



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

### Introducción

En esta cartilla se continúa con el tema sobre Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) sobre contratos de construcción.

En la cartilla anterior quedó incompleta la instrucción sobre "RECONOCIMIENTOS DE INGRESOS ORDINARIOS DEL CONTRATO Y COSTOS ASOCIADOS. Por lo tanto, se continúa en esta cartilla con el mismo tema.

El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con actividades futuras relacionadas con el contrato. En este caso, tales costos se registran como activos, (cargo diferido), siempre que sea probable que los mismos se puedan recuperar en el futuro correspondiente.

Estos costos activados, representan cantidades debidas por el cliente y son a menudo clasificados como **obra en curso** bajo el contrato.

El desenlace de un contrato de construcción como ya dijo anteriormente, podrá estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo.

Cuando existiese incertidumbre respecto al cobro de una partida ya incluida en los ingresos ordinarios procedentes del contrato y ya se encuentre incorporada a la cuenta de resultados, el saldo incobrable o la partida cuya recuperación haya dejado de ser probable **se reconocerá como un gasto del ejercicio, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos ordinarios del contrato.**

La empresa constructora generalmente es capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen condiciones mínimas, por ejemplo:

- (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,
- (c) la forma y términos de pago, y
- (d) la fecha de término del contrato y los efectos de su no cumplimiento.

### **Formas en que puede medirse el grado de avance de un contrato**

Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:

- (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) el examen del trabajo ejecutado o revisión de avance en terreno,
- (c) la proporción física del contrato total ejecutado ya. (según carta Gantt)

Es necesario considerar que los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado **hasta la fecha**.

Cuando se determina el grado de avance del contrato por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo se deben incluir los costos del contrato que *reflejan el trabajo efectivamente ejecutado* 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, no se han usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato, y
- (b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

### **Estimación del resultado de un contrato en cuanto a su terminación**

Cuando el resultado de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, entonces:

- (a) los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo 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 ejercicio en que se incurren.

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida **inmediatamente** como un gasto del ejercicio.

Los ingresos del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la proporción que representen, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar.

Cuando el resultado final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer beneficio alguno.

Incluso es probable que si el resultado final de un contrato que no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad llegue a la condición que los costos totales del mismo puedan exceder a los ingresos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato se llevará inmediatamente a los resultados del ejercicio.

### **Reconocimiento de Pérdidas esperadas**

**Los costos del contrato que no sean de probable recuperación se llevan a resultados del ejercicio inmediatamente.**

Ejemplos de circunstancias en las que sea improbable dicha recuperación, se dan en aquellos contratos donde:

- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;

- (b) la realización está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
- (c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
- (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones, o
- (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato o las obligaciones que se derivan del mismo.

El monto de tales pérdidas ya señaladas se determina con independencia de:

- (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
- (b) el estado de realización de la actividad del contrato, o
- (c) la cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquéllos y éste no sean tratados como uno sólo para los efectos contables.

### **Cambios en las estimaciones del nivel de realización del contrato**

El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada ejercicio, a las estimaciones de ingresos y costos totales del contrato hasta la fecha.

Por tanto, **el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o 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. Esta situación está regulada por la NIC 8 (Norma Internacional de Contabilidad), que regula la forma de actuar, sobre cambios en las estimaciones contables y errores).

Las estimaciones corregidas se usarán en la determinación de los montos de gastos e ingresos reconocidos en el estado de resultados, tanto en el ejercicio en que tiene lugar el cambio como en los ejercicios siguientes.

### **Información que se debe revelar sobre el desarrollo y ejecución de los contratos de construcción**

Se debe tener en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) le asignan especial importancia y valor a los conceptos de transparencia y uso de la información por parte de los usuarios, especialmente el usuario externo.

Se debe revelar, en los estados financieros, información sobre:

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

Para los contratos en curso en la fecha de cierre, se debe revelar al final de cada ejercicio cada una de las siguientes informaciones:

- (a) la cantidad acumulada de costos incurridos y de ganancias 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.

Las **retenciones** son montos procedentes de las *facturaciones de obras ejecutadas* 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 rectificadas.

## 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)

Las **facturaciones por obras ejecutadas** son los montos facturados por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no.

Los **anticipos** son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

Además, se debe informar en los estados financieros sobre:

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

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

- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas en el estado de resultados, y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en el estado de resultados y las facturaciones de anticipo de obras. La NIC 11 habla de certificaciones por trabajo ejecutado.

Las letras a y b anteriores se aplican al 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 por trabajo ejecutado.

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

- (a) los costos incurridos más las utilidades reconocidas en resultados, menos
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas y las facturaciones por trabajo ejecutado.

Los puntos a y b recién descritos se aplican al conjunto de contratos en curso, en los cuales las facturaciones por trabajo ejecutado excedan a los costos incurridos más las utilidades reconocidas (menos las pérdidas reconocidas).

Finalmente, la NIC 11 establece que en relación a los contratos de construcción en curso se deberá informar acerca de cualquier activo contingente o pasivo contingente, de acuerdo con la NIC 37 - Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes y hechos ocurridos tras la fecha de cierre del balance.

Las pérdidas y ganancias de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.