



## Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), Sobre Contratos de Construcción

### Resumen Ejecutivo

Se entrega análisis en esta cartilla N° 2 de la Norma Internacional IFRS sobre Contratos de Construcción, que comenzará a regir en Chile, si todo lo planificado para hacer efectiva su vigencia se cumple a contar del año 2009.

Dado que el tema contenido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC11) es muy extenso, este se expondrá en dos cartillas, la primera parte en esta y la segunda parte en la cartilla N° 3. La división de la cartilla es necesaria ya que de lo contrario será muy difícil su lectura. Además cabe considerar que el tema tiene una complejidad relativa mayor a lo que actualmente opera en el país.

### Introducción

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados con los **contratos de construcción**.

Por su naturaleza, en los contratos de construcción la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes ejercicios contables, por tanto, *la cuestión fundamental al contabilizarlos es la distribución de los ingresos ordinarios y los costos que genere, entre los ejercicios contables a lo largo de los cuales se ejecuta.*

Esta Norma utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual, con el fin de determinar cuándo se reconocen como ingresos ordinarios y costos en la cuenta de resultados los producidos por el contrato de construcción. También es una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los **contratos de construcción** en los estados financieros de los **contratistas**.

## Análisis General

## Definiciones y Conceptos

### Contrato de Construcción

Un contrato de construcción, es un contrato específicamente negociado para la construcción de un activo o 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.

### Contrato de Precio Fijo

Un contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que 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.

### Contrato de margen sobre el costo

En este tipo de contrato de construcción se reembolsan al contratista los costos incurridos por él y previamente definidos en el contrato, más un porcentaje de esos costos, o un honorario fijo.

Un contrato de construcción puede acordarse para la construcción de un 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 diseño, tecnología o función o bien en relación con su último destino o utilización. Ejemplo de este último tipo de contrato lo constituyen plantas de refinerías y equipos de planta y equipos complejos.

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 entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

Para los propósitos de esta Norma los contratos de construcción 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 concertado.

En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos ordinarios y costos correspondientes al contrato.

### **Agrupación o segmentación de los contratos de construcción**

Los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción.

No obstante, en ciertas circunstancias, y a fin de reflejar mejor el fondo económico de la operación, es necesario aplicar la Norma *de forma independiente a los componentes identificables de un contrato único o juntar un grupo de contratos* para efectos de su tratamiento contable.

#### **Si 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 ordinarios de cada contrato.

#### **A su vez, respecto de un grupo de contratos, ya 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 genérico para todos ellos; y
- (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

#### **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.

## Los ingresos ordinarios del contrato

Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:

- (a) el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y
- (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:

Los ingresos correspondientes a estas modificaciones deben ser reconocidos:

- (i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y
- (ii) siempre que sean susceptibles de una valoración fiable.

Los ingresos ordinarios del contrato se valoran según **el valor justo** de la contraprestación recibida o por recibir.

La valoración de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres.

Por tanto, la cuantía de los ingresos ordinarios del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio a otro.

Algunos ejemplos:

- (a) Se pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios del contrato, en un ejercicio posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
- (b) el importe de ingresos ordinarios acordado en un *contrato de precio fijo* puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
- (c) El monto de los ingresos ordinarios procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista en la realización de la obra; o
- (d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos ordinarios del contrato aumentan si el número de unidades de obra aumenta.

Una **modificación** es una instrucción para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato, la que puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos ordinarios.

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 ordinarios del contrato cuando:*

- (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos ordinarios que surgen de la modificación; y
- (b) la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad.

### **Reclamaciones en el contrato de construcción que afectan los ingresos ordinarios**

Una **reclamación** es una cantidad que el contratista espera cobrar como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato.

La reclamación puede surgir, por ejemplo, cuando el cliente cause retrasos, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato.

La valoración de las cantidades de ingresos ordinarios, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las negociaciones pertinentes.

*Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos ordinarios del contrato cuando:*

- (a) las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación; y
- (b) el importe que es probable que acepte el cliente puede ser valorado con suficiente fiabilidad.

### **Los incentivos en los contratos de construcción que afectan los ingresos ordinarios**

Los **pagos por incentivos** son cantidades adicionales reconocidas 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 incluirán entre los ingresos ordinarios procedentes 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 importe derivado del pago por incentivos puede ser valorado con suficiente fiabilidad.

### **Costos del contrato de construcción**

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 contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico; y
- (c) cualquier otro costo que se pueda cargar según los términos pactados en el contrato.

### **Los costos directos del contrato de construcción**

Los costos relacionados directamente con cada contrato específico incluirán:

- (a) costos de mano de obra, comprendiendo también la supervisión;
- (b) costos de los materiales usados;
- (c) depreciación de plantas y equipos utilizados en la ejecución del contrato;
- (d) costos de desplazamiento de los elementos que componen el inmovilizado material 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) reclamaciones de terceros.

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

### **Los costos generales o comunes atribuibles a los contratos de construcción**

Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general y *pueden ser imputados a cada contrato específico*, 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.*

Estos costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. **La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción.**

Los costos que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también **los costos por intereses**, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23 – “Costos por Intereses”.

### **Costos que no deben incluirse en los contratos de construcción**

Entre los *costos a excluir* se encuentran:

- (a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- (b) los costos de venta (Gastos de Ventas);
- (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.

### **Reconocimiento de ingresos y gastos asociados al contrato de construcción según IFRS**

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, *con referencia al estado de realización (avance) de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.*

Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente.

En el caso de **contratos a precio fijo**, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

- (a) puedan valorarse razonablemente los ingresos ordinarios totales del contrato;
- (b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;
- (c) tanto los costos que faltan para la terminación como el grado de realización, pueden ser valorados con suficiente fiabilidad; y
- (d) los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valorados con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

## COORDINACIÓN DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS LEGALES DE LA GERENCIA DE ESTUDIOS

Cámara Chilena de la Construcción. Marchant Pereira N° 10, Piso 3 / Providencia, Santiago.

Teléfono 376 3385 / Fax 371 3431 [www.camaraconstruccion.cl](http://www.camaraconstruccion.cl)

En el caso de un **contrato de margen sobre el costo**, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y
- (b) los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y valorados de forma fiable.

El reconocimiento de ingresos ordinarios y costos con referencia al estado de realización del contrato es denominado **método del porcentaje de realización**.

Según este método, los *ingresos ordinarios* derivados del contrato se comparan con los *costos* del mismo incurridos en la consecución del *estado de realización en que se encuentre*, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado.

Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico.

En el **método del porcentaje de realización**, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato.

Los costos del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio 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 ordinarios totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente.