

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Inventario Normativo (IASB y Local)

Sub-Comité del Sector Real

Estudio de las normas relacionadas con Contratos de Construcción

Bogotá, Octubre 11 de 2011

Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Inventario Normativo (IASB y Local)

Marco Normativo en Colombia:

- ✓ **Decreto 2649/1993** Capítulo IV Normas sobre las cuentas de resultados (artículos 96 al 100) – Por el cual se reglamenta el reconocimiento de ingresos y gastos..
- **Circular externa 115-006 de 23-12-2009** de Supersociedades, que se define el procedimiento para el manejo contable de los consorcios, uniones temporales y contratos de administración delegada entre otros.
- ✓ **Artículos 201 y 202** del estatuto tributario, que reglamenta en la ejecución de contratos de construcción el diferimiento de ingresos, de costos y gastos.
- ✓ **Artículo 37 del decreto reglamentario 836 de 1991** firmado por la Presidencia de la Republica y el Ministerio de Hacienda. Reglamenta en la ejecución de contratos de construcción el diferimiento de ingresos, de costos y gastos.

Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Inventario Normativo (IASB y Local)

Marco Normativo según Normas Internacionales:

NIC 11 Contratos de construcción fue **emitida** por las Normas Internacionales de Contabilidad Comité en diciembre de **1993**. Sustituyó a la NIC 11 Contabilización de Contratos de Construcción (publicado en marzo de 1979). En mayo de **1999 un párrafo fue modificado por la NIC 10** Hechos posteriores a la Fecha del balance. En abril de **2001**, el International Accounting Standards Board – IASB decidió que todas las Interpretaciones emitido en virtud de las Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables a menos y hasta que fueran modificadas o retiradas.

NIC 11 ha sido **modificado** por los siguientes pronunciamientos:

- **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 sus documentos adjuntos **se refieren** a la NIC 11:

- **SIC-27** Evaluación de la sustancia 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)
- **CINIIF 15** Acuerdos para la construcción de inmuebles (emitida en julio de 2008) *.

Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

OBJETIVO

Está en **la naturaleza** de los **contratos de construcción** que ellos duren por un espacio de **tiempo largo**, en general por más de un período contable.

Por lo tanto, lo fundamental al contabilizar los Contratos de construcción es la distribución de:

1. Los **ingresos ordinarios** y
2. Los **costos** que cada uno de ellos genere entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

ALCANCE

Esta norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas. Para quien contrata aplicar NIC 16, 40, 2.

Subcomité:

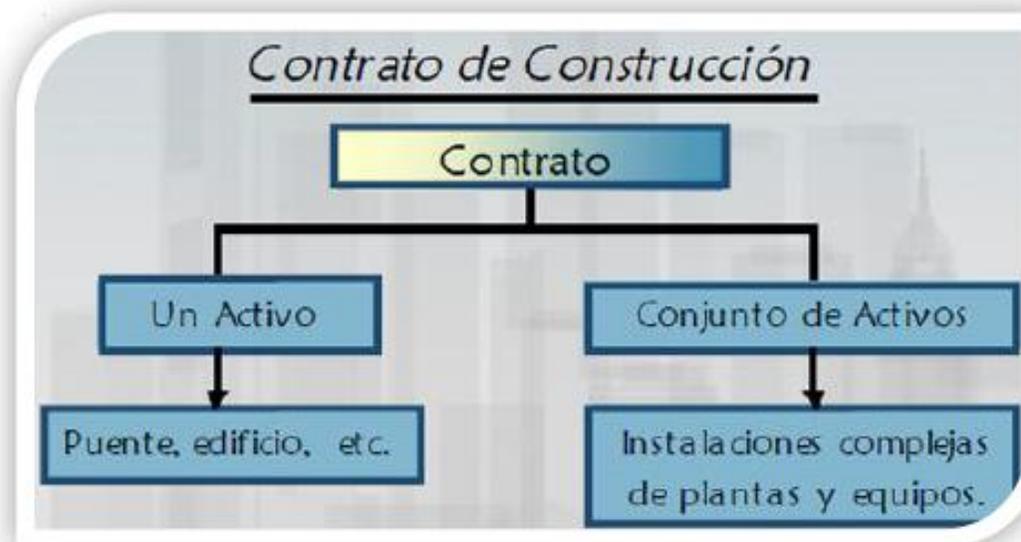
Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

DEFINICION

Un Contrato de Construcción es un Contrato específicamente negociado, para la fabricación de un **ACTIVO** o **CONJUNTO DE ACTIVOS** que están íntimamente relacionados entre sí o son independientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien con su último destino o utilización..



Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

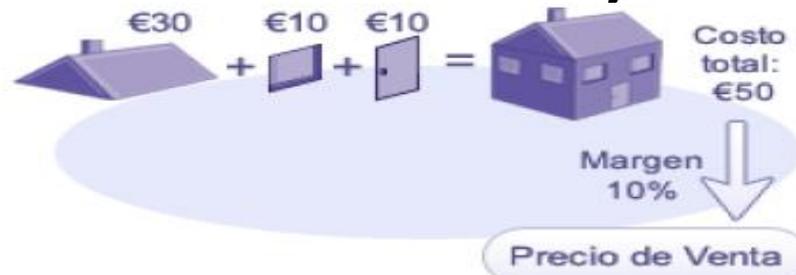
Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

TIPOS DE CONTRATOS

- **Contrato de precio fijo (contrato de administración delegada):** Es un contrato en el que el contratista acuerda un precio fijo (es decir **identificable**), o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están **sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos**.



- **Contrato de margen sobre el costo (contrato a todo costo):** Es un contrato 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**.



Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Agrupación o segmentación

Esta norma se aplica, generalmente por separado para cada contrato. 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 (por activo) de un contrato único, o juntar un grupo de contratos, así:

Características	Contrato Único	Grupo de Contratos
	Por activo	Como un único contrato
1) Construcción se trata	SI	
2) Propuestas económicas por cada activo	SI	
3) Sujetos a negociación separada	SI	
4) Pueden identificarse los ingresos y los costos de cada activo.	SI	
5) La construcción de un activo adicional, si: - 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.	SI	
6) El grupo de contratos se negocian como un único paquete.		SI
7) Los contratos están íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con margen de beneficios global.		SI
8) Los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.		SI

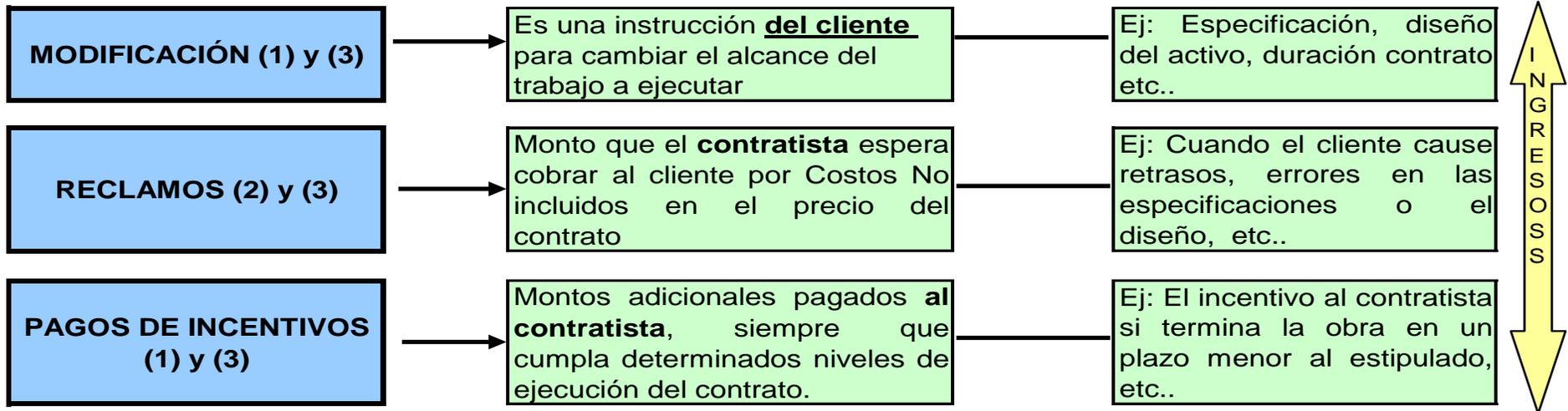
Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Ingresos ordinarios contractuales

Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:

- a) El monto inicial del ingreso acordado en el contrato; y
- b) Cualquier Modificación, Reclamos, y Pagos de incentivos en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias y sean susceptibles de medición fiable.



