



Contabilización de Contratos de Construcción. NIC N° 11 y asimilación de la misma en Chile

Introducción

Actualmente en Chile, existen las empresas, normalmente las Grandes que se han incorporado a las normativas de Carácter Internacional y como consecuencia, han empezado a aplicar de lleno la NIC N° 11, la que debería haberse aplicado a contar del año 2010.. Sin embargo, la mayoría de las empresas en nuestro país son de naturaleza mediana y pequeña por lo que debemos suponer que éstas últimas se están rigiendo por las normas actualmente vigentes para la contabilización de los Contratos de Construcción, vale decir por el Boletín Técnico **N° 39**, del Colegio de Contadores de Chile, cuya aplicación rige desde el año 1989.

Dado que la mayoría de las empresas no son auditadas anualmente, el desarrollo de la contabilidad se ha orientado básicamente para ajustar los activos y pasivos más bien a normas tributarias que a normas financieras. La situación ya descrita, mejora la posición del contador frente a la empresa, ya que ésta no queda afectada a contingencias de carácter tributario, pero en la realidad las instrucciones para valorizar tanto los activos y los pasivos debería hacerse según norma financiera, a objeto de mostrar la real situación que afecta a la empresa frente a los hechos económicos y financieros que la comprometen, de esta forma el contador estaría reportando información de mayor calidad y utilidad para los dueños y accionistas en cuanto a resultados (resultados reales), y no acotados por instrucciones de carácter tributario.

En la Mayoría de las empresas, la contabilidad se lleva a cabo bajo normas de común sentido práctico que aplican los profesionales contadores. Esto es factible de hacer ya que como se dijo anteriormente, dado que las cifras no se validan por auditores externos, entonces estas quedan ajustadas con el criterio “práctico de la Norma Impositiva”, con lo que se desmejora la posición de la empresa y como consecuencia la de los dueños ya que no llegan a conocer los resultados reales que afectan a su unidad empresarial. Un ejemplo es lo que ha ocurrido en el año 2009 —Tributario 2010. Existe un índice negativo de menos 2.3% anual (-2.3%). Si se aplicara el instructivo financiero se tendrían que reducir tanto los activos como los pasivos no monetarios en el índice ya indicado con un efecto en el patrimonio. Lo más probable es que las empresas en una economía deflacionaria obtengan pérdidas y no utilidades como esta ocurriendo al aplicar la norma tributaria que establece que de acuerdo a las “disposiciones que rigen el sistema de corrección monetaria contenido en la Ley de la Renta, cuando el porcentaje de reajuste da como resultado un valor negativo, dicho valor no debe considerarse, igualándose éste a un valor cero (0).

Si se quiere dar el salto a país desarrollado, es indispensable que la contabilidad, las finanzas y los reportes de los estados finales se homogenicen, y se apliquen efectivamente las normas sean nacionales o internacionales. (Es necesario considerar que las normas contables y financieras cumplen los mismos propósitos que otras normas como las ISO por ejemplo). El contador debe comprender, que cuando incorpora las normas objetivas, lo que está realmente haciendo es incorporar a la contabilidad, objetividad, calidad en la emisión de los informes, así como información homogénea y transparente para todos los usuarios de la información, sean estos usuarios internos o externos al sistema. Cual es el pero de todo esto, efectivamente, el contador debe trabajar mucho más, ya que debe preparar información para dos mundos, para el mundo financiero y de gestión para la toma de decisiones, así como para el mundo estatal (Servicio de Impuestos Internos), lo que implica cumplir también con las Instrucciones que entrega la Ley de Impuesto a la Renta y otras leyes, para adecuar el pago de los tributos a esta norma y no caer en sanción.

El mundo empresarial, también debe estar consciente del cambio que ya ha llegado a Chile, en el sentido de comprender primero la necesidad del cambio mismo, la importancia de capacitar a sus cuadros técnicos del área contable y financiera para incorporar la innovación que este cambio representa, y por cierto la renovación de la gente más antigua por profesionales jóvenes y más renovados en su conocimiento y finalmente estar dispuestos a pagar un valor mayor por los servicios profesionales del área contable y financiera en este nuevo desafío que ya se ha hecho presente en nuestro país.

En esta cartilla, se espera refrescar información sobre el boletín Técnico N° 39 del Colegio de Contadores de Chile, (Este boletín deben aplicarlo y debieron haberlo aplicado en el pasado todas las empresas que manejan contratos de construcción sean Contratos por suma alzada o por Administración). Las empresas grandes que cotizan en bolsa, tienen que atenerse a las normas contenidas den la NIC 11 y posteriormente a la IFRS que se publique para desarrollar contratos de Construcción).

Aspectos Generales de los Contratos de Construcción

Se recuerda la definición de contrato de construcción como aquel relativo a la construcción de un activo o de una combinación de activos. Son ejemplos de contratos de Construcción, la construcción de puentes, represas, barcos, edificios y piezas complejas de equipos

Otra característica de los contratos de construcción, es el hecho que el inicio de la actividad del contrato y la terminación de la actividad del mismo ocurren en períodos contables diferentes.

Los contratos para suministro de servicios quedan dentro de las instrucciones a que se refiere el boletín 39, en la medida que se relacionen directamente con el contrato para la construcción de un activo. Ejemplo de este tipo de contrato son los contratos de servicios de directores de proyectos, de arquitectura, de servicios de ingeniería técnica, relacionados con la construcción de un activo en particular.

La principal complejidad relativa a la contabilización de los contratos de construcción, es la que dice relación con la distribución de los ingresos y costos relacionados entre períodos contables, a través del tiempo de duración del contrato mismo.

Tipos de contratos de construcción

El boletín Técnico que estamos comentando, contiene dos tipos de Contratos de Construcción.

- 1º.** Contrato a precio fijo o contrato por obra vendida o llave en mano. En este tipo de contrato, el contratista o empresa constructora conviene un precio fijo para el contrato, en algunos casos el contrato puede estar sujeto a cláusulas de reajustes de precio, por variación de los mismos, o por premios o castigos por cumplimiento o incumplimientos, pero lo importante es que como tal, no pierde su característica de ser un contrato a precio fijo.
- 2º.** Contratos por administración, a base de costos más honorarios. En este tipo de contrato, la empresa o contratista recibe el reembolso de los costos permisibles definidos en el contrato, efectuados por cuenta del cliente, más un porcentaje de los mismos costos o un honorario fijo.

Contabilización de los contratos de construcción

En Chile de acuerdo a las normas que contiene el boletín que comentamos existen dos métodos de contabilización a saber: El método del Grado de Avance, y el método del contrato Terminado.

Bajo el método del grado de avance, se reconocen los ingresos a medida que progresa la actividad del contrato. Esto significa que tanto los ingresos devengados como los costos incurridos hasta el porcentaje de avance, se reconocen en cuentas de resultados,

Bajo el método del contrato terminado, se da reconocimiento a los ingresos devengados sólo cuando el contrato está totalmente terminado, esto implica que podría quedar por terminar una parte ínfima del trabajo relativo al contrato de construcción.

Los costos, los anticipos recibidos, así como los estados de pagos cobrados, se acumulan durante el curso del contrato sin dar reconocimiento a ninguna utilidad, sino hasta que el contrato se haya terminado completamente.

“El tiempo total que debe considerarse, para identificar los costos atribuibles a un contrato, es aquel que comienza con la firma del mismo y concluye cuando el contrato esta totalmente terminado.”

Costos atribuibles a los contratos de Construcción

Estos costos pueden subdividirse en tres tipos de partidas.

- a)** Costos que se relacionan directamente con un contrato específico (Costos Directos e Indirectos del contrato). Entre este tipo de costos se pueden mencionar: Costo de los materiales usados en la construcción, Costo de la mano de obra atribuible a la construcción, incluyendo supervisión, la Depreciación del Activo Fijo utilizado (Planta y equipo usados en el contrato), los costos de traslados de maquinarias equipos etc. Así como los arriendos de equipos de terceros.
- b)** Costos que pueden atribuirse a la actividad contractual de la construcción en general y que pueden asignarse a contratos específicos (Costos asignables o distribuibles). Entre estos costos se pueden señalar a modo de ejemplo los siguientes: Seguros, arriendo de Inmuebles, asistencia Técnica y Servicios básicos como agua, teléfono energía luz etc.
- c)** Costos que se relacionan con las actividades de la empresa en general, que se generan al desarrollar la actividad constructiva pero que no son asignables a contratos específicos de construcción (Estamos en presencia de los gastos generales de la empresa constructora). Entre estos costos se pueden señalar a modo de ejemplo las siguientes: Los gastos Generales de Administración y ventas, gastos de financiamiento, gastos de Investigación y desarrollo, la Depreciación de maquinaria y equipo no vinculada directamente con los contratos generales de construcción. Estos costos por lo general no se asignan a los contratos de construcción ya que normalmente no se relacionan con el trabajo para un contrato específico. Sin embargo, en algunas ocasiones específicas podrían surgir costos que se identifiquen directamente con un contrato y en estas circunstancias, debieran asimilarse al contrato que corresponda.

Bases para dar reconocimiento a los Ingresos derivados

de los contratos de Construcción

- a)** De acuerdo al método del grado de avance, el monto de los ingresos a los que se da reconocimiento, se determina de acuerdo con la etapa de ejecución en que se encuentra el contrato de construcción al final de cada período contable. En este método se reconoce

el resultado en el período contable financiero durante el cual se llevó a cabo la actividad generadora de la utilidad o pérdida correspondiente.

b) El grado de avance del contrato se puede determinar de varias formas a saber:

b1) Calculando la proporción que guardan los costos incurridos hasta la fecha de la medición (31 de Dic., de cada año), con relación a los costos totales estimados actualizados del contrato.

b2) Por Inspecciones Técnicas que miden el grado de avance Físico de la Obra (la ITO, puede ser de naturaleza interna o externa).

b3) Por un procedimiento que incluya una combinación de los dos métodos anteriores.

Dado que el método del grado de avance puede estar sujeto a un eventual margen de error, es necesario hacer algunos ajustes a objeto de considerar sólo los costos que estén realmente incorporados en el grado de avance del contrato. Ej., no deben considerarse los materiales comprados y almacenados si no han sido realmente incorporados a la construcción, pagos a subcontratistas que a la fecha de medición no reflejen efectivamente el trabajo ejecutado etc.

En este método no se da reconocimiento en los estados financieros a una utilidad a menos que el resultado final del contrato pueda ser estimado con un grado razonable de seguridad.

En los contratos a Precio Fijo las condiciones que normalmente reflejan un grado razonable de seguridad son las siguientes:

a) Que se pueda hacer una estimación confiable de los ingresos totales por recibir con relación al contrato respectivo.

b) Que tanto los costos para terminar el contrato como la etapa de ejecución terminada a la fecha de los estados financieros, puedan estimarse con seguridad razonable.

c) Que los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados, de tal forma que la ejecución real, pueda compararse con estimaciones anteriores.

En los contratos por administración, a base de costos más honorarios, las condiciones que usualmente proporcionan este grado de confiabilidad son las siguientes:

a) Que los costos específicamente reembolsables puedan ser identificados claramente con el contrato en cuestión.

b) Que puedan estimarse confiablemente los costos distintos a los reembolsables de acuerdo con el contrato, a fin de comparar los honorarios totales que se espera recibir con los costos no reembolsables incurridos.

Es necesario dejar establecido que los estados de pagos cobrados y los anticipos recibidos de los clientes, no reflejan necesariamente el grado de avance de un contrato de construcción.

Método del Contrato Terminado

En este método el reconocimiento de los ingresos y costos se hace al finalizar el contrato de construcción, por lo tanto se reduce al mínimo el riesgo de dar reconocimiento a utilidades que pueden no haber sido devengadas.

Como este tipo de contrato, abarca normalmente dos o más períodos contables, estamos en presencia de un contrato de lato desarrollo, razón por la cual los impuestos devengados se pagarán al finalizar la obra, necesita de autorización del Director Regional, para proceder en consecuencia.

La principal desventaja de este método es que las utilidades determinadas no quedan reflejadas periódicamente ni reflejan necesariamente el nivel de actividad llevado a cabo en los contratos durante el período.

También es necesario dejar establecido, que de acuerdo a las normas internacionales, contenidas en la NIC 11 sobre contratos de Construcción, el único método que acepta esta norma es según grado de avance, por lo que el contrato terminado no es aceptado. Sin embargo, mientras la empresa no se asimile a las nuevas normas, tienen vigencia plena los Boletines Técnico emitidos por el colegio de Contadores de Chile, y estos últimos sí aceptan los contratos con reconocimiento de ingresos y costos al finalizar la obra.

A continuación se desarrollará un breve ejemplo de un contrato de construcción terminado con reconocimiento de ingresos al finalizar, y el mismo contrato según grado de avance, con el reconocimiento de ingresos y costos en el período que corresponde con una proposición de cuentas, que son meramente ilustrativas del ejemplo que se expone.

- 1°** Una empresa constructora el 1° de febrero del año 2008, obtiene un contrato de construcción por un monto de \$400.000.000.- De acuerdo a lo convenido la empresa recibió un anticipo de un 25%, el que fue garantizado con una boleta bancaria, cuyo costo financiero fue imputado a su cuenta corriente por un valor de \$1.600.000.-
- 2°** La empresa se obliga a un contrato por obra terminada, por un tiempo de 18 meses.
- 3°** El 05 de febrero, la empresa adquiere materiales por un monto de \$40.000.000.-
- 4°** Paga remuneraciones a fines de febrero por \$20.000.000.-
- 5°** El 30 de junio presenta un estado de avance de obra por un 40% del monto del contrato.
- 6°** En el mes de julio, compró materiales por un valor de \$60.000.000.- y pagó remuneraciones por un valor de \$30.000.000.-
- 7°** En el mes de noviembre presentó un segundo estado de pago por un avance de un 40% (acumula 80%).

8° A fines de noviembre paga remuneraciones por \$30.000.000.-

9° En febrero del año 2009, la empresa Compra materiales por \$150.000.000 y pagado remuneraciones por un valor de \$20.000.000.-

10° A fines de mayo de 2009, la empresa presenta su último estado de pago por el 20% restante, y devenga remuneraciones por un valor de \$ 12.000.000.-

La Contabilización del Contrato puede ser la siguiente con su correspondiente reconocimiento de ingresos como contrato terminado.

1°/02/2008.....X.....

Cliente	400.000.000	
Contratos por Ejecutar		400.000.000

Por la Adjudicación del Contrato y la Constitución del compromiso de Construcción.

1°/02/2008.....X.....

Caja	100.000.000	
Anticipo de Clientes		100.000.000

Por el anticipo recibido de Clientes.

1°/02/2008.....X.....

Garantía Anticipo	100.000.000	
Documento en Garantía		100.000.000

Por la emisión de boleta Bancaria N°...

Para Garantizar el anticipo del Cliente.

1°/02/2008.....X.....

Gastos Bancarios	1.600.000	
Banco XX		1.600.000

Por el costo financiero de la emisión de Boleta Bancaria.

05/02/2008.....X.....

Materiales	33.613.445	
IVA Crédito Fiscal		6.386.555
Proveedores		40.000.000.-

Por la Compra de Materiales de Construcción.

05/02/2008.....X.....

Materiales Directos	33.613.445	
Materiales		33.613.445

Por la aplicación de los materiales a la Construcción.

28/02/2008.....X.....		
Mano de Obra Directa	20.000.000	
Caja		20.000.000
Por el pago de la mano de Obra y aplicada a construcción.		
30/06/2008.....X.....		
Caja	120.000.00	
Anticipo de Clientes	40.000.000	
Clientes		160.000.000
Por la recepción del cobro, ajuste a anticipo de clientes de acuerdo al avance del contrato. (avance 40%).		
30/06/2008.....X.....		
Documento en garantía	40.000.000	
Garantía Anticipo		40.000.000
Para disminuir la responsabilidad por el Anticipo recibido.		
01/07/2008.....X.....		
Materiales	50.420.168	
IVA Crédito Fiscal	9.579.832	
Proveedores		60.000.000
Por la compra de Materiales		
01/07/2008.....X.....		
Materiales Directos	50.420.168	
Materiales		50.420.168
Por la Aplicación de los materiales al Contrato.		
31/07/2008.....X.....		
Mano de Obra Directa	30.000.000	
Caja		30.000.000
Por el pago de remuneraciones.		
01/11/2008.....X.....		
Caja	120.000.000	
Anticipo de Clientes	40.000.000	
Clientes		160.000.000
Por la recepción del pago del segundo estado de avance 40% (acumula 80%).		
01/11/2008.....X.....		
Documentos en garantía	40.000.000	
Garantía Anticipo		40.000.000
Para disminuir la responsabilidad sobre el anticipo.		

30/11/2008.....X.....		
Mano de Obra Directa	30.000.000	
Caja		30.000.000
Por el pago de Remuneraciones		
01/02/2009.....X.....		
Materiales	126.050.420	
IVA Crédito Fiscal	23.949.580	
Proveedores		150.000.000
Por la Compra de Materiales		
01/02/2009.....X.....		
Materiales Directos	126.050.420	
Materiales		126.050.420
Por la aplicación de los materiales a construcción		
28/02/2009.....X.....		
Mano de Obra Directa	20.000.000	
Caja		20.000.000
Por el pago de Remuneraciones		
01/05/2009.....X.....		
Caja	60.000.000	
Anticipo de Clientes	20.000.000	
Clientes		80.000.000
Por el último Estado de Avance de 20% del Contrato. Acumula 100%		
01/05/2009.....X.....		
Documento en Garantía	20.000.000	
Garantía Anticipo		20.000.000
Por el término de la Garantía del anticipo en un 100%.		
31/05/2009.....X.....		
Mano de obra Directa	12.000.000	
Remuneraciones por Pagar		12.000.000

Este contrato Terminó el 31 de Mayo, fecha en que financieramente deben reconocerse los Ingresos y Costos Asociado al mismo. Como se trata de un contrato Terminado el Reconocimiento debiera hacerse como se indica a continuación.

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 580 5106 www.cchc.cl

31/05/2009.....X.....

Costos de Construcción	322.084.033	
Materiales Directos		210.084.033
Mano de Obra Directa		112.000.000

Por el Reconocimiento de los costos del Contrato Contra las cuentas que se activaron durante el período.

31/05/2009.....X.....

Contratos por Ejecutar	400.000.000	
Ventas Construcción		336.134.454
IVA Débito Fiscal		63.865.546

Por el Reconocimiento de los Ingresos Contrato Terminado.

Resumen Resultado de la empresa

Ventas	336.134.454
Costos De Construcción	<u>322.084.033</u>
Margen Bruto	14.050.421
Menos:	
Gastos de Administración y Vta.	<u>1.600.000</u>
Resultado Neto Antes de Impuesto	12.450.421

Nota:

Si el Contrato se hubiera generado sobre la base del avance de la obra, el reconocimiento de Ingresos y Costos debería haberse realizado al 31 de Diciembre del año 2008, con un avance el 80% solamente, y con los costos y gastos incurridos hasta ese grado de avance.

Se reitera que el contrato Terminado para tributar conforme a esta modalidad (contrato Terminado), debe ser autorizado por la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos del domicilio de la empresa.