

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 (Revisada en 1993), *Contratos de Construcción* publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASB**) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASCF**). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 11, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: publications@iasc.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NICs, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASC,” “IASCF,” “IASB” and “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL
SECTOR PÚBLICO—NICSP 11**

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

CONTENIDO

	Párrafo
OBJETIVO	
ALCANCE	1–3
DEFINICIONES.....	4–11
Contratos de Construcción.....	5–10
Contratante.....	11
AGRUPACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	12–15
INGRESOS ORDINARIOS/RECURSOS DEL CONTRATO	16–22
COSTOS DEL CONTRATO.....	23–29
RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS/RECURSOS Y GASTOS DEL CONTRATO	30–43
RECONOCIMIENTO DE LAS PÉRDIDAS ESPERADAS	44–48
CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES	49
INFORMACIÓN A REVELAR.....	50–56
FECHA DE VIGENCIA.....	57–58
APÉNDICE	
Revelación de las políticas contables	
Determinación de los ingresos ordinarios/recursos y los gastos del contrato	
Información a revelar con respecto al contrato	
COMPARACIÓN CON LA NIC 11	

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO—NICSP 11

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Las directrices normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público." No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos ordinarios/recursos relacionados con los contratos de construcción. La Norma:

- Identifica los acuerdos que pueden clasificarse como contratos de construcción;
- Ofrece una guía de tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el Sector Público; y
- Especifica las bases para el reconocimiento y revelación de los gastos de contrato y, en su caso, de los ingresos ordinarios/recursos de contrato.

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 ordinarios/recursos y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

En muchas jurisdicciones, los contratos de construcción firmados por las entidades del Sector Público no especifican una cantidad de ingresos ordinarios/recursos en el contrato. Más aún, se pueden proporcionar fondos para financiar estos contratos mediante dotaciones presupuestarias, asignaciones similares a ingresos presupuestarios o mediante ayudas o subvenciones. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es la asignación de los costos de construcción al periodo correspondiente en que se ejecutan los trabajos de construcción y el reconocimiento de los desembolsos vinculados a estos costos.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción realizados por las entidades del Sector Público pueden establecerse, en base a criterios comerciales o no comerciales, bases de recuperación a coste completo o parcial. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es la asignación tanto de los ingresos ordinarios/recursos del contrato como de los costes del contrato a los correspondientes periodos en que se ejecutan los trabajos de construcción.

Alcance

1. **Un contratista que elabora y presenta estados contables sobre la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma de Contabilidad para la contabilización de los contratos de construcción.**
2. **La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.**
3. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.

Definiciones

4. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Contratista (Contractor) es una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.

Contrato de construcción (Construction contract) es aquél, 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.

Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo (Cost plus or cost based contract) es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, y en el caso de un contrato de características comerciales más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

Contrato de precio fijo (Fixed price contract) es aquél en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, estando tales precios en algunos casos sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

En esta Norma se utilizan términos definidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público con el mismo significado que en esas Normas, y están reproducidos en el Glosario de Definiciones de Términos publicado por separado.

Contratos de Construcción

5. Un contrato de construcción, (los términos “contrato de construcción” y “contrato” son empleados indistintamente en el resto de esta Norma) 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 sistemas de abastecimiento de agua reticulares, construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.
6. A efectos 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.
7. A efectos de esta Norma, los contratos de construcción también incluyen todos los acuerdos que vinculen a las partes, aunque no tomen forma de contrato documentado. Por ejemplo, dos departamentos públicos pueden tomar un acuerdo formal para la construcción de un activo pero este acuerdo podría no constituir un acuerdo legal porque en esa jurisdicción los departamentos individuales no sean entidades jurídicamente independientes con poder para contratar. Sin embargo, siempre que el acuerdo confiera derechos y obligaciones a las partes similares a las de un contrato, será un contrato de construcción a efectos de esta Norma. Algunos de estos acuerdos vinculantes pueden ser: una Orden ministerial, una decisión del Consejo de Ministros, una disposición legislativa (como un Acto Parlamentario), o un memorando de acuerdo.
8. Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero a efectos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo o basados en el costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una u 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 31 y 32, para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos ordinarios y los costos correspondientes al contrato.
9. Los contratos de margen sobre costo y los basados en el costo abarcan tanto los contratos comerciales como los no comerciales. Un contrato comercial

especificará que los ingresos ordinarios/recursos están destinados a cubrir los costos de construcción del contratista según lo acordado, y que genera un margen de beneficio que será suministrado por las otras partes del contrato. Sin embargo, una entidad del Sector Público también puede tomar parte en un contrato no comercial para construir un activo para otra entidad a cambio de un reembolso total o parcial de los costos que puede recibir de esa entidad o de otras partes. En algunos casos, la recuperación del costo puede abarcar pagos por la entidad receptora del activo y subvenciones concedidas para los fines específicos de construcción o fondos de otras partes.

10. En muchas jurisdicciones, si una entidad del Sector Público construye activos para otra entidad del Sector Público el costo de construcción no es recuperado directamente del receptor del activo. Este tipo de construcción está financiado indirectamente por dotaciones presupuestarias u otras asignaciones de fondos públicos, subvenciones corrientes de terceros u otros organismos públicos para el contratista. Este tipo de contrato se clasifica como contratos de precio fijo a efectos de esta Norma.

Contratista

11. Un contratista es una entidad que toma parte en un contrato para construir estructuras, edificios, producir bienes, o prestar servicios según las especificaciones fijadas por otra entidad. El término “contratista” incluye un contratista general o principal, un subcontratista de un contratista principal o un director de construcción.

Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

12. 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 agrupar una serie de contratos a efectos de su tratamiento contable.
13. **Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:**
 - (a) **se han recibido 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 ordinarios/recursos y los costos de cada activo.**
14. **Un grupo de contratos, ya proceda de un cliente o de varios, 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 genérico para todos ellos, en el caso de que exista un margen de beneficio; y
 - (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.
15. 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 ordinarios/recursos del contrato

16. Los ingresos ordinarios/recursos del contrato deben comprender:
- (a) el importe inicial del ingreso ordinario/recurso acordado en el contrato; y
 - (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos; en la medida que:
 - (i) sea probable que de los mismos resulte un ingreso ordinario/recurso; y
 - (ii) sean susceptibles de medición fiable.
17. Los ingresos ordinarios/recursos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Tanto la medición inicial como la valoración actual de los ingresos ordinarios/recursos 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. En un contrato de margen sobre costo o basado en el costo, la cantidad inicial de ingresos ordinarios/recursos puede no establecerse en el contrato. En su lugar, puede ser necesario hacer una estimación consistente con los términos y cláusulas del contrato, por ejemplo, en base al costo previsto durante la duración del contrato.
18. Además, los ingresos ordinarios/recursos del contrato pueden aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo:

- (a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios/recursos del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
 - (b) el importe de ingresos ordinarios/recursos acordado en un contrato de precio fijo, margen sobre el costo o basado en el costo, puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
 - (c) la cuantía de los ingresos ordinarios/recursos 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 ordinarios/recursos del contrato aumentan, o disminuyen, cuando el número de unidades de obra se modifica al alza, o a la baja.
19. 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/recursos 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/recursos del contrato cuando:
- (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos ordinarios/recursos que surgen de la modificación; y
 - (b) la cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.
20. 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 ordinarios/recursos, 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/recursos 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.

21. 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 ordinarios/recursos 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.
22. Los contratistas deben revisar todos los importes relativos al contrato de construcción que son pagados directamente a los subcontratistas por terceros tales como otras entidades financiadoras para determinar si cumplen la definición y los criterios de reconocimiento de ingresos ordinarios/recursos para el contratista bajo los términos del contrato. Los importes que cumplen la definición y criterios de reconocimiento de los ingresos ordinarios/recursos deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de ingresos ordinarios/recursos del contrato. Tales importes también deben ser reconocidos como costos del contrato (véase el párrafo 25). Entidades financiadoras pueden ser las agencias de ayuda nacional e internacional y los bancos de ayuda al desarrollo internacionales o multilaterales y bilaterales.

Costos del contrato

23. **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, de una manera sistemática y racional; y**
 - (c) **cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.**
24. 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 ordinario/recurso eventual que no se haya incluido entre los ingresos ordinarios/recursos del contrato, por ejemplo los ingresos ordinarios/recursos por venta de materiales sobrantes una vez acabado el contrato.

25. Los contratistas deben revisar todos los gastos relativos al contrato de construcción pagados directamente por los subcontratistas y que son reembolsados por terceras partes tales como entidades financiadoras, para determinar si deben o no clasificarse como costos del contrato. Los importes que cumplan la definición y criterios de reconocimiento de gastos del contrato deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de gastos del contrato. Los importes desembolsados por terceras partes tales como entidades financiadoras que coincidan con la definición de ingreso ordinario/recurso deberían ser contabilizados por el contratista del mismo modo que otros ingresos ordinarios/recursos del contrato (véase el párrafo 22).
26. 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 gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5 *Costos por intereses*.

27. 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.

28. 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.
29. 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 acumulados en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos ordinarios/recursos y gastos del contrato

30. **Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios/recursos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en el estado de rendimiento financiero como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de los estados financieros. Todo resultado neto (desahorro) esperado en el contrato de construcción debe ser reconocido como tal inmediatamente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44.**
31. **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) **puedan medirse razonablemente los ingresos ordinarios/recursos totales del contrato;**

- (b) **es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato;**
 - (c) **tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de los estados financieros, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad; y**
 - (d) **los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.**
32. **En el caso de un contrato de margen sobre el costo o contrato basado en 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 empresa obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato; y**
 - (b) **los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y medidos de forma fiable.**
33. El reconocimiento de ingresos ordinarios/recursos y costos con referencia al estado de terminación del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos ordinarios/recursos 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 ordinarios/recursos, de los gastos y del resultado neto (ahorro o desahorro) que pueden ser atribuidos 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.
34. Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos ordinarios/recursos del contrato se reconocen como tales, en el estado de rendimiento financiero, a lo largo de los periodos sobre los que se informa en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos en el estado de rendimiento financiero del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, cuando se estima al inicio del contrato que los costos del contrato se van a recuperar por completo de las partes del contrato, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos ordinarios/recursos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 44.
35. 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.

36. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto a la cobrabilidad de una partida ya incluida en los ingresos ordinarios/recursos procedentes del contrato, e incorporada al estado de rendimiento financiero, el saldo incobrable o la partida (o rubro) cuya recuperabilidad haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del periodo, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos ordinarios/recursos del contrato.
37. 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 a satisfacer, cuando proceda; y
 - (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la entidad tenga un sistema de presupuesto financiero y de información interna efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos ordinarios/recursos 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.

38. El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:
- (a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
 - (b) el examen del trabajo ejecutado; o
 - (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 hasta la fecha.

39. 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.

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

- (a) **los ingresos ordinarios 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 resultado neto (desahorro) esperado por causa del contrato de construcción debe ser reconocido inmediatamente como un gasto del periodo, de acuerdo con el párrafo 44.

41. 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 ordinarios/recursos del contrato serán reconocidos en el estado de rendimiento financiero 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 posibles resultados. 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 ordinarios/recursos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos ordinarios/recursos totales del contrato, se reconocerá inmediatamente como gasto del periodo, de acuerdo con el párrafo 44.
42. Si los costos del contrato que iban a ser reembolsados por terceras partes probablemente no van a ser recuperados, se reconoce un gasto inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que tal recuperabilidad puede no ser probable, donde los costos del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:
- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;

- (b) (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.
43. **Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos ordinarios/recursos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos de acuerdo con el párrafo 30, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 40.**

Reconocimiento de los resultados netos (desahorros) esperados

44. **Con respecto a los contratos de construcción en los que se pretende, al principio del contrato, que los costos del mismo sean totalmente recuperados por las partes del contrato, cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios/recursos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en el estado de rendimiento financiero del periodo.**
45. Las entidades del Sector Público pueden llevar a cabo contratos de construcción que especifiquen que el ingreso ordinario/recurso que pretende cubrir los costos de construcción será provisto por las otras partes del contrato. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando:
- (a) los departamentos gubernamentales y agencias, que dependen en gran medida de asignaciones o de subvenciones estatales para financiar sus operaciones, estén también autorizados para tomar parte en contratos con empresas públicas o entidades privadas para la construcción de activos en régimen comercial o de recuperación total de costos; o
 - (b) los departamentos gubernamentales y agencias que realicen transacciones independientes entre ellas o en régimen comercial como puede ocurrir bajo un modelo “comprador-proveedor” o modelos similares de gobierno.

En estos casos, cualquier resultado neto (desahorro) esperado en un contrato de construcción se contabilizará inmediatamente de acuerdo con el párrafo 44.

46. Como se indica en el párrafo 9, en algunos casos una entidad del Sector Público puede tomar parte en un contrato de construcción sin llegar a recuperar el importe total de costos de las otras partes del contrato. En estos casos, los fondos que exceden de lo especificado en el contrato de construcción serán

cubiertos con asignaciones u otras subvenciones estatales al contratista, o con subvenciones generales de terceros (entidades financiadoras) o de otros gobiernos. Los requisitos del párrafo 44 no se aplicarán a estos contratos de construcción.

47. Para determinar el importe de cualquier resultado neto (desahorro), según el párrafo 44, los ingresos ordinarios/recursos del contrato y el total de costos pueden incluir pagos hechos directamente a los subcontratistas por terceras partes (entidades financiadoras) de acuerdo con los párrafos 22 y 25.
48. La cuantía de tales resultado neto (desahorro) 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) el importe de resultado neto (ahorro) que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquellos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables, de acuerdo con el párrafo 14.

Cambios en las estimaciones

49. El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada periodo para el cual se presenta información, a las estimaciones de ingresos ordinarios/recursos y costos totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos ordinarios/recursos 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 NICSP 3 *Resultado neto (ahorro/desahorro) del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos ordinarios/recursos y gastos reconocidos en el estado de rendimiento financiero, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

Información a revelar

50. **La entidad debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:**
 - (a) **la cantidad acumulada de costos incurridos, y de resultados netos (ahorros menos los correspondientes desahorros reconocidos) hasta la fecha;**
 - (b) **los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso ordinario/recurso del contrato reconocido como tal en el periodo; y**
 - (c) **los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.**

51. **La entidad debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de presentación de los estados financieros, cada una de las siguientes informaciones:**
- (a) **la cantidad acumulada de costos incurridos, y de superávit reconocidos (menos los correspondientes déficit reconocidos) hasta la fecha;**
 - (b) **la cuantía de los anticipos recibidos; y**
 - (c) **la cuantía de las retenciones en los pagos.**
52. Las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones a cuenta 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.
53. **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.**
54. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) costos incurridos más los ahorros reconocidos en el estado de rendimiento financiero; menos
 - (b) la suma de los desahorros reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas y facturadas para todos los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más los ahorros reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos ordinarios/recursos derivados del contrato (menos los correspondientes desahorros reconocidos) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.
55. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costos incurridos más los ahorros reconocidos en el estado de rendimiento financiero; y
 - (b) la suma de los desahorros reconocida en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas para todos los contratos en curso, en los que las certificaciones de obra realizadas y facturadas

excedan a los costos incurridos más los ahorros reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos ordinarios/recursos derivados del contrato (menos los correspondientes desahorros reconocidos).

56. Las directrices generales sobre información a revelar sobre activos y pasivos contingentes se encuentra en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos 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

57. **La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de Julio del 2002. Se aconseja anticipar su aplicación.**
58. Cuando, una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en fecha posterior a la entrada en vigencia de la presente Norma, ésta se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.

Apéndice

Este Apéndice no forma parte de la Norma, es meramente ilustrativo acerca de la aplicación de la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.

INFORMACIÓN SOBRE POLÍTICAS CONTABLES

A continuación se recogen ejemplos de información sobre las políticas contables para un departamento que toma parte en un contrato de construcción no comercial con otras agencias gubernamentales a cambio de recuperación total, parcial o no recuperación del costo de las otras partes del contrato. El Departamento también está autorizado para tomar parte en contratos de construcción comerciales con entidades del sector privado y Empresas Públicas, y para llevar a cabo contratos de recuperación total de costos con ciertos hospitales públicos y universidades públicas.