Se reconoceran como ingresos cuando:

- (1) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la modificación
- (2) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen.
- (3) el importe derivado del pago puede ser medido con fiabilidad.

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Costos contractuales

Incluyen:

A
Relacionados directamente con el Contrato específico.

- (a) costos de mano de obra y la supervisión en el lugar de la construcción;
- (b) costos de los materiales;
- (c) depreciación de las propiedades, planta y equipo;
- (d) costos de desplazamiento de PPYE 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 directamente relacionados con el contrato;
- (g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y
- (h) reclamaciones de terceros.



B
Actividad de construcción general y pueden asignarse al Contrato. específico.

- (a) seguros;
- (b) costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
- (c) costos indirectos de construcción.



C
Otros que se puedan cargar al cliente, según lo pactado

- (a) costos generales de administración, así como costos de desarrollo y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes; y
- (b) costos indirectos de construcción.



Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Costos contractuales

No Incluyen:

D
Costos NO atribuidos a la actividad de construcción.

- (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 depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.



Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Costos contractuales

¿Adicionalmente qué se **incluye** en la definición de un Contrato de Construcción?

- Los **costos** que se **relacionan directamente** con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo (**gastos de licitaciones como pliegos**, entre otros) pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que **puedan ser identificados por separado** y **medidos con 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**.
- 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.
- Los contratos para la **demolición o rehabilitación de activos**, y la **restauración del entorno** que puede seguir a la demolición de algunos activos.
- **Costos por intereses sobre préstamos con destinación específica** Ver NIC 23 Costos por intereses.

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Reconocimiento de ingresos, costos y pérdidas esperadas

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 - **Método de Porcentaje de Terminación o Realización**;
- (b) La **inspección de los trabajos ejecutados**; o “**subjetivo**”
- (c) La **proporción física del contrato total ejecutada ya**. “**subjetivo**”

“El texto en comillas, no hace parte de la norma”.

La norma internacional sugiere el Método de Porcentaje de Terminación o Realización, considerando que dicho método **suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable**.

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

Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Reconocimiento de ingresos, costos y pérdidas esperadas

Método de Porcentaje de Terminación o Realización:

Permite el **reconocimiento de Ingresos y Gastos, con referencia al grado de Avance del Contrato y suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.**

Los ingresos se reconocen en los estados financieros independiente que **se hayan facturado o no y de la forma como se realice (mensual, trimestral, semestral etc...), en razón que lo facturado** no refleja, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Subcomité:

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Reconocimiento de pérdidas esperadas



El monto de las pérdidas se determinaron con independencia de:

- Que los trabajos del contrato **hayan comenzado o no**;
- El **grado de avance de la actividad** del contrato, o;
- El **monto de utilidades que se espera obtener** en otros contratos.

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Reconocimiento de ingresos, costos y pérdidas esperadas

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:**

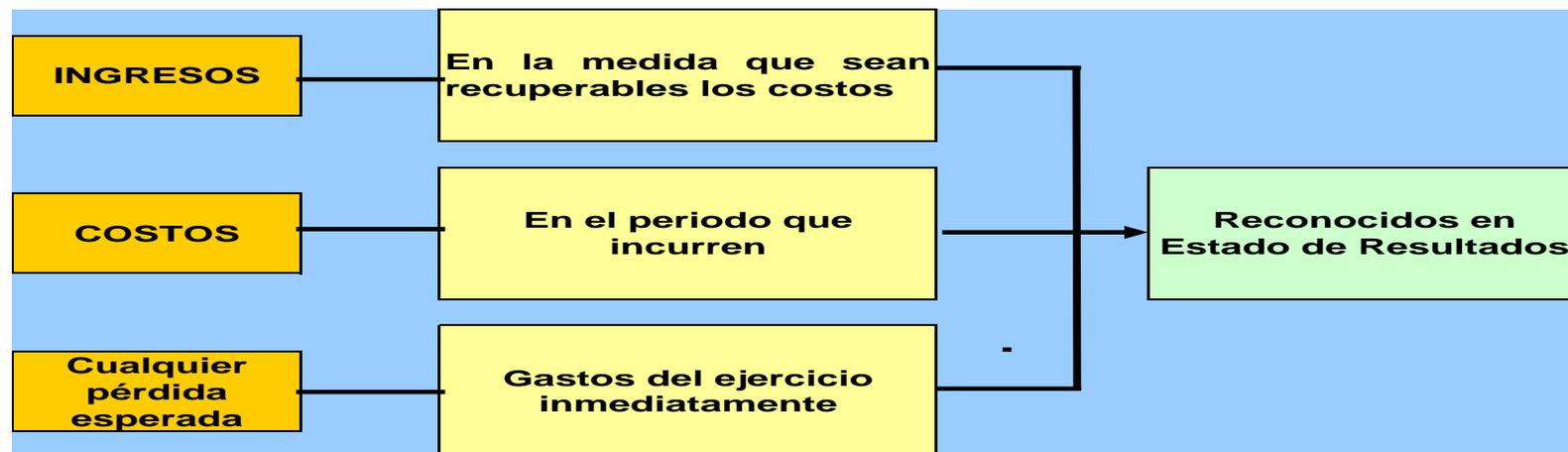
- (a) **No se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;**
- (b) **La terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;**
- (c) **Están implicadas propiedades que serán probablemente anulados o expropiados;**
- (d) **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.**

Subcomité:

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Reconocimiento de ingresos, costos y pérdidas esperadas

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



Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con 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 .

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Aspectos Principales de las Normas (Resumen)

Revelaciones

Una entidad debe **revelar**:

- (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 de actividades ordinarias** del contrato reconocido como tal en el periodo; y
- (c) Los **métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso**.

Para los **contratos en curso en la fecha del cierre**:

- (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**.

Subcomité:

Tema:

PREGUNTAS CTCP - RESPUESTAS

1

Ustedes consideran que uno o más de dichos **estándares e interpretaciones**, o parte de alguno de ellos, que analicen **contienen requerimientos que podrían generar inconsistencias con respecto a las consideraciones requeridas por la Ley 1314** antes enunciadas?

A la fecha de análisis **no** encontramos diferencias o inconsistencias.

2

Si el CTCP decidiera no recomendar la emisión de **guías de aplicación o interpretación** sobre los estándares del IASB, ustedes consideran que dichas guías son necesarias para cualquiera de las NIIF emitidas, aunque parezcan innecesarias en otros países? Si recomiendan alguna guía adicional, por favor especifiquen el estándar, el asunto específico que genera la necesidad de la emisión de guías de aplicación o interpretación, y la naturaleza de la necesidad de las guías adicionales.

Es conveniente para efectos de **rigurosidad técnica y comparabilidad** entre empresas **que el Método de Porcentaje de Terminación o Realización sea el aplicado en Colombia y que no se acepten los métodos: i) La inspección de los trabajos ejecutados y ii) La proporción física del contrato total ejecutado, por ser ambos muy subjetivos.**

3

La aplicación de la NIC 11 **necesita de excepciones adicionales** a las contempladas en dicha norma para su adopción por parte de las entidades en Colombia? Si las hay, por favor especifiquen cada una de las NIIF que requieren de excepciones adicionales y por qué ustedes consideran que son necesarias?

Se considera que no se requiere de excepciones adicionales.

Tema:

PREGUNTAS CTCP - RESPUESTAS

4

Ustedes consideran que las entidades no sean requeridas, antes de la vigencia de las NIIF en Colombia, para suministrar anticipadamente las revelaciones requeridas por cualquiera de las NIIF? Si las hay, por favor especifiquen cada uno de los estándares y su justificación.

Las empresas deben ser requeridas para **reportes de información, con fines de medición** (sin régimen sancionatorio), los cuales permitan conocer el **avance en las empresas y sus impactos en el proceso de adopción**. Se sugieren sean **reportes homogéneos para todas las superintendencias**.

5

Ustedes consideran que en la revisión solicitada de las NIIF, contaron con material de apoyo en español entendible para sus propósitos? Si la respuesta es negativa, favor identificar las fuentes de material con problemas de traducción y sus recomendaciones para que en el país se pueda contar con material técnico en español debidamente entendible.

Se consigue material de referencia suficiente, sin embargo, en el caso de **emisión de nuevas normas por el IASB, no se cuenta con traducciones oficiales disponibles rápidamente**, originando el **riesgo de interpretación o aplicación inadecuada de la norma**.

Tema: Inventarios

Conclusiones NIC 11

1

En Colombia tienen **validez legal los contratos verbales y escritos**, sugerimos que por la incidencia y alcance de la norma los contratos de construcción **se exijan sean escritos** para **que todos los acuerdos sean verificados por los usuarios y entes de control y vigilancia**.

2

Es necesario disponer de un **sistema presupuestario financiero y un sistema de información** que sean efectivos (**control y reporte por activo**). 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**.

3

Sería muy conveniente para efectos de **rigurosidad técnica y comparabilidad** entre empresas que el **Método de Porcentaje de Terminación o Realización** sea el aplicado en Colombia y que **no se acepten los métodos: i) La inspección de los trabajos ejecutados y ii) La proporción física del contrato total ejecutado, por ser ambos muy subjetivos**

4

Se debe establecer claramente las **implicaciones tributarias por efecto de reconocimiento de ingresos y costos bajo el Método de Porcentaje de Terminación o Realización**.

Tema: Inventarios

Conclusiones NIC 11

5

En **Colombia** las únicas **normas** sobre el particular es la **Circular externa 115-006 de 23-12-2009 de Supersociedades y Artículos 201 y 202 del estatuto tributario**, en la que se define el procedimiento para el **manejo contable de los consorcios, uniones temporales y contratos de administración delegada entre otros.**

6

En NIIF los contratos de construcción **son una operación para la fabricación de un activo y o conjuntos de activos**, que están **íntimamente relacionados o son interdependientes**. Se **reconocen bajo el método de avance de la obra o porcentaje de terminación**. La **norma colombiana contable y fiscal no da definiciones técnicas** sobre los contratos de construcción, **tipos de contratos y el reconocimiento de ingresos, costos y gastos.**

7

Para los contratos de **administración delegada** la **norma colombiana exige que el ejecutor o delegado debe registrar en cuentas de orden los anticipos recibidos** y contra estas mismas cuentas se deben registrar **los pagos a los proveedores**. En NIIF **no existen cuentas de orden.**

8

Se deben **modificar las dinámicas para el manejo de las diferentes codificaciones de los planes de cuentas que se manejan para la clasificación de anticipos, proveedores y cuentas bancarias.**

9

Con la **aplicación** de la norma **se espera una mayor transparencia que facilitará las negociaciones comerciales y las labores de vigilancia y control.**

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Ejemplo numérico IFRS

Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo 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 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:

Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Ejemplo numérico IFRS

	año 1	año 2	año 3
Costos estimados	8.050	8.200	8.200
Ingresos estimados	9.000	9.200	9.200

	año 1	año 2	año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación		200	200
Total ingresos 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
Inventario de materiales		100	
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. Las cantidades de ingresos, gastos y resultados llevadas al estado de resultados en cada uno de los tres años, son como sigue:

Subcomité:

Tema: Inventarios

NIC – NIIF IMPLICADAS: NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Ejemplo numérico IFRS

	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Ingresos (9.000x0,26)			2.340
Gastos (8.050x0,26)			2.093
Ganancia			247
Ingresos (9.200x0,74)	6.808	2.340	4.468
Gastos (8.200x0,74)	6.068	2.093	3.975
Ganancia	740	247	493
Ingresos (9.200x1,00)	9.200	6.808	2.392
Gastos	8.200	6.068	2.132
Ganancia	1.000	740	260

Año 1

Año 2

Año 3

Subcomité: