

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 11

Contratos de construcción

OBJETIVO

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes 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 ejercicios contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costes que cada uno de ellos genere, entre los ejercicios 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 como ingresos ordinarios y costes en la cuenta de resultados los producidos por el contrato de construcción. También proporciona directrices prácticas para la aplicación de estos 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 la presente norma, con el significado que a continuación se especifica:

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 costes.

Un *contrato de margen sobre el coste* es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

- 4 Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, 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 dichos 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
 - 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 coste. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el coste 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 en resultados los ingresos ordinarios y costes 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 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 a efectos de su tratamiento contable.

- 8 Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:
- se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;
 - 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
 - pueden identificarse los ingresos ordinarios y costes de cada activo.
- 9 Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:
- el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
 - los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, y
 - 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:
- el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original, o
 - 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:
- el importe inicial del ingreso acordado en el contrato, y
 - cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso, y
 - siempre que sean susceptibles de valoración fiable.
- 12 Los ingresos ordinarios del contrato se valoran según el valor razonable 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. Por ejemplo:
- el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios del contrato, en un ejercicio posterior a aquel en que el contrato fue inicialmente pactado;
 - el importe de ingresos ordinarios acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
 - la cuantía 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
 - 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 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 ordinarios 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 ordinarios del contrato cuando:
- es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos ordinarios que surgen de la modificación, y
 - la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad.

- 14 Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente o de un tercero como reembolso de costes 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 pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos ordinarios del contrato cuando:
- las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación, y
 - el importe que es probable que acepte el cliente puede ser valorado 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 un plazo menor al previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos ordinarios procedentes del contrato cuando:
- el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen, y
 - el importe derivado del pago por incentivos puede ser valorado con suficiente fiabilidad.

COSTES DEL CONTRATO

- 16 Los costes del contrato deben comprender:
- los costes que se relacionen directamente con el contrato específico;
 - los costes que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico, y
 - cualquier otro coste que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.
- 17 Los costes que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:
- costes de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
 - costes de los materiales usados en la construcción;
 - depreciación de inmovilizado material usado en la ejecución del contrato;
 - costes de desplazamiento de los elementos que componen el inmovilizado material desde y hasta la localización de la obra;
 - costes de alquiler del inmovilizado material;
 - costes de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
 - costes estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costes esperados de las garantías, y
 - reclamaciones de terceros.

Los anteriores costes pueden disminuirse en la cuantía de cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos ordinarios del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación del inmovilizado material, una vez acabado el contrato.

- 18 Los costes que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:
- seguros;
 - costes de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico, y
 - costes indirectos de construcción.

Estos costes se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales que se aplican de manera uniforme a todos los costes que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costes indirectos de construcción comprenden gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costes que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costes por fondos tomados en préstamo, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, *Costes por fondos tomados en préstamo*.

- 19 Entre los costes que son específicamente atribuibles al cliente, según los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costes generales de administración, así como costes de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.
- 20 Los costes que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costes del contrato de construcción. Entre estos costes a excluir se encuentran:
- los costes generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
 - los costes de venta;
 - los costes de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno, y
 - la parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque los componentes del inmovilizado material no han sido utilizados en ningún contrato específico.
- 21 Los costes del contrato comprenden todos los costes atribuibles al mismo desde la fecha en que este se convierte en firme hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costes 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 costes del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorados con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costes incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del ejercicio en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el coste del contrato cuando este se llegue a obtener, en un ejercicio posterior.

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS Y GASTOS

- 22 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del ejercicio, 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:
- puedan valorarse razonablemente los ingresos ordinarios totales del contrato;
 - es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;
 - tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, a la fecha del balance, pueden ser valorados con suficiente fiabilidad, y
 - los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valorados con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.
- 24 En el caso de un contrato de margen sobre el coste, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:
- es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato, y
 - los costes atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y valorados de forma fiable.
- 25 El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes 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.
- 26 Según el método del porcentaje de realización, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en la cuenta de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costes 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 costes del contrato, sobre los ingresos ordinarios 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 costes que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costes se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costes 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 al cobro de una partida ya incluida en los ingresos ordinarios procedentes del contrato, e 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.
- 29 La entidad, generalmente es capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:
- los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
 - la contrapartida del intercambio, y
 - la forma y los términos del pago.

Normalmente, también es necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos ordinarios y costes del contrato, a medida que este se va ejecutando. El hecho de que estas 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 utiliza el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:
- la proporción de los costes del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costes totales estimados para el contrato;
 - la inspección de los trabajos realizados, o
 - la proporción física del contrato total ejecutado ya.

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

- 31 Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costes incurridos hasta la fecha, solo se incluyen los costes del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costes del contrato que se excluyen son los siguientes:
- costes que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costes 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
 - pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que estos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

- 32 Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:
- los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en la cuenta de resultados solo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato, y
 - los costes del contrato deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos.

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 suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la entidad llegue a recuperar los costes incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos ordinarios del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados solo en la proporción que supongan, sobre el total, los costes incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer beneficio alguno. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costes totales del contrato vayan a exceder a los ingresos ordinarios totales. En tal caso, cualquier exceso de los costes totales sobre los ingresos ordinarios totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36.

- 34 Los costes 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, donde los costes del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:
- no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
 - la realización está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
 - están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
 - el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones, o
 - 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 ordinarios y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos en la cuenta 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 costes totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del ejercicio.
- 37 La cuantía de tales pérdidas se determina con independencia de:
- si los trabajos del contrato han comenzado o no;
 - el estado de realización de la actividad del contrato, o
 - la cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquellos y este no sean tratados como uno solo 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 ejercicio, a las estimaciones de ingresos ordinarios y costes totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos ordinarios o costes 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 gastos e ingresos ordinarios reconocidos en la cuenta de resultados, tanto en el ejercicio en que tiene lugar el cambio como en los ejercicios siguientes.

INFORMACIÓN A REVELAR

- 39 La entidad revelará:
- el importe de los ingresos ordinarios del contrato reconocidos como tales en el ejercicio;
 - los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso ordinario del contrato reconocido como tal en el ejercicio, y
 - los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.
- 40 La entidad debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:
- la cantidad acumulada de costes incurridos y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;
 - el importe de los anticipos recibidos, y
 - 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 pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

- 42 Una entidad deberá presentar:
- los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción, y
 - 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:
- los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados, menos
 - la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas y facturadas
- el conjunto de contratos en curso, en los cuales, los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes 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:
- los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados, menos
 - la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas y facturadas
- para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costes 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 costes derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

FECHA DE VIGENCIA

- 46 Esta norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.