Contratos No Comerciales

Los costos del contrato se reconocen como gastos en el estado de rendimiento financiero 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. En algunos casos, ciertas actividades de construcción y supervisión técnica han sido subcontratadas a contratistas del sector privado mediante una cuota fija de realización del contrato. Cuando ocurra esto, los costos de subcontratación se reconocerán como gastos en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con el método del porcentaje de obra realizada para cada subcontrato.

Los ingresos ordinarios/recursos procedentes de contratos de recuperación total de costos y de contratos de recuperación parcial de costos en los que toma parte el Departamento son reconocidos por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo, medidos por la proporción que los costos recuperables incurridos hasta la fecha representan sobre los costos totales estimados para todo el contrato.

Contratos Comerciales

"Los ingresos ordinarios/recursos derivados de los contratos de construcción a precio fijo, se reconocen como tales en el estado de rendimiento financiero 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 ordinarios/recursos de los contratos de construcción de margen sobre el costo o basados en el costo se reconocen como tales en el estado de rendimiento financiero 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 ORDINARIOS /RECURSOS Y GASTOS DEL CONTRATO

Los ejemplos siguientes se relacionan con contratos de construcción comerciales y no comerciales. Los ejemplos que siguen ilustran un método para la determinación del grado de realización de un contrato, así como el ritmo de reconocimiento en el tiempo de sus ingresos ordinarios/recursos y gastos (ver párrafos 30 al 43 de la Norma).

Contratos no comerciales

El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista) ha conseguido un contrato para la construcción de un puente para el Departamento de Carreteras y Autopistas. El Departamento de Trabajos y Servicio se financia por dotación presupuestaria. El contrato de construcción identifica requisitos de construcción que incluyen costos anticipados, especificaciones técnicas y el ritmo de cumplimiento del contrato pero no estipula la recuperación de los costos de construcción directamente del Departamento de Carreteras y Autopistas. El contrato de construcción es un plan clave de gestión y un documento de responsabilidad que atestigua la calidad del diseño y la construcción del puente. Se usa como input para valorar el desempeño de la parte del contrato que debe cumplir con las especificaciones técnicas dentro de los parámetros de costos. Se usa también como input para realizar las proyecciones futuras de costos.

La estimación inicial de los costos del contrato es de 8.000. La duración del contrato es de tres años. Una 'agencia de ayuda' accede a financiar 4.000, la mitad de los costos del contrato, esto queda especificado en el contrato.

Al final del año 1, la estimación de los costos del contrato ha aumentado a 8.050. La 'agencia de ayuda' accede a financiar la mitad del incremento en los costos estimados.

En el año 2, el Gobierno, aconsejado por el Departamento de Carreteras y Autopistas aprueba una variación de la que resultan unos costos estimados adicionales del contrato de 150. La 'agencia de ayuda' accede a financiar el 50% de esta variación. Al final del año 2, 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 Departamento de Trabajos y Servicios 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:

	<u>año 1</u>	<u>año 2</u>	<u>año 3</u>
Ingresos ordinarios/recursos acordados al inicio del contrato	4.000	4.000	4.000
Importe de la modificación	-	100	100
Total ingresos ordinarios/recursos del contrato	4.000	4.100	4.200
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
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 ordinarios/recursos y gastos llevados al estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

	<u>Acumulado</u>	<u>Reconocido en años anteriores</u>	<u>Reconocido en el periodo corriente</u>
<u>Año 1</u>			
Ingresos ordinarios/recursos (4.000 x 0,26)	1.040		1.040
Gastos (8.050 x 0,26)	<u>2.093</u>		<u>2.093</u>
<u>Año 2</u>			
Ingresos ordinarios/recursos (4.100 x 0,74)	3.034	1.	1.994
Gastos (8.200 x 0,74)	<u>6.068</u>	2.	<u>3.975</u>
<u>Año 3</u>			
Ingresos ordinarios/recursos (4.100 x 1,00)	4.100	3.	1.066
Gastos (8.200 x 1,00)	<u>8.200</u>	6.	<u>2.132</u>

Contratos Comerciales

El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista) que está financiado fundamentalmente mediante dotaciones presupuestarias está autorizado para emprender determinados trabajos de construcción en régimen comercial para entidades del sector privado. Con la autorización del Ministro, el Departamento 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 Departamento 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 Departamento 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:

	<u>año 1</u>	<u>año 2</u>	<u>año 3</u>
Ingresos ordinarios/recursos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Importe de la modificación	-	200	200
Total ingresos ordinarios/recursos 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
Resultado neto (ahorro) estimado	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.

Las cantidades de ingresos ordinarios/recursos, gastos y resultados netos (ahorros) llevados al estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

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

Información A Revelar Con Respecto Al Contrato

Contratos financiados con asignaciones o fondos de ayuda y Contratos de recuperación total de costos.

El Departamento de Trabajos y Servicios ha sido creado recientemente como una entidad que gestiona la construcción de la mayoría de edificios carreteras para otras entidades gubernamentales. Está financiado principalmente por dotaciones presupuestarias pero previa autorización del Ministro está autorizado para realizar proyectos de construcción financiados por agencias de ayuda tanto nacional como internacional. Tiene capacidad propia para construir y también puede subcontratar. Con la aprobación del Ministro, el Departamento también podría llevar a cabo trabajos de construcción tanto en régimen comercial para entidades del sector privado y empresas públicas, así como en régimen de recuperación total de costos para hospitales y universidades públicas.

El Departamento de Trabajos y Servicios ha alcanzado el final de su primer ejercicio de operaciones. Todo su costo incurrido ha sido pagado en efectivo y todas sus certificaciones (a agencias de ayuda que han encargado los trabajos de construcción) han sido recibidas en efectivo. No se hicieron anticipos al Departamento durante este periodo. Los costos incurridos por los contratos B y C incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. No se han llevado a cabo contratos comerciales este año. (Ver más adelante ejemplos de contratos comerciales.)

- El contrato A está financiado por una asignación presupuestaria. (El contrato no incluye ingresos ordinarios/recursos como tales).
- El contrato B es con el Departamento de Educación y la Agencia de Ayuda XX que está financiando el 50% de los costos del contrato (el 50% de los costos del contrato debe ser reembolsado por las partes del contrato y por lo tanto es un ingreso ordinario/recurso del contrato como tal).
- El contrato C está totalmente financiado por la Universidad Nacional (los términos del acuerdo especifican que todos los costos del contrato han de ser reembolsados por la Universidad Nacional a través del principal fondo de construcción de la Universidad. Por lo tanto, los ingresos ordinarios/recursos del contrato se definen igual que los costos del contrato).

El estado de los tres contratos en curso, al final de este primer año, es el siguiente:

	Contrato			<u>Total</u>
	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	
Ingresos ordinarios/recursos del Contrato (reconocidos según el párrafo 30)	–	225	350	575
Gastos del contrato (reconocidos según el párrafo 30)	110	450	350	910
Costos del contrato financiados mediante asignación presupuestaria	<u>110</u>	<u>225</u>	<u>–</u>	<u>335</u>
Costos del contrato incurridos durante el periodo	110	510	450	1.070
-reconocidos como gastos (párrafo 30)	110	450	350	910
-reconocidos como activos (párrafo 35)	–	60	100	160
Ingresos ordinarios/recursos del Contrato (mirar arriba)	–	225	350	575
Certificaciones (párrafo 52)	–	225	330	555
Ingresos ordinarios/recursos no certificados	–	–	20	20
Anticinos (párrafo 52)	–	–	–	–

Los saldos y cantidades que deben ser incluidas en las revelaciones de los estados financieros son las siguientes:

Ingresos ordinarios/recursos del contrato, reconocidos como tales en el periodo (párrafo 50(a))	575
Costos del contrato incurridos hasta la fecha (párrafo 51(a)) (no hay resultados netos (ahorro o desahorro) reconocidos)	1.070
Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado (determinado de acuerdo con el párrafo 54 y presentado entre los activos de acuerdo con el párrafo 53(a))	150

Los saldos que se presentan, de acuerdo con los párrafos 51(a) y 53(a) han sido calculados como sigue: (Nota: el ingreso ordinario/recurso del contrato B es el 50% de los costos):

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>Total</u>
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	1.070
Certificaciones	0	225	330	555
Adeudado por Agencias de Ayuda y Clientes	–	30	120	150

El saldo presentado de acuerdo con el párrafo 51(a) es el mismo que el saldo para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

Contratos comerciales

La División Nacional de Trabajos de Construcción ha sido establecida dentro del Departamento de Trabajos y Servicios para encargarse de los trabajos de construcción en base comercial para las EPs y las entidades privadas según la dirección y con la aprobación del Ministro. La División ha concluido su primer año de operaciones. Todos los costos del contrato incurridos han sido pagados al contado y todas las certificaciones a cuenta y los anticipos han sido recibidos al contado. Los costos del contrato incurridos para los contratos B, C y E incluyen el costo de los materiales que han sido comprados pero que no han sido usados en la ejecución del contrato hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos al contratista por el trabajo todavía no ejecutado.

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

	Contrato					<u>Total</u>
	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	
Ingresos ordinarios/recursos del contrato (reconocidos según el párrafo 30)	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato (reconocidos según el párrafo 30)	110	450	350	250	55	1.215
Desahorros esperados (reconocidos según el párrafo 44)	—	—	—	40	30	70
	—	—	—	—	—	—
Resultado neto (ahorro o desahorro) reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
	—	—	—	—	—	—
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420
Costos reconocidos acuerdo con el párrafo 30	110	450	350	250	55	1.215
	—	—	—	—	—	—
Costos relacionados con la actividad futura reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 35	—	60	100	—	45	205
	—	—	—	—	—	—
Ingresos ordinarios/recursos del contrato (mirar arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones a cuenta (parra 52)	100	520	380	180	55	1.235
	—	—	—	—	—	—
Ingresos ordinarios/recursos no certificados	45	—	—	20	—	65
	—	—	—	—	—	—
Anticipos (párrafo 52)	—	80	20	—	25	125

Los saldos y cantidades que deben ser incluidas en las revelaciones de los estados financieros son las siguientes:

Ingresos ordinarios/recursos del contrato, reconocidos como tales en el periodo (párrafo 53(a))

Costos incurridos en el contrato y resultado neto
(ahorros menos desahorros reconocidos) hasta la fecha
(párrafo 51(a))

Anticipos recibidos (párrafo 51(b))

Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo
ejecutado presentado entre los activos, de acuerdo con
el párrafo 53(a)

Saldo bruto adeudado a los clientes por el trabajo
ejecutado - presentado entre los pasivos exigibles de
acuerdo con el párrafo 53(b)

Los saldos que se presentan, de acuerdo con los párrafos 51(a), 53(a) y 53(b) han sido calculados como sigue:

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>Total</u>
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	250	100	1.420
Reconocidos menos desahorros cargados al estado de rendimiento financiero	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Certificaciones	100	520	380	180	55	1.235
Adeudado por los clientes	45	60	100	—	15	220
Adeudado a los clientes	—	—	—	(20)	—	(20)

El saldo presentado de acuerdo con el párrafo 51(a) es el mismo que el saldo para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

Comparación con NIC 11

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 11 *Contratos de Construcción* ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11, *Contratos de Construcción*. Las diferencias principales entre la NICSP 11 y la NIC 11 son las siguientes:

- La NICSP 11 incluye un comentario adicional al de la NIC 11 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 11 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 11. Los ejemplos más significativos en la NICSP 11 son los términos “entidad,” o “ingreso ordinario/recurso,” “estado de rendimiento financiero,” “estado de situación financiera,” y “activos netos/patrimonio neto.” Los términos equivalentes en la NIC 11 son “empresa,” “ingreso,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias,” “balance” y “patrimonio neto.”
- La NICSP 11 incluye contratos vinculantes los cuales no poseen la forma de contratos legales dentro del alcance de la Norma.
- La NICSP 11 incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.
- La NICSP 11 deja claro que el requisito para el reconocimiento inmediato de resultados netos (desahorros) esperados sobre un contrato se cumple cuando los costos del contrato exceden al total de ingresos del contrato, y se aplica sólo a contratos en los que se propone al principio del mismo que los costos van a ser totalmente recuperados de las partes del contrato.
- La NICSP 11 incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a los contratos de construcción no comerciales.