

**Segunda Edición
Junio del 2003**

El texto de la presente Norma Internacional de Contabilidad es el aprobado por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores - IFAC con sede en New York - Estados Unidos

Reconocimiento

La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente extraída de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 (modificada en 1993), *Contratos de Construcción*, publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC). Con el fin de reemplazar al IASC, en el año 2001 se han establecido el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board – IASB) y la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC emitidas por el IASC permanecerán en vigencia 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 - NIC es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares directamente del Departamento de Publicaciones del IASB: IASB Publications Department, 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Las NIC, los Borradores de Discusión *Drafts* y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual de la IASCF.

Las siglas "IAS (NIC, en castellano)", "IASB", "IASC", "IASCF" y la denominación "International Accounting Standards (*Normas Internacionales de Contabilidad*, en castellano)" son Marcas Comerciales (Denominaciones Comerciales) de la IASCF y no pueden ser usadas sin aprobación de ésta.

El texto aprobado de la presente Norma es el publicado en idioma inglés.

Propiedad intelectual © 2001 de International Federation of Accountants. Todos los derechos han sido reservados. Sin el previo permiso escrito de International Federation of Accountants, ninguna parte de la presente publicación podrá reproducirse, guardarse en sistemas de recuperación o transmitirse en forma alguna o por medio alguno electrónico, mecánico, de fotocopia, grabación o de cualquier otra naturaleza.

ISBN: 1-887464-28-X
International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America

INTRODUCCIÓN

NORMAS DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se encuentra, en la actualidad, desarrollando un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité reconoce los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera coherente y que sea comparable entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y su armonización con los requerimientos del respectivo país. Ha de especificarse que los estados financieros cumplen con las NICSP sólo si ellos cumplen con todos los requerimientos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable.

El objeto de la actual etapa del plan de trabajo del Comité, es desarrollar las NICSP en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés) vigentes hasta el 31 de Agosto de 1997 o posteriormente modificadas. Algunos temas contables del sector público no han sido abordados a plenitud por las NIC, aunque estos temas no figuran en el resumen de la actual etapa del plan de trabajo del Comité, éste conoce la importancia de los mismos y ha previsto abordarlos una vez emitido su conjunto inicial de Normas.

Contenido

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NIC SP 11

Contratos de Construcción

	Párrafos
OBJETIVO	
ALCANCE	1 – 3
DEFINICIONES	4 – 11
Contrato de Construcción	5 - 10
Contratista	11
COMBINACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	12 - 15
INGRESO DEL CONTRATO	16 - 22
COSTOS DEL CONTRATO	23 - 29
RECONOCIMIENTO DEL INGRESO Y LOS GASTOS DEL CONTRATO	30 - 43
RECONOCIMIENTO DE LOS DÉFICITS PREVISTOS	44 - 48
CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES	49
REVELACIONES	50 - 56
FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA	57 - 58
APÉNDICE	
Revelación de las Políticas Contables	
Determinación del	
Ingreso y Gastos del Contrato	
Revelaciones sobre el Contrato	
COMPARACIÓN CON LA NIC 11	

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público – NIC SP 11

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Las pautas normativas - que aparecen en letra cursiva negrita - deben leerse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma – los cuales aparecen en letra normal - y en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”. No está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no materiales.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos e ingreso asociados a los contratos de construcción. La Norma:

- Identifica los convenios que deben clasificarse como contratos de construcción;
- Ofrece pautas respecto a los tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público; y
- Especifica la base para el reconocimiento y revelación de los gastos del contrato y - si es pertinente - del ingreso del contrato.

Por la naturaleza de la actividad a que se refieren los contratos de construcción, la fecha en que dicha actividad se contrata y la fecha en que se concluye caen, usualmente, en diferentes ejercicios de presentación.

En muchas jurisdicciones, los contratos de construcción celebrados por las entidades del sector público no especifican un monto de ingreso para el contrato. En su lugar, la financiación que respalda a la actividad de construcción se provee mediante una aplicación, o similar asignación, de los ingresos gubernamentales generales o mediante fondos de asistencia o subsidio. En estos casos, el problema básico para la contabilización de los contratos de construcción está en la asignación de los costos de construcción al ejercicio de presentación en que la obra se ejecuta, y en el reconocimiento de los gastos asociados.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción celebrados por las entidades del sector público se pueden establecer sobre una base comercial o sobre una base no comercial con recuperación total o parcial de costos. En estos casos, el problema básico para la contabilización de los contratos de construcción está en la asignación, tanto del ingreso como de los costos del contrato, a los ejercicios de presentación en que la obra de construcción se ejecuta.

Alcance

1. *El contratista que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado deberá aplicar la presente Norma al contabilizar los contratos de construcción.*
2. *La presente Norma es aplicable a todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas.*
3. Se requiere que las Empresas Públicas (EP) den cumplimiento a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera de las Empresas Públicas*, observa que las NIC son aplicables a todas las organizaciones empresariales, sin importar que ellas pertenezcan al sector privado o al sector público. Concordantemente, la Guía N° 1 recomienda que las EP presenten sus estados financieros guardando conformidad, en todos los aspectos materiales, con las NIC.

Definiciones

4. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con los significados que les acompañan:

Contrato de construcción es el contrato, o similar convenio vinculante, en que específicamente se haya pactado la construcción de un activo o combinación de activos que estén estrechamente interrelacionados o que sean interdependientes en cuanto a su diseño, tecnología y función o en cuanto a su propósito o uso final.

Contratista: es la entidad que ejecuta la obra de construcción de acuerdo al contrato de construcción.

Contrato al costo o al costo plus es el contrato de construcción en que al contratista se le reembolsan los costos que son permisibles o que, de algún modo, están definidos, y, en el caso de un contrato de tipo comercial, un porcentaje adicional de estos costos o un honorario fijo, si lo hubiera.

Contrato a precio fijo: es el contrato de construcción en que el contratista conviene en un precio fijo para el contrato, o en una tasa fija por unidad de producción, y que, en algunos casos, está sujeto a cláusulas de escalamiento de costos.

Los términos definidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se usan en la presente con el mismo significado que se les da en aquéllas, estando reproducidos estos términos en el Glosario de Definiciones de Términos publicado aparte.

Contrato de Construcción

5. En un contrato de construcción (en lo que queda del texto de esta Norma, los términos “contrato de construcción” y “contrato” se usarán alternadamente) se puede pactar la construcción de un solo activo, tal como un puente, un edificio, una represa, un oleoducto, un camino, un barco o un túnel. En un contrato de construcción se puede también pactar la construcción de una serie de activos que estén estrechamente interrelacionados o que sean interdependientes en cuanto a su diseño, tecnología y función o en cuanto a su propósito o uso final – ejemplos de tales contratos incluyen los relacionados con la construcción de sistemas de redes de suministro de agua, refinerías y otros activos de infraestructura compleja.
6. Para los fines de esta Norma, los contratos de construcción comprenden:
 - (a) Contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo por ejemplo, los que se refieren a los servicios de administradores de proyectos y arquitectos; y
 - (b) Contratos para la destrucción o restauración de activos, y para la restauración del ambiente posteriormente a la demolición de activos.
7. Para los fines de esta Norma, los contratos de construcción incluyen también todos los convenios que son vinculantes para las partes de los mismos, pero que pueden no tener la forma de un contrato documentado. Por ejemplo, dos dependencias gubernamentales pueden celebrar un convenio formal para la construcción de un activo, pero este convenio podría no constituir un contrato legal porque en esta jurisdicción las dependencias individuales pudieran no ser entidades legales independientes con facultades para contratar. Sin embargo, siempre que el convenio confiera similares derechos y obligaciones a las partes, como si el mismo tuviera la forma de un contrato, el convenio constituirá un contrato de construcción

para los fines de esta Norma. En este tipo de convenios vinculantes se podría incluir (pero no limitativamente) una directiva ministerial, una resolución del consejo de ministros, una directiva legislativa (como un decreto legislativo, por ejemplo) o un memorando de acuerdo.

8. Los contratos de construcción se formulan en una serie de formas que, para los fines de esta Norma, permiten clasificarlos en contratos a precio fijo y contratos al costo o al costo plus. Algunos contratos de construcción de tipo comercial pueden contener características tanto de un contrato a precio fijo como de un contrato al costo o al costo plus, es el caso, por ejemplo, de un contrato al costo o al costo plus con un precio máximo acordado. En estas circunstancias, el contratista necesitará tomar en consideración todas las condiciones de los párrafos 31 y 32, con el fin de determinar en qué momento debe reconocer el ingreso y los gastos del contrato.
9. Los contratos al costo y al costo plus comprenden contratos tanto de tipo comercial como de tipo no comercial. Los contratos de tipo comercial especificarán que el ingreso para cubrir los costos de construcción del contratista en la forma acordada, y para generar un margen de utilidad, será provisto por las otras partes del contrato. Sin embargo, una entidad del sector público puede también celebrar un contrato de tipo no comercial referente a la construcción de un activo para otra entidad, a cambio de que esta otra entidad, u otras de las partes, le reembolsen el total o parte de los costos. En algunos casos, la recuperación de los costos puede comprender los reembolsos que efectúe la entidad beneficiaria de la obra, más subsidios para los fines específicos de la construcción, o financiamiento de terceros.
10. En muchas jurisdicciones en que una entidad del sector público construye activos para otra entidad del sector público, el costo de la actividad de construcción no se recupera directamente de la beneficiaria de la obra. En vez de ello, la actividad de construcción se financia indirectamente por medio de una aplicación general, u otra asignación, de los fondos generales del gobierno, efectuada para el contratista, o por medio de subsidios para propósitos generales provenientes de terceros que son organismos de financiación u otros gobiernos. Para los fines de esta Norma, los contratos en estos casos se clasificarán como contratos a precio fijo.

Contratista

11. Un contratista es una entidad que celebra un contrato para construir estructuras, construir instalaciones, producir bienes o prestar servicios según las especificaciones indicadas por otra entidad. El término “contratista” se refiere al contratista general o principal, al sub-contratista de un contratista general o al administrador de la construcción.

Combinación y Segmentación de Contratos de Construcción

12. En general, los requisitos de esta Norma se aplicarán a cada contrato de construcción por separado. Sin embargo, en ciertas circunstancias, será necesario aplicar la Norma a los componentes separadamente identificables de un solo contrato, o a un grupo de contratos tomados en conjunto, a fin de reflejar la sustancia del pertinente contrato o grupo de contratos.
13. **Cuando un contrato cubra varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado, si es que:**
 - (a) **Cada activo estuvo sometido a propuestas separadas;**

(b) Cada activo estuvo sujeto a pacto separado y el contratista y el cliente estuvieron en capacidad de aceptar o no aceptar la parte del contrato relacionada con cada activo; y

(c) Los costos e ingreso de cada activo se pueden identificar

14. Un grupo de contratos, sea con un solo cliente, sea con varios clientes, deberá ser tratado como un solo contrato de construcción cuando:

(a) El grupo de contratos se negocia como un solo paquete;

(b) Los contratos están tan estrechamente interrelacionados que, de hecho, son parte de un solo proyecto con un margen global si hubiera margen; y

(c) Los contratos se ejecutan concurrentemente o en una secuencia continua.

15. Un contrato puede estipular la construcción de un activo adicional a opción del cliente o se puede modificar para incluir la construcción de un activo adicional. La construcción de un activo adicional debe tratarse como un contrato de construcción separado, cuando:

(a) El activo adicional difiere significativamente, en diseño, tecnología o función, del activo o activos cubiertos por el contrato original; o

(b) El precio del activo adicional es pactado sin tomar en consideración el precio del contrato original.

Ingreso del Contrato

16. El ingreso del contrato debe comprender:

(a) El monto inicial del ingreso convenido en el contrato; y

(b) Las variaciones en la obra contratada, además de los reclamos y pago de incentivos, en la medida en que:

(i) Sea probable que den lugar a ingresos; y

(ii) Se les pueda valuar de manera confiable.

17. El ingreso del contrato se valúa al valor razonable de la contraprestación cobrada o por cobrar. Tanto la valuación inicial como la valuación actual del ingreso del contrato se ven afectadas por una variedad de incertidumbres que dependen del resultado de hechos futuros. Suele necesitarse hacer modificaciones en las estimaciones según los hechos van ocurriendo y las incertidumbres se van resolviendo. Cuando un contrato es al costo o al costo plus, no es posible establecer en el contrato el monto inicial del ingreso. En vez de ello, puede ser necesario estimar el ingreso de manera consistente con los términos y estipulaciones del contrato por ejemplo, remitiéndose a los costos previstos a lo largo de la vida del contrato.

18. Además, el monto del ingreso del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio al siguiente. Por ejemplo:

(a) El contratista y el cliente pueden llegar a acuerdos sobre variaciones o reclamos que van a aumentar o disminuir el ingreso del contrato en un ejercicio subsiguiente a aquel en que inicialmente se acordó el contrato;

- (b) El monto del ingreso acordado en un contrato a precio fijo, al costo o al costo plus puede aumentar como resultado de una cláusula de escalamiento de costos, o de otras cláusulas;
 - (c) El monto del ingreso del contrato puede disminuir como consecuencia de penalidades producidas por la demora incurrida por el contratista en la terminación de la obra contratada; o
 - (d) Cuando un contrato a precio fijo involucra un precio fijo por unidad de producción, el ingreso del contrato aumenta o disminuye según aumente o disminuya el número de unidades de producción.
19. Una variación viene a ser una instrucción dada por el cliente para hacer un cambio en el alcance de la obra por ejecutar bajo el contrato. La variación puede llevar a un aumento o a una disminución del ingreso del contrato. Ejemplos de variaciones son los cambios en las especificaciones o diseño del activo y los cambios en la duración del contrato. La variación se incluye en el ingreso del contrato cuando:
- (a) Es probable que el cliente vaya a aprobar la variación y el monto del ingreso resultante de la variación; y
 - (b) El monto del ingreso se puede valuar de manera confiable.
20. Un reclamo es un monto que el contratista busca cobrar al cliente u otra de las partes como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. Un reclamo puede surgir, por ejemplo, porque el cliente causó demoras, errores en especificaciones o diseño y discutibles variaciones en la obra bajo el contrato. La valuación del monto del ingreso resultante de un reclamo está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y suele depender del resultado de las negociaciones. Por eso es que los reclamos se incluyen en el ingreso del contrato sólo cuando:
- (a) Las negociaciones han llegado a una etapa avanzada tal que es probable que el cliente acepte el reclamo; y
 - (b) El monto que es probable que el cliente acepte pueda ser valuado de manera confiable.
21. El pago de incentivos lo constituyen los montos adicionales pagados al contratista por cumplir o superar estándares de ejecución especificados. Por ejemplo, un contrato puede permitir hacerle al contratista un pago como incentivo para la terminación adelantada del contrato. El pago de incentivos se incluye en el ingreso del contrato cuando:
- (a) El contrato está avanzado en grado suficiente como para hacer probable que los estándares de ejecución especificados se van a cumplir o superar; y
 - (b) El monto del incentivo por pagar se puede valuar de manera confiable.
22. El contratista deberá revisar todos los montos relacionados con el contrato de construcción directamente pagados al sub-contratista por aquellos terceros que son organismos de financiación, para así determinar si tales montos cumplen la definición y criterios de reconocimiento de ingreso del contratista bajo los términos del contrato. El contratista deberá contabilizar, en la misma forma que los otros ingresos del contrato, los montos que llenan la definición y criterios de reconocimiento de ingreso. Estos montos deberán también reconocerse como costos del contrato (ver párrafo 25). Los organismos de financiación podrán incluir organismos de asistencia nacional e internacional y bancos de desarrollo multilaterales y bilaterales.

Costos del Contrato

23. Los costos del contrato deberán comprender:

- (a) *Los costos que se relacionan directamente con el específico contrato;*
- (b) *Los costos que son atribuibles a la actividad del contrato en general y que se pueden asignar al específico contrato en forma sistemática y racional; y*
- (c) *Aquellos otros costos que sean específicamente cargables al cliente bajo los términos del contrato.*

24. Los costos que se relacionan directamente con un contrato específico incluyen:

- (a) Los costos de mano de obra en el sitio, incluyendo supervisión en el sitio;
- (b) Los costos de materiales usados en la construcción;
- (c) La depreciación de la maquinaria y equipo usados para efectos del contrato;
- (d) Los costos del traslado de maquinaria, equipo y materiales al sitio, y del sitio, del contrato;
- (e) Los costos del alquiler de maquinaria y equipo;
- (f) Los costos del diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- (g) Los costos estimados de las rectificaciones y trabajos de garantizamiento, incluyendo los costos de garantía post-venta previstos; y
- (h) Los reclamos de terceros.

Estos costos pueden ser reducidos por cualquier ingreso accesorio que no esté incluido en los ingresos del contrato por ejemplo, los ingresos por la venta de materiales excedentes al final del contrato.

25. Los contratistas deben revisar todos los montos relacionados con el contrato de construcción que hayan sido pagados directamente por el sub-contratista y que sean reembolsados por terceros que son organismo de financiamiento, para determinar si tales montos pueden ser calificados como costos del contrato. Los montos que llenen la definición y criterios de reconocimiento de un gasto de contrato deben ser contabilizados por el contratista en la misma forma que los otros gastos del contrato. Los montos reembolsados por terceros que son organismos de financiación, que cubran la definición y criterios de reconocimiento de un ingreso deben ser contabilizados por el contratista en la misma forma que los otros ingresos del contrato (ver párrafo 22).

26. Los costos que pueden atribuirse a la actividad del contrato en general y asignarse a contratos específicos incluyen:

- (a) Seguros;
- (b) Costos de diseño que no estén directamente relacionados con un contrato específico; y
- (c) Los gastos generales [costos indirectos] de construcción.

Estos costos se asignan usando métodos que son sistemáticos y racionales y se aplican en forma consistente a todos los costos que tienen similares características. La asignación se basa en el nivel normal de la actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción incluyen costos tales como los de preparación y procesamiento de la planilla del personal de construcción. Los costos que pueden atribuirse a la actividad del contrato en general y asignarse a contratos específicos incluyen también los costos de endeudamiento cuando el contratista adopta el tratamiento alternativo permitido en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NIC SP 5 Costos de Endeudamiento.

27. Los costos que son específicamente cargables al cliente bajo los términos del contrato pueden incluir algunos costos de administración general y costos de desarrollo cuyo reembolso esté especificado en los términos del contrato.
28. Los costos que no pueden atribuirse a la actividad del contrato o que no pueden asignarse al contrato, se excluyen de los costos del contrato de construcción. Tales costos comprenden:
 - (a) Los costos de administración general cuyo reembolso no esté especificado en el contrato;
 - (b) Los costos de venta;
 - (c) Los costos de investigación y desarrollo cuyo reembolso no esté especificado en el contrato; y
 - (d) La depreciación de maquinaria y equipo ociosos que no se usen para un particular contrato.

29. Los costos del contrato incluyen los costos atribuibles al contrato en lo que corresponde al período desde la fecha de la confirmación del contrato hasta la conclusión definitiva del mismo. Sin embargo, los costos que se relacionan directamente con un contrato y que han sido incurridos para asegurar su obtención también se incluyen como parte de los costos del contrato si es que se les puede identificar separadamente y valuar de manera confiable y es probable que se obtenga el contrato. Cuando los costos incurridos en asegurar la obtención del contrato se reconocen como un gasto del ejercicio en que se ha incurrido en ellos, no se les incluye, entonces, en los costos del contrato si éste es obtenido en un ejercicio posterior.

Reconocimiento del Ingreso y Gastos del Contrato

30. *Cuando se puede estimar de manera confiable los resultados de un contrato de construcción, el ingreso y los costos asociados al mismo deberán reconocerse como ingreso y gastos, respectivamente, en relación con la etapa de avance de la actividad del contrato a la fecha de presentación. El déficit previsto para un contrato de construcción al cual es aplicable el párrafo 44, debe reconocerse inmediatamente como un gasto, de conformidad con el mencionado párrafo 44.*
31. *En el caso de un contrato a precio fijo, los resultados del contrato pueden estimarse de manera confiable cuando todas las siguientes condiciones se satisfacen:*
 - (a) *El ingreso total del contrato – de haberlo - se puede valuar de manera confiable;*
 - (b) *Hay la probabilidad de que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al contrato van a fluir a la entidad;*

- (c) *Tanto los costos requeridos para terminar el contrato, como la etapa de avance del mismo, a la fecha de presentación, se pueden valuar de manera confiable; y*
 - (d) *Los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valuados de manera confiable, de modo que los costos reales incurridos para el contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas.*
32. *En el caso de un contrato al costo o al costo plus, los resultados del contrato pueden estimarse de manera confiable si es que satisface todas las siguientes condiciones:*
- (a) *Que sea probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al contrato van a fluir a la entidad; y*
 - (b) *Que los costos atribuibles al contrato, sean específicamente reembolsables o no, puedan ser claramente identificados y valuados de manera confiable.*
33. El reconocimiento del ingreso y gastos por referencia a la etapa de avance del contrato suele conocerse como método del porcentaje de avance. Por este método, el ingreso se contrapone a los costos incurridos para alcanzar la pertinente etapa de avance, lo cual permite presentar el ingreso, gastos y superávit/déficit que puede atribuirse a la proporción ejecutada de la obra. Este método provee de información útil en relación con la actividad y ejecución del contrato durante el ejercicio.
34. Mediante el método del porcentaje de avance, el ingreso del contrato se reconoce como ingreso en el estado de gestión financiera de los ejercicios de presentación en que se ejecuta la obra. Los costos del contrato usualmente se reconocen como gastos en el estado de gestión financiera de los ejercicios de presentación en que se ejecuta la obra con la cual guardan relación. Sin embargo, cuando lo que se busca