

NICCH 11

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

(NIC 11)

ÍNDICE

Párrafos

Norma Internacional de Contabilidad N° 11 ***Contratos de Construcción***

OBJETIVO

ALCANCE

1-2

DEFINICIONES

3-6

AGRUPACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION

7-10

INGRESOS ORDINARIOS DEL CONTRATO

11-15

COSTOS DEL CONTRATO

16-21

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS Y GASTOS DEL CONTRATO

22-35

RECONOCIMIENTO DE LAS PÉRDIDAS ESPERADAS

36-37

CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES

38

INFORMACIÓN A REVELAR

39-45

FECHA DE VIGENCIA

46

ANEXO – EJEMPLOS ILUSTRATIVOS:

Revelación de las políticas contables

Determinación de los ingresos ordinarios y gastos del contrato

Información a revelar con respecto al contrato

Norma Internacional de Contabilidad N° 11

Contratos de Construcción

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados a los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en las operaciones de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina normalmente corresponden a diferentes períodos, por lo tanto, la cuestión fundamental, al contabilizar los contratos de construcción, es la asignación de los ingresos ordinarios y los costos que cada uno de ellos genere entre los períodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen en resultados los ingresos ordinarios y gastos originados por el contrato de construcción. También proporciona una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

- 1 **Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.**
- 2 **No aplicable en Chile.**

Definiciones

- 3 Los siguientes términos se utilizan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

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

Un contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo o un monto fijo por unidad de producto. En algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

Un contrato de margen sobre el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos incurridos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos, o un honorario fijo.

- 4 Un contrato de construcción puede acordarse para la construcción de un solo activo, como un puente, un edificio, un dique, un ducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén

íntimamente relacionados entre sí o que sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien, en relación con su último destino o utilización: ejemplos de dichos contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas de plantas y equipos.

- 5 Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:
 - (a) los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, así como
 - (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del medio ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos.
- 6 Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta Norma, se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo, en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo pactado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24 para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos ordinarios y gastos correspondientes al contrato.

Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

- 7 Los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar la Norma de forma independiente a los componentes identificables de un contrato único o agrupar contratos a efectos de revelar la esencia económica de un contrato o grupo de contratos.
- 8 **Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:**
 - (a) **se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;**
 - (b) **cada activo ha estado sujeto a negociación separada y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y**
 - (c) **pueden identificarse los ingresos y costos de cada activo.**
- 9 **Un grupo de contratos, ya sea que procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:**
 - (a) **el grupo de contratos se negocia como un único paquete;**

- (b) **los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios común para todos ellos; y**
 - (c) **los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.**
- 10 **Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:**
- (a) **el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o**
 - (b) **el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.**

Ingresos ordinarios del contrato

- 11 **Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:**
- (a) **el monto inicial del ingreso acordado en el contrato; y**
 - (b) **cualquier modificación en el trabajo contratado, reclamos y pagos de incentivos:**
 - (i) **en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y**
 - (ii) **siempre que sean susceptibles de valoración fiable.**
- 12 **Los ingresos ordinarios del contrato se valorizan al valor justo de la contraprestación recibida o por recibir. La valoración de los ingresos procedentes del contrato está afectada por diversas incertidumbres, que dependen del resultado de hechos futuros. Las estimaciones a menudo necesitan ser revisadas a medida que ocurren situaciones o se resuelven incertidumbres. Por lo tanto, el monto de los ingresos del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio a otro. Por ejemplo:**
- (a) **el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamos que aumenten o disminuyan los ingresos del contrato en un período posterior a aquel en que el contrato fue inicialmente pactado;**
 - (b) **el monto de ingresos acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;**
 - (c) **el monto de los ingresos procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las multas por demoras, causadas por el contratista en la realización de la obra; o**
 - (d) **cuando un contrato de precio fijo supone un monto constante por unidad de obra, los ingresos del contrato aumentan si el número de unidades de obra aumenta.**

- 13 Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o a disminuir los ingresos del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:
- (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como el monto de los ingresos que surgen de la modificación; y
 - (b) el monto que la modificación supone puede ser valorizado con fiabilidad.
- 14 Un reclamo es un monto que el contratista espera cobrar del cliente o de un tercero como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. Un reclamo puede surgir, por ejemplo, cuando el cliente cause retrasos, errores en las especificaciones o diseño, o bien, por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La valorización de los montos de ingresos, que surgen de los reclamos, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y frecuentemente depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por lo tanto, los reclamos se incluirán en los ingresos del contrato cuando:
- (a) las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte el reclamo; y
 - (b) el monto que es probable que acepte el cliente puede ser valorizado con fiabilidad.
- 15 Los pagos por incentivos son montos adicionales pagados al contratista, siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en un plazo menor al previsto. Los pagos por incentivos se incluyen en los ingresos del contrato cuando:
- (a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y
 - (b) el monto del pago por incentivos puede ser valorizado con fiabilidad.

Costos del contrato

- 16 **Los costos del contrato deben comprender:**
- (a) **los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;**
 - (b) **los costos que se relacionen con la actividad de construcción en general y puedan ser asignados al contrato específico; y**
 - (c) **cualquier otro costo que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.**

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

- (a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- (b) costos de los materiales usados en la construcción;
- (c) depreciación de plantas y equipos utilizados en la ejecución del contrato;
- (d) costos de traslado de plantas, equipos y materiales desde y hasta la localización de la obra;
- (e) costos de arriendo de plantas y equipos;
- (f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- (g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costos esperados de las garantías; y
- (h) reclamos de terceros.

Estos costos pueden disminuirse por el monto de cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos del contrato, por ejemplo, los ingresos por venta de materiales sobrantes y la liquidación de plantas y equipos al final del contrato.

18 Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general y pueden ser asignados a contratos específicos, incluyen los siguientes:

- (a) seguros;
- (b) costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
- (c) gastos indirectos de construcción.

Tales gastos y costos son asignados utilizando métodos que son sistemáticos y racionales y se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La asignación se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los gastos indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina de sueldos del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden ser asignados a la actividad de construcción en general y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses. Cuando el contratista adopta el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23 *Costos de Financiamiento*.

19 Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente, según los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costos generales de administración, así como costos de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el contrato convenido por las partes.

- 20 Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación o que no puedan ser asignados a los contratos específicos, se excluyen de los costos del contrato de construcción. Entre estos costos a excluir se encuentran:
- (a) los costos generales de administración, para los que no se ha especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
 - (b) los costos de venta;
 - (c) los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y
 - (d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a plantas y equipos que no han sido utilizados en ningún contrato específico.
- 21 Los costos del contrato comprenden todos los asignables al mismo desde la fecha en que este se convierte en firme hasta el final de la ejecución del contrato correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, que se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorizados con fiabilidad y es probable que el contrato se obtendrá. Cuando los costos incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del ejercicio en que han sido incurridos, no podrán ser incluidos en el costo del contrato cuando este se obtenga en un período posterior.

Reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos del contrato

- 22 **Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al grado de avance de la actividad producida por el contrato a la fecha de cierre del balance general. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36.**
- 23 **En el caso de contratos a precio fijo, el resultado del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:**
- (a) **puedan valorizarse con fiabilidad los ingresos totales del contrato;**
 - (b) **es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;**
 - (c) **tanto los costos que falten para la terminación del contrato como el grado de realización a la fecha del balance general, puedan ser valorizados con fiabilidad; y**
 - (d) **los costos asignables al contrato puedan ser claramente identificados y valorizados con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.**

- 24 **En el caso de un contrato de margen sobre el costo, el resultado del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas las siguientes condiciones:**
- (a) **es probable que la entidad obtendrá los beneficios económicos derivados del contrato;**
y
 - (b) **los costos asignables al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y valorizados con fiabilidad.**
- 25 El reconocimiento de ingresos y gastos con referencia al grado de avance del contrato, es denominado a menudo método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de avance en que se encuentre, con lo que se revelará el monto de los ingresos, gastos y utilidad que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya realizado. Este método proporciona información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y del desempeño del mismo durante un período.
- 26 Según el método del porcentaje de realización, los ingresos del contrato se reconocen como tales en el estado de resultados, a lo largo de los períodos en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos en el estado de resultados del período en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto, llevándolo a resultados inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.
- 27 El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costos representan montos adeudados por el cliente y a menudo son clasificados como trabajos de construcción en curso.
- 28 El resultado de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la entidad obtendrá los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto al cobro de un monto ya incluido en los ingresos procedentes del contrato e incorporado en el estado de resultados, el monto incobrable o el monto cuya recuperación haya dejado de ser probable se reconocerá como un gasto del ejercicio, en lugar de ser tratado como un ajuste en el monto de los ingresos del contrato.
- 29 Una entidad generalmente es capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:
- (a) los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
 - (b) el monto a recibir por el activo construido; y
 - (c) la forma y términos de pago.

Normalmente, también es necesario que la entidad tenga un sistema de presupuestación financiera y de información interna efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos y costos del contrato, a medida que este se va ejecutando. La necesidad para tales correcciones no indica necesariamente que el resultado del contrato no pueda estimarse fiablemente.

- 30 El grado de avance de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo realizado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir:
- (a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
 - (b) la inspección del trabajo realizado; o
 - (c) la proporción física del contrato total ya realizado.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo realizado hasta la fecha.

- 31 Cuando se determina el grado de avance del contrato por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, solo se incluyen los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente realizado hasta dicho momento. Ejemplos de costos del contrato que se excluyen son los siguientes:
- (a) costos que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costos de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, a menos que los materiales se hayan fabricado especialmente para el contrato; y
 - (b) pagos anticipados a los subcontratistas, por los trabajos que estos ejecutarán bajo el subcontrato correspondiente.

- 32 **Cuando el resultado de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad:**
- (a) **los ingresos deben ser reconocidos solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y**
 - (b) **los costos del contrato deben reconocerse como gastos del período en que se incurren.**

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36.

- 33 A menudo, durante las primeras fases de ejecución de un contrato, no puede estimarse con fiabilidad el resultado final del mismo. No obstante, puede ser probable que la entidad recuperará los costos del contrato incurridos. Por lo tanto, los ingresos del contrato serán reconocidos en el estado de resultados solo en la medida de los costos incurridos que se espere

recuperar. Cuando el resultado final del contrato no se pueda estimar con fiabilidad, no se reconocerá ninguna utilidad. No obstante, incluso cuando el resultado final no pueda ser conocido con fiabilidad, puede ser que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales. En tales casos, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato se reconocerá inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36.

- 34 Los costos del contrato que no sean de probable recuperación se reconocen como gastos inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que sea improbable dicha recuperación, donde los costos del contrato pueden requerir ser reconocidos como un gasto inmediatamente, se dan en aquellos contratos en los cuales:
- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
 - (b) la finalización está sujeta al resultado de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
 - (c) están implicadas propiedades que serán probablemente declaradas no aptas para su uso o expropiadas;
 - (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
 - (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o pagar las obligaciones que se derivan del mismo.
- 35 **Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con fiabilidad el resultado del contrato, los ingresos ordinarios y los gastos asociados con el contrato de construcción deben ser reconocidos en el estado de resultados de acuerdo con el párrafo 22, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 32.**

Reconocimiento de las pérdidas esperadas

- 36 *Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como gastos.*
- 37 El monto de tales pérdidas se determina con independencia de:
- (a) que los trabajos del contrato hayan comenzado o no;
 - (b) el grado de avance de la actividad del contrato; o
 - (c) el monto de utilidades que se espera obtener en otros contratos, que no son tratados como uno solo, de acuerdo con el párrafo 9.

Cambios en las estimaciones

- 38 El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada período, a las estimaciones de ingresos y costos totales del contrato hasta la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o en los costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el resultado esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (Ver NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). Las estimaciones corregidas se utilizan en la determinación del monto de gastos e ingresos reconocidos en el estado de resultados, tanto en el período en que tiene lugar el cambio como en los períodos siguientes.

Información a revelar

- 39 **Una entidad debe revelar:**

- (a) **el monto de los ingresos del contrato, reconocidos como tales en el período;**
- (b) **los métodos utilizados para determinar la parte de los ingresos del contrato reconocida como tal en el período; y**
- (c) **los métodos usados para determinar el grado de realización de los contratos en curso.**

- 40 **Una entidad debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, la siguiente información:**

- (a) **el monto acumulado de costos incurridos y de utilidades reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;**
- (b) **el monto de los anticipos recibidos; y**
- (c) **el monto de las retenciones en los pagos.**

- 41 Las retenciones son montos procedentes de las facturaciones de anticipos hechas por los clientes, que no se recuperan hasta que se cumplan las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificados. Las facturaciones de anticipos son los montos facturados por el trabajo realizado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son los montos recibidos por el contratista antes de que el trabajo haya sido realizado.

- 42 **Una entidad presentará:**

- (a) **los activos que representen montos en términos brutos, adeudados por los clientes por contratos de construcción; y**
- (b) **los pasivos que representen montos, en términos brutos, adeudados a los clientes por contratos de construcción.**

43 El monto bruto adeudado por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

(a) los costos incurridos más las utilidades reconocidas, menos

(b) la suma de las pérdidas reconocidas y las facturaciones de anticipos.

Para el conjunto de contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más las utilidades reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los montos de las facturaciones de anticipos.

44 El monto bruto adeudado a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

(a) los costos incurridos más las utilidades reconocidas; menos

(b) la suma de las pérdidas reconocidas y las facturaciones de anticipos

Para el conjunto de contratos en curso, en los cuales las facturaciones de anticipos excedan a los costos incurridos más las utilidades reconocidas (menos las pérdidas reconocidas).

45 Una entidad revela cualquier activo contingente o pasivo contingente (de acuerdo con NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*). Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como costos derivados de garantías, reclamos, multas u otras pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

46 **Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

ANEXO

Ejemplos Ilustrativos

Este Anexo acompaña, pero no forma parte de la Norma.

Revelación de las políticas contables

A continuación se presentan ejemplos de revelación de las políticas contables:

“Los ingresos derivados de los contratos de construcción a precio fijo se reconocen de acuerdo con el método del porcentaje del grado de avance, medido con referencia al porcentaje de horas de trabajo ejecutadas en relación al total de horas de trabajo estimadas para cada contrato”.

“Los ingresos de los contratos de construcción de margen sobre el costo se reconocen por referencia a los costos recuperables incurridos en el período más el honorario ganado, medido por la proporción que los costos incurridos hasta la fecha representan en los totales estimados para todo el contrato”.

Determinación de los ingresos ordinarios y gastos del contrato

El ejemplo que sigue ilustra un método para la determinación del grado de avance de un contrato, así como la oportunidad del reconocimiento en el tiempo de sus ingresos y gastos (ver los párrafos 22 al 35 de la Norma).

Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo para la construcción de un puente. El monto inicialmente pactado en el contrato es de \$ 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de \$ 8.000. La duración del contrato es de 3 años.

Al final del año 1, el contratista estima que los costos totales del contrato han subido hasta \$ 8.050.

En el año 2, el cliente aprueba una modificación, de la que resulta un incremento en los ingresos de \$ 200 y costos adicionales estimados en \$ 150. Al final de ese año, los costos incurridos incluyen \$ 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en el año 3 en la terminación del proyecto.

El contratista determina el grado de avance del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha tienen en relación a la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el período de construcción es el siguiente:

	Año 1	Año 2	Año 3
	\$	\$	\$
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Monto de la modificación	-	200	200
Total ingresos del contrato	9.000	9.200	9.200
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	-
Costos totales estimados	8.050	8.200	8.200
Utilidad estimada	950	1.000	1.000
Porcentaje del grado de avance	26%	74%	100%

El porcentaje del grado de avance para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de avance hasta la fecha, los \$ 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

Los montos de ingresos, gastos y utilidades reconocidos en el estado de resultados en cada uno de los tres años, son como sigue:

	Acumulado a la fecha	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el año actual
	\$	\$	\$
<u>Año 1</u>			
Ingresos (\$ 9.000 x 0,26)	2.340	-	2.340
Gastos (\$8.050 x 0,26)	2.093	-	2.093
Utilidad estimada	247	-	247
<u>Año 2</u>			
Ingresos (\$ 9.200 x 0,74)	6.808	2.340	4.468
Gastos (\$ 8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Utilidad estimada	740	247	493
<u>Año 3</u>			
Ingresos (\$ 9.200 x 1,00)	9.200	6.808	2.392
Gastos (\$ 8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132
Utilidad estimada	1.000	740	260

Información a revelar con respecto al contrato

Un contratista ha terminado su primer año de actividad. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo y también ha recibido en efectivo sus facturaciones según el grado de avance como los anticipos de clientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no efectuado.

El estado de los cinco contratos en curso, al final de este primer año, es como sigue:

	Contrato					Total
	A	B	C	D	E	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Ingresos del contrato reconocidos según el párrafo 22	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato reconocidos según el párrafo 22	110	450	350	250	55	1.215
Pérdidas esperadas reconocidas según el párrafo 36	-	-	-	40	30	70
Utilidades reconocidas menos pérdidas reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el período	110	510	450	250	100	1.420
Costos reconocidos en los resultados del período de acuerdo con el párrafo 22	110	450	350	250	55	1.215
Costos relacionados con la actividad futura, reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 27	-	60	100	-	45	205
Ingresos del contrato (ver arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Facturaciones efectuadas, según el grado de avance (párrafo 41)	100	520	380	180	55	1.235
Facturaciones por efectuar, según el grado de avance	45	-	-	20	-	65
Anticipos (párrafo 41)	-	80	20	-	25	125

Los montos que deben ser revelados de acuerdo con la Norma son:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el período (párrafo 39 (a))	\$ 1.300
Costos incurridos en el contrato y utilidades reconocidas (menos pérdidas reconocidas) hasta la fecha (párrafo 40 (a))	\$ 1.435
Anticipos recibidos (párrafo 40 (b))	\$ 125
Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo efectuado presentado como un activo de acuerdo con el párrafo 42 (a)	\$ 220
Saldo bruto adeudado a los clientes por el trabajo efectuado presentado como un pasivo de acuerdo con el párrafo 42 (b)	\$ (20)

Los montos a ser revelados, de acuerdo con los párrafos 40 (a), 42 (a), y 42 (b) han sido calculados como sigue:

	Contrato					Total
	A	B	C	D	E	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	250	100	1.420
Utilidades reconocidas						
menos pérdidas reconocidas	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Facturaciones efectuadas según el grado de avance	100	520	380	180	55	1.235
Adeudado por los clientes	45	60	100	-	15	220
Adeudado a los clientes	-	-	-	(20)	-	(20)

El monto revelado de acuerdo con el párrafo 40 (a) es el mismo que el monto para el período actual, debido a que las revelaciones se refieren al primer año de operaciones.