

Norma Internacional de Contabilidad 11

Contratos de Construcción

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 17 de enero de 2008.

La NIC 11 *Contratos de Construcción* fue emitida por el Comité de Normas Internacionales en diciembre de 1993. Sustituyó a la NIC 11 *Contabilización de los Contratos de Construcción* (emitida en marzo de 1979). En mayo de 1999 un párrafo fue modificado por la NIC 10 *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Balance*.

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables a menos y hasta que fueran modificadas o retiradas.

La NIC 11 ha sido modificada por las siguientes NIIF:

- NIC 23 *Costos por Préstamos* (revisada en marzo de 2007)
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en septiembre de 2007)

Las siguientes Interpretaciones y su documentación complementaria se refieren a la NIC 11:

- SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* (emitida en diciembre de 2001 y posteriormente modificada)
- SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web* (emitida en marzo de 2002 y posteriormente modificada)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* (emitida en noviembre de 2006 y posteriormente modificada)

ÍNDICE

*párrafos***NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 11
CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN****OBJETIVO****ALCANCE** 1–2**DEFINICIONES** 3–6**AGRUPACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE
CONSTRUCCIÓN** 7–10**INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS DEL CONTRATO** 11–15**COSTOS DEL CONTRATO** 16–21**RECONOCIMIENTO DE INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
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**APÉNDICE****Ejemplos Ilustrativos**

Revelación de información sobre políticas contables

Determinación de los ingresos de actividades ordinarias y los
gastos del contrato

Información a revelar con respecto al contrato

La Norma Internacional de Contabilidad 11 *Contratos de Construcción* (NIC 11) está contenida en los párrafos 1 a 46. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 11 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Norma Internacional de Contabilidad 11

Contratos de Construcción

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo 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 periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios de reconocimiento establecidos en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, con el fin de determinar cuándo se reconocen, los ingresos de actividades ordinarias y costos de los contratos como ingresos de actividades ordinarias y gastos en el estado del resultado integral. También suministra 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 La presente norma sustituye a la NIC 11 *Contabilización de los Contratos de Construcción*, aprobada en 1978.

Definiciones

- 3 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:**

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

Un contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y 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 satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.
- 4 Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, 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 sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; ejemplos de tales contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

- 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 y
 - (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno 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 concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24, para determinar cómo y cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias y los 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 y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la Norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.
- 8 **Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:**
- (a) se han presentado 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 de actividades ordinarias y los costos de cada activo.
- 9 **Un grupo de contratos, con uno o más clientes, 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 global; 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 de actividades ordinarias del contrato

- 11 Los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:
- (a) el importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y
 - (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - (i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y
 - (ii) siempre que sean susceptibles de medición fiable.
- 12 Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos de actividades ordinarias 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 de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un período a otro. Por ejemplo:
- (a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos de actividades ordinarias del contrato, en un período posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
 - (b) el importe de ingresos de actividades ordinarias acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
 - (c) la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o
 - (d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos de actividades ordinarias del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.
- 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 disminuir los ingresos procedentes 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 de actividades ordinarias del contrato cuando:
- (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la modificación; y
 - (b) la cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.
- 14 Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de

ingresos de actividades ordinarias, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos de actividades ordinarias 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 medido con suficiente fiabilidad.

15 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 menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos de actividades ordinarias 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 medido con suficiente 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 contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y**
- (c) **cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo 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 las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
- (d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
- (e) costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
- (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 anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, planta y equipo, una vez acabado el contrato.

- 18 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) costos indirectos de construcción.
- Tales 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 indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a contratos específicos, también incluyen costos por préstamos:
- 19 Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente, bajo 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 acuerdo convenido por las partes.
- 20 Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción. Entre tales 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;
 - (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 infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.
- 21 Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, porque 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 medidos con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos, incurridos al obtener un contrato, se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos, no podrán ser ya incluidos en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato

- 22 **Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del periodo, de acuerdo con el párrafo 36.**

- 23 **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) **los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad;**
 - (b) **es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;**
 - (c) **tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, al final del periodo sobre el que se informa, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad; y**
 - (d) **los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.**
- 24 **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 entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y**
 - (b) **los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y medidos de forma fiable.**
- 25 El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al estado de terminación del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas a la porción 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 periodo contable.
- 26 Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del periodo 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 de actividades ordinarias totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto 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 cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.
- 28 El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto a la cobrabilidad de un importe ya incluido en los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato, y también reconocido en el resultado del periodo, el importe incobrable o el importe cuya recuperabilidad haya dejado de ser probable, se reconocerá como un

gasto, en lugar de ser tratado como un ajuste del importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato.

29 La entidad es, generalmente, 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) la contrapartida del intercambio; y
- (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información internos que sean efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando. El hecho de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

30 El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad utilizará el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. 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) a inspección de los trabajos ejecutados; o
- (c) la proporción física del contrato total ejecutada ya.

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

31 Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen 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, 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.

32 **Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:**

- (a) **los ingresos de actividades ordinarias deben ser reconocidos 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 periodo en que se incurren.**

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

33 A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede

ser probable que la entidad llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos de actividades ordinarias del contrato serán reconocidos sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la entidad se abstendrá de reconocer ganancia alguna. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos de actividades ordinarias totales. En estos casos, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, se llevará inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 36.

- 34 Los costos del contrato que no sean de probable recuperación, se reconocerán como un gasto inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que la recuperabilidad de los costos del contrato incurridos puede no ser probable y en los que los costos del contrato pueden requerir reconocerse de inmediato como un gasto, se dan en aquellos contratos donde:
- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
 - (b) la terminación 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.
- 35 **Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos de actividades ordinarias y los gastos asociados con el contrato de construcción se reconocerán 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 de los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como un gasto.**
- 37 La cuantía de tales pérdidas 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 a efectos contables, de acuerdo con el párrafo 9.

Cambios en las estimaciones

- 38 El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada periodo contable, a las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y costos totales 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 desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y,*

Errores). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos de actividades ordinarias y gastos reconocidos en el resultado, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

Información a revelar

- 39 **Una entidad revelará:**
- (a) **el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos como tales en el periodo;**
 - (b) **los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso ordinario del contrato reconocido como tal en el periodo; y**
 - (c) **los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.**
- 40 **Una entidad revelará, para cada uno de los contratos en al final del periodo sobre el que se informa, 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) **la cuantía de los anticipos recibidos; y**
 - (c) **la cuantía de las retenciones en los pagos.**
- 41 Las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido o pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.
- 42 **La entidad debe informar, en los estados financieros, sobre:**
- (a) **los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y**
 - (b) **los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.**
- 43 La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas; y
 - (b) la suma de las pérdidas reconocidas y las certificaciones realizadas
- para todos los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.
- 44 La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costos incurridos más las ganancias reconocidas; y
 - (b) la suma de las pérdidas reconocidas y las certificaciones realizadas
- para todos los contratos en curso, en los cuales las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).

- 45 La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

- 46 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

Apéndice

Ejemplos Ilustrativos

Este Apéndice acompaña a la NIC 11 pero no forma parte de la misma.

Revelación de información sobre políticas contables

A continuación se recogen ejemplos de información sobre las políticas contables:

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

Los ingresos de actividades ordinarias de los contratos de construcción de margen sobre el costo se reconocen por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo, más el margen de ganancia correspondiente, medido por la proporción que los costos incurridos hasta la fecha representan en los totales estimados para todo el contrato.

Determinación de los ingresos de actividades ordinarias y los gastos del contrato

El ejemplo que sigue, ilustra un método para la determinación del grado de realización de un contrato, así como el ritmo de reconocimiento en el tiempo de sus ingresos de actividades ordinarias y gastos (véanse los párrafos 22 a 35 de la Norma).

Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo de 9.000 para la construcción de un puente. La cantidad inicialmente pactada 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 actividades ordinarias de 200, y unos costos adicionales de 150. A finales 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 realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos de actividades ordinarias acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación	–	200	200
Total ingresos de actividades ordinarias 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
Ganancia total estimada	950	1.000	1.000
Porcentaje de realización	26%	74%	100%

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

Los importes de ingresos de actividades ordinarias, gastos y ganancias reconocidas en el estado del resultado integral en los tres años, son como sigue:

	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Año 1			
Ingresos de actividades ordinarias (9.000 x 0,26)	2.340	–	2.340
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093	–	2.093
Beneficio	<u>247</u>	<u>–</u>	<u>247</u>
Año 2			
Ingresos de actividades ordinarias (9.200 x 0,74)	6.808	2.340	4.468
Gastos (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Beneficio	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
Año 3			
Ingresos de actividades ordinarias (9.200 x 1,00)	9.200	6.808	2.392
Gastos	8.200	6.068	2.132
Beneficio	<u>1.000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Información a revelar con respecto al contrato

Un contratista ha acabado su primer año de actividad. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. 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 ejecutado.

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

	A	B	C	D	E	Total
Ingresos de actividades ordinarias 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
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	<u>35</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>(90)</u>	<u>(30)</u>	<u>15</u>
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420
Costos del contrato reconocidos como gastos del contrato en el periodo, de acuerdo con el párrafo 22.	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>250</u>	<u>55</u>	<u>1.215</u>
Costos relacionados con la actividad futura, reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 27	<u>—</u>	<u>60</u>	<u>100</u>	<u>—</u>	<u>45</u>	<u>205</u>
Ingresos del contrato (ver arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones (párrafo 41)	100	520	380	180	55	1.235
Ingresos no certificados	<u>45</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>20</u>	<u>—</u>	<u>65</u>
Anticipos (párrafo 41)	<u>—</u>	<u>80</u>	<u>20</u>	<u>—</u>	<u>25</u>	<u>125</u>

Los importes a revelar, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Ingresos de actividades ordinarias del contrato, reconocidos como tales en el periodo (párrafo 39(a))	1.300
Costos incurridos en el contrato y ganancias reconocidas (menos pérdidas reconocidas) hasta la fecha (párrafo 40(a))	1.435
Anticipos recibidos (párrafo 40(b))	125
Importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado – presentado como un activo, de acuerdo con el párrafo 42(a)	220
Importe bruto adeudado a los clientes por el trabajo ejecutado – presentado como un pasivo exigible de acuerdo con el párrafo 42(b)	(20)

Los importes a revelar, 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
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	<u>35</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>(90)</u>	<u>(30)</u>	<u>15</u>
	145	580	480	160	70	1.435
Certificaciones	<u>100</u>	<u>520</u>	<u>380</u>	<u>180</u>	<u>55</u>	<u>1.235</u>
Adeudado por los clientes	45	60	100	–	15	220
Adeudado a los clientes	–	–	–	(20)	–	(20)

El importe a revelar de acuerdo con el párrafo 40(a) es el mismo que el importe para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

