las primeras Normas Cubanas de Contabilidad (NCC) y de Información Financiera (NCIF) corroboraron que las particularidades del sector de la construcción no han sido reconocidas en las mismas. Es indiscutible la importancia de poder introducir una norma contable afín que regule las particularidades de este tipo de producción y, más aún, poder examinar su aplicación práctica y sus posibles soluciones. Con esta investigación pretendemos demostrar las posibilidades prácticas de su aplicación a partir de escenarios con los que se enfrenta el sector de las construcciones sistemáticamente en el país.

Como resultado de la investigación se establecieron casos típicos en el uso de esa norma específica y se demostró el efecto económico de su aplicación a partir de la simulación de los resultados de un contrato de construcción ejecutado realmente.

I. Aproximación práctica a una Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción

Una entidad cubana fue designada para firmar un Contrato de Asociación Económico Internacional (AEI) con la finalidad de construir dos instalaciones hoteleras cinco estrellas en el polo turístico de Varadero. La ejecución fue requerida en un plazo de 18,5 meses. El contrato entró en vigor a los sesenta días de su firma, siempre y cuando se cumplieron las condiciones previas. Acorde a la práctica, el contrato incluye una garantía dada al cliente de doce meses a partir de la firma del Acta de Recepción Provisional de los Trabajos. Los datos contractuales se resumen en:

- Valor contratado: 81 300,0 unidades monetarias MUM.
- Costo total del contrato: 75 609,0 MUM.
- Margen de rentabilidad ante intereses e impuestos: 7 %.
- Impuesto corporativo: 30 %.

- Plazo contractual: 32,5 meses (dos meses de condiciones iniciales; 18,5 meses de ejecución de los trabajos; doce meses como período de garantía.)
- Fecha prevista de puesta en vigor del contrato: 1.º de junio del año 1.

Sobre este ejemplo se ha simulado la aplicación de una Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción y se han podido establecer los siguientes escenarios:

Escenario n.º 1

El resultado presupuestado a la fecha del cierre de balance del 65 % de ejecución de las obras y su proyección al culminarse los trabajos reflejaron una reducción de los ingresos ordinarios motivada por la penalización aplicada al contratista por los quince días de atraso; y un incremento del gasto total del contrato por el impacto de los costos fijos de igual período; los datos aparecen en la tabla 1. Al poder estimar con suficiente certeza los gastos que faltan por ejecutar y demostrar que no se estiman pérdidas económicas derivadas del mismo, se deben reconocer ingresos y costos como sigue (apunte al proyecto de norma):

Tabla 1

UM: MUM	NUEVO ACUMULADO	ACUMULADO ANTERIOR	REAL EN EL PERÍODO
Ingresos ordinarios	81 204,0	81 300,0	(96,0)
Contrato total			
Porcentaje de ejecución ¹	65 %	50 %	15 %
Ingresos facturados	55 300,0	42 500,0	12 800,0
Ingresos imputados	52 782,6	40 650,0	12 132,6
Gastos del período GP	49 240,8	37 804,5	11 436,3
Costos de ventas	41 854,7	33 182,0	8 672,7
Resultado	3 541,8	2 845,5	696,3
Margen «fin de obra»	6,71 %	7,00 %	5,74 %

Fuente: Elaboración propia.

El total del gasto fijado en el contrato inicialmente por 75 609,0 MUM se incrementa en 146,0 MUM correspondientes a los gastos fijos esti-

¹ El porcentaje de avance de los trabajos se ha calculado por la proporción de los costos incurridos acumulados al cierre del período en relación al costo total del contrato.

mados a quince días de retraso en la ejecución de los trabajos para un nuevo total de 75 755,0 MUM. Por su parte los ingresos contractuales descienden en 96,0 MUM por la penalidad aplicada en favor del cliente por el citado retraso, y sitúan los ingresos totales en 81 204,0 MUM. Ambos indicadores impactan en el margen del resultado «fin de obra» que desciende del 7 % al 6,71 % de los ingresos.

Al aplicar el método del porcentaje de realización valorando los costos y gastos realmente reconocidos en comparación con los totales presupuestados, se obtuvo como avance de los trabajos el 65 %; es decir, la sumatoria de todos los costos y gastos a reconocer en la contabilidad del contratista para este contrato, acumulados al cierre del período, es de 49 240,8 MUM (65 % de 75 755,0 MUM); los ingresos ordinarios acumulados a reconocer, según el avance de los trabajos, ascienden a 52 782,6 MUM (65 % de 81 204,0 MUM) y el resultado acumulado al cierre del período, antes de intereses e impuestos, es de 3 541,8 MUM (margen del 6,71 % sobre ingresos por ventas, que es el estimado fiable del «fin de obra»).

Contabilizar el resultado expuesto del contrato de construcción que sirve de ejemplo, según los apuntes realizados para el proyecto de norma cubana de contabilidad, significa:

- a. Contabilizar las ventas del período:
 - Débito: Cuenta por cobrar al cliente: 12 800,0 MUM.
 - Crédito: Ingreso por ventas del contrato principal: 12 800,0 MUM.
- b. Contabilizar el ajuste de los ingresos por ventas para fijar la cifra de negocio (actividad) del período (–2 517,4 MUM = 52 782,6 MUM – 55 300,0 MUM). Nótese que se efectúa el ajuste a partir de los valores acumulados, pues la cuenta de pasivo «ingresos por ventas del contrato principal» tiene su saldo en los ingresos facturados al cliente. El ajuste que se realiza en cada período para que en el saldo de la cuenta se registre el valor acumulado de los ingresos ordinarios a reconocer, según el método del porcentaje de ejecución, se revierte al comienzo del próximo período; es por ello que antes de realizar el ajuste del saldo de esta cuenta, esta coincide plenamente con la sumatoria de los valores de todas las facturas aprobadas por el cliente. La contabilización a realizar se haría:
 - Débito: Ingreso por ventas del contrato principal: 2 517,4 MUM.

- Crédito: Ingreso diferido a corto plazo del contrato principal: 2 517,4 MUM.
- c. Contabilizar el costo de ventas del período:
 - Débito: Costo de ventas contrato principal: 8 672,7 MUM.
 - Crédito: Producción en proceso por partidas aprobadas: 8 672,7 MUM.

Escenario n.º2

Al realizar el control del presupuesto de obra punto 50 (50 % de la ejecución de los trabajos) se detectó exceso de gastos en varias partidas, que al proyectarse «fin de obra» no lograron ser contrarrestadas en el pronóstico de cierre del contrato, y se planificó una pérdida final del 1,5 % del valor contratado. Para el cierre contable del período, con avance de los trabajos al 65 %, en lugar del margen de rentabilidad «fin de obra» previsto de 6,71 %, se pronosticó fiablemente una pérdida ascendente del 1,5 % del valor del contrato. La situación en relación al punto anterior es la que se muestra en la tabla 2.

Tabla 2

UM: MUM	TOTAL CONTRATO	ACUMULA 50 %	CONTRATO A EJECUTAR	REAL POR EJECUTAR ²
Porcentaje de ejecución	100 %	50 %	50 %	50 %
Ingresos imputados	81 204,0	40 650,0	40 554,0	40 554,0
Gastos del ejercicio	75 755,2	37 804,5	37 950,7	44 617,6
Resultado	5 448,8	2 845,5	2 603,3	(4 063,6)
Margen de rentabilidad	6,71 %	7,00 %	6,49 %	(10,02 %)

Fuente: Elaboración propia.

El valor de las pérdidas se declaró razonable y fiable al contarse a nivel de contratista con un sistema certificado para el control del presupuesto que es ejecutado objetivamente por la entidad y validado con los sistemas de contabilidad administrativa y de contabilidad general. Acorde a los apuntes propuestos, esas pérdidas deben ser reconocidas inmediatamente que se prevean, si su pronóstico es realmente razonable. La situación del contrato a la fecha del balance sería la que se muestra en la tabla 3.

² Reconociendo la pérdida del 1,5 % «fin de obra». Las cifras totales serían la suma de las columnas «Acumula 50 %» más «Real por ejecutar».

Tabla 3

UM: MUM	NUEVO ACUMULADO	ACUMULADO ANTERIOR	SURGIDO EN EJERCICIO
Porcentaje de ejecución	65 %	50 %	15 %
Ingresos facturados	55 300,0	42 500,0	12 800,0
Ingresos imputados	52 782,6	40 650,0	12 132,6
Gastos del ejercicio GP	53 574,4	37 804,5	15 769,9
Costos de ventas	46 190,5	33 182,0	13 008,5
Resultado	(791,8)	2 845,5	(3 637,3)
Margen de rentabilidad	(1,5 %)	7,00 %	(30,0 %)

Fuente: Elaboración propia.

Contabilizar el resultado expuesto del contrato de construcción que sirve de ejemplo, según los apuntes realizados para el proyecto de norma cubana de contabilidad, significa:

- a. Contabilizar las ventas del período:
 - Débito: cuenta por cobrar al cliente: 12 800,0 MUM.
 - Crédito: ingreso por ventas del contrato principal: 12 800,0 MUM.
- b. Contabilizar el ajuste a los ingresos por ventas para fijar la cifra de negocio (actividad) del período (-2 517,4 MUM = 52 782,6 MUM - 55 300,0 MUM).
 - Débito: ingreso por ventas del contrato principal: 2 517,4 MUM.
 - Crédito: ingreso diferido corto plazo contrato principal: 2 517,4 MUM.
- c. Contabilizar el costo de ventas del período
 - Débito: costo de ventas del contrato principal: 13 008,5 MUM.
 - Crédito: producción en proceso por partidas aprobadas: 13 008,5 MUM.

Si en este esquema, las pérdidas que se muestran no son razonablemente valoradas, se deben reconocer los ingresos ordinarios solo hasta el nivel en que se puedan recuperar los gastos, la situación del contrato a la fecha del balance sería la que se indica en la tabla 4.

- a. Contabilizar las ventas del período:
 - Débito: cuenta por cobrar al cliente: 12 800,0 MUM.
 - Crédito: ingreso por ventas del contrato principal: 12 800,0 MUM.

Tabla 4

UM: MUM	NUEVO ACUMULADO	ACUMULADO ANTERIOR	SURGIDO EN EJERCICIO
Porcentaje de ejecución	65 %	50 %	15 %
Ingresos imputados	52 782,6	40 650,0	12 132,6
Gastos del ejercicio GP	52 782,6	37 804,5	14 978,1
Costos de ventas	46 190,5	33 182,0	13 008,5
Resultado	0,0	2 845,5	(2 845,5)

Fuente: Elaboración propia.

- b. Contabilizar el ajuste a los ingresos por ventas para fijar la cifra de negocio (actividad) del período (-2 517,4 MUM = 52 782,6 MUM - 55 300,0 MUM).
 - Débito: ingreso por ventas del contrato principal: 2 517,4 MUM.
 - Crédito: ingreso diferido a corto plazo del contrato principal: 2 517,4 MUM.
- c. Contabilizar el costo de ventas del período
 - Débito: costo de ventas del contrato principal: 13 008,5 MUM.
 - Crédito: producción en proceso por partidas aprobadas: 13 008,5 MUM.

Escenario n.º 3

No siempre se logra facturar al cliente en anticipo; hay momentos en que el cliente no acepta el avance de los trabajos presentados por el contratista y puede que los ingresos facturados queden por debajo de la cifra de negocio, actividad o ingresos imputados.

Al cierre del período contable que marca el 65 % de avance en los trabajos ejecutados, los ingresos facturados al cliente y aceptados por este fueron inferiores a los que se reconocieron según el método del porcentaje de realización. Esto, aplicado al ejemplo ilustrativo y considerando que en el país existe la práctica de que la producción en proceso se descargue totalmente al cierre de cada período contable, determinaría la situación que se muestra en la tabla 5.

- a. Contabilizar las ventas del período:
 - Débito: cuenta por cobrar al cliente: 8 800,0 MUM.
 - Crédito: ingreso por ventas del contrato principal: 8 800,0 MUM.

Tabla 5

UM: MUM	NUEVO ACUMULADO	ACUMULADO ANTERIOR	REAL EN EL PERÍODO
Porcentaje de ejecución	65 %	50 %	15 %
Ingresos facturados	51 300,0	42 500,0	8 800,0
Ingresos a reconocer	52 782,6	40 650,0	12 132,6
Gastos del período GP	49 240,8	37 804,5	11 436,3
Costos de ventas	41 854,7	33 182,0	8 672,7
Resultado	3 541,8	2 845,5	696,3
Margen «fin de obra»	6,71 %	7,00 %	5,74 %

Fuente: Elaboración propia.

- b. Contabilizar el ajuste a los ingresos por ventas para fijar la cifra de negocio (actividad) del período (1 482,6 MUM = 52 782,6 MUM - 51 300,0 MUM).
- Débito: Ingresos acumulados por cobrar: 1 482,6 MUM.
 - Crédito: Ingreso por ventas del contrato principal: 1 482,6 MUM.

La práctica internacional acepta comúnmente la llamada «obra en curso», que en el país es la «cuenta de inventario de producción en proceso». En este caso específico, mantendría un saldo abierto por cada una de las partidas de los gastos ya incurridos que no fueron reconocidos por el cliente en la certificación de avance de obra aprobada y firmada. En el ejemplo desarrollado se modificarían los resultados como se muestran en la tabla 6.

Tabla 6

UM: MUM	NUEVO ACUMULADO	ACUMULADO ANTERIOR	REAL EN EL PERÍODO
Porcentaje de ejecución	65 %	50 %	15 %
Ingresos facturados	51 300,0	42 500,0	8 800,0
Ingresos imputados	51 300,0	40 650,0	10 650,0
Gastos del período GP	49 240,8	37 804,5	11 436,3
Gastos a reconocer	47 857,8	37 804,5	10 053,3
Producción en proceso	1 383,0	0,0	1 383,0
Resultado	3 442,2	2 845,5	596,7
Margen «fin de obra»	6,71 %	7,00 %	5,60 %

Fuente: Elaboración propia.

II. Impacto de la no existencia de la Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción

A fines del año 2002 se aprobó mediante Resolución del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de la República de Cuba un Contrato de Asociación Económica Internacional (AEI) entre la Empresa de Servicios de Ingeniería de Varadero (ESIVAR), cubana y adscrita al MICONS, y una inmobiliaria extranjera con la única misión de construir un hotel cuatro estrellas en Punta Hicacos, Varadero, Matanzas.

El 2 de enero de 2003 se firmó el Contrato de Ejecución de Obras (CEO) entre la propiedad y la AEI (contratista) para el diseño y construcción del hotel bajo la modalidad «llave en mano», en un plazo de veintitrés meses; y se planificó que culminaran los trabajos el 15 de diciembre de 2004. Las operaciones comenzaron en enero de 2003.

El precio contratado para los servicios de construcción (ingresos ordinarios) se fijó en 22 589,7 MUSD valorados según PRECONS y beneficios de 1 123,3 MUSD; sin embargo, el contrato se ejecutó realmente con ingresos ordinarios muy superiores y una pérdida de más de 3 millones USD. ¿Qué sucedió en realidad? Al analizar el proceso económico financiero de la obra se observa:

1. En cuanto a la aprobación del presupuesto de obra, puede apreciarse en la tabla 7 que el contrato se acepta y firma por el contratista con un valor inferior al presentado en la oferta, lo que equivale a una reducción de los ingresos ordinarios en un 28,4 %. La ejecución comenzó valorando su avance por medición física para conformar las certificaciones de obra por PRECONS, pero al no existir una norma contable para este propósito se reconocieron los ingresos ordinarios resultantes de las certificaciones sin apreciar que las mediciones físicas se aplicaban sobre los valores iniciales del contrato, más un estimado de posibles ingresos resultantes de modificaciones a aprobar por el cliente, referidas al uso del sistema de estructura y a cambios de suministros importados para las instalaciones eléctricas e hidrosanitarias, que más tarde resultaron sobrevaloradas en 2 200,0 MUSD y 1 050,0 MUSD respectivamente; es decir, si hubiera existido la norma, tales modificaciones se hubieran podido reconocer antes de tener la aprobación del cliente.
2. En cuanto a la ejecución del presupuesto, al cierre del ejercicio económico en 2003 no se habían aprobado las modificaciones por parte de la propiedad. Los estados financieros de la AEI revelaron en los resultados los valores que se exhiben en la tabla 8.

Tabla 7

ELEMENTOS (PORCENTUAL)	OFERTA	CONTRATO ³	DESVIACIÓN
Costos directos totales	65 %	50 %	15 %
Gastos indirectos	51 300,0	42 500,0	8 800,0
Otros costos (PI) ⁴	51 300,0	40 650,0	10 650,0
Margen rentabilidad	49 240,8	37 804,5	11 436,3
Precio del servicio	47 857,8	37 804,5	10 053,3

Fuente: Elaboración propia a partir del precio ofertado y el contrato de ejecución firmado entre el socio cubano y el socio extranjero.

Tabla 8

PARTIDAS	ESTADO DE RESULTADOS
Ventas netas	11 035,9
Costos de ventas	8 328,4
Gastos generales y de administración	1 923,9
Otros ingresos y gastos	26,5
Beneficio antes de impuesto	757,1
Impuesto sobre utilidades (30 %)	227,1
Beneficio neto después de impuestos	530,0

Fuente: Estados financieros, ejercicio de 2003, AEI ESI socio extranjero.

Al observar el resultado del ejercicio el contratista reconoció las modificaciones no aprobadas por el cliente, partiendo de sus valores estimados; y no reconoció los gastos según el método del porcentaje de realización, lo que trajo como consecuencia que, al cierre del ejercicio económico 2003, la AEI gravó sus finanzas con un impuesto de 227,1 MUSD. Este gravamen no debía haberse aplicado por las siguientes razones:

- Desde la etapa de aprobación del presupuesto se detectó que la AEI había aceptado una reducción de los ingresos ordinarios que no era posible, pues se sustentaba en valores de costos directos respaldados por un proyecto a ejecutar; y se demostró más adelante que era la valoración real de los mismos.

³ El peso porcentual que se muestra para cada elemento está referido al precio ofertado para poder destacar las desviaciones desde un inicio aprobadas.

⁴ El PI corresponde a los presupuestos independientes (facilidades temporales, etc.).

- A la fecha de balance del 30 de septiembre de 2003, la Dirección de Contabilidad y Finanzas presentó una fundamentación económica de pérdidas estimadas en la ejecución del contrato, pero la máxima gerencia no las reconoció y al no existir una norma contable que así lo estableciera no pudieron ser registradas. De haber existido, la AEI no hubiera podido reconocer utilidad alguna sino los ingresos ordinarios solo hasta el nivel que fuera posible recuperar los gastos. Ello hubiera evitado el desembolso de 227,1 MUSD.
- En el contrato de ejecución de obras se incluyó una cláusula que estipulaba que los costos de preparación de la AEI, al estar asociados al contrato, se reconocían por las partes, pero no se incorporaron en el precio del contrato de construcción acordado por el cliente con valor de 547,0 MUSD y no se reconocieron en los resultados del ejercicio de 2003.

Al cierre del contrato, los ingresos ordinarios fueron aprobados con importe ascendente al 97,0 % del valor inicialmente estimado; a pesar de ello, el costo total real sobrepasó los ingresos ordinarios ofertados en un 7,7 %, traducidos en una pérdida de más de 3 millones USD. De contar en esos momentos con la norma contable se hubiera evitado el desembolso de 227,1 MUSD, se hubieran podido mostrar las pérdidas desde el inicio y la gerencia hubiera emprendido las acciones correctivas correspondientes. Al momento de su reconocimiento en febrero de 2004, a catorce meses de iniciado y a nueve meses de concluido, era demasiado tarde para que las acciones correctivas se pudieran emprender con eficiencia. El estado «fin de obra» fue el que se muestra en la tabla 9.

Tabla 9

ELEMENTOS	CONTRATO	PRECIO FINAL	COSTO REAL ⁵
Costos directos totales	46,8 %	68,4 %	69,7 %
Costos indirectos	6,0 %	8,8 %	18,2 %
Otros costos (PI)	15,2 %	16,0 %	19,8 %
Beneficios	3,6 %	3,8 %	
Precio del servicio	71,6 %	97,0 %	107,7 %

Fuente: Elaboración propia a partir del precio ofertado, el contrato de ejecución de obra firmado entre la propiedad y la AEI; y los estados financieros de liquidación auditados por INTERAUDIT.⁵

⁵ El peso porcentual de «Contrato», «Precio final» y «Costo real» se refiere al precio ofertado para destacar las desviaciones que desde un inicio fueron aprobadas.

Conclusiones

Las particularidades del sector de la construcción demandan la existencia de una norma de contabilidad específica que regule el tratamiento contable a seguir para la exposición de su ejecución en los estados financieros del contratista.

La correcta aplicación del método del porcentaje de realización demanda una distribución y asignación del presupuesto de obra a los distintos niveles de ejecución que posibiliten su control, así como la imputación de los gastos correspondientes que permitan el análisis de las desviaciones y la aplicación de las medidas correctivas oportunamente.

El efecto económico de la aprobación e introducción de la Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción es incalculable. Baste señalar la posible eliminación de ajustes millonarios en los resultados económicos presentados por entidades constructoras al declarar beneficios iniciales que no están sustentados por estimaciones reales a vistas del cierre del contrato. En el caso aplicado de la AEI se declararon utilidades netas por 530,0 MUSD y se pagaron 227,1 MUSD como impuesto sobre utilidades en el ejercicio de 2003 que no debieron ser revelados en los estados financieros.

Recomendaciones

Sustentado en el incuestionable valor que representa su introducción en el sector de las construcciones, se recomienda someter los apuntes resultantes de esta investigación al análisis del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad para que sirva como base del proyecto de Norma Cubana de Contabilidad: Contratos de Construcción. Además, solicitar al Comité Cubano de Normas de Contabilidad que el contenido de esta investigación se apruebe como interpretación de la Norma de Contabilidad Cubana: Contratos de Construcción en el momento de su aprobación.

Bibliografía

- AMAT, O. (2003): *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad*, Gestión 2000, Barcelona.
- COMITÉ ESTATAL DE FINANZAS (1986): *Sistema Nacional de Contabilidad Sector Empresarial*, Ciudad de La Habana.
- EPSTEIN, B.J. & A.A. MIRZA (2002): *IAS 2002. Interpretation and Application of International Accounting Standards*, Wiley, New York.
- FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC) (2002): *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público N.º 11 (NICSP 11)*, Departamento de Publicaciones de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

- FERNÁNDEZ MOREIRA, C.; A. DÁVALOS (2005): «Contratos de Ejecución de Obras: Particularidades en las Asociaciones Económicas Internacionales», trabajo presentado en el seminario realizado en la Escuela Superior de Cuadros del Ministerio de la Construcción en Ciudad de La Habana, mayo.
- FUNDACIÓN LABORAL DE LA CONSTRUCCIÓN (1994): *Curso de gestión financiera: básico*, Madrid.
- GONZALO ANGULO, J.A. (2003): «Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC)», <<http://www.5campus.org/leccion/niif>>, consultado el 29 de enero 2012.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2003): *International Financial Reporting Standards*, London IASB, Great Britain.
- LAÍNEZ JOSÉ, A. (2007): «La Regulación de la información contable en España», <<http://www.ciberconta.unizar.es/leccion/regula1/inicio.html>>, consultado el 29 de enero 2012.
- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (2005): *Modificación de elementos de las Normas Cubanas de Información Financiera, Resolución N.º 294/2005*, Ciudad de La Habana.
- _____ (2006): *Modificación de elementos de las Normas Cubanas de Información Financiera, Resolución N.º 62/2006*, Ciudad de La Habana.
- _____ (2005): *Normas Cubanas de Información Financiera, Resolución 235/2005*, Ciudad de La Habana.
- _____ (1997): *Normas Generales de Contabilidad*, Ciudad de La Habana.
- MINISTERIO DE LA CONSTRUCCIÓN (1990): *Manual de Sistema Tipo de Costo de las Construcciones*, Ciudad de La Habana.
- «Norma Internacional de Contabilidad N.º 11 (NIC 11): Contratos de Construcción» (2003), en *Diario Oficial de la Unión Europea*, 13 de octubre, pp. 54-61.
- «Reglamentos de las Comunidades Europeas N.º 1725/2003» (2003), en *Diario Oficial de la Unión Europea*, 13 de octubre, pp. 420.
- «Reglamentos de las Comunidades Europeas N.º 707/2004» (2004), en *Diario Oficial de la Unión Europea*, 17 de abril, pp. 15.
- SARDUY, Q. (2007): «La Regulación Contable Cubana en el período revolucionario. Apuntes para una historia», en *Observatorio de la Economía Cubana Latinoamericana*, n.º 8, <<http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/cu>>, consultado el 29 de enero 2012.
- KPMG INTERNACIONAL (2003): *Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, Estados Financieros Ilustrados, Primera Adopción. Suiza.
- TUA PEREDA, J. (2002): *Marco conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*, AECA, Madrid.
- YEBRA CEMBORAIN, R.Ó. (2002): *Normas Internacionales de Contabilidad 2002-2003. Desarrollo y comentario*, Francis Lefebvre, Madrid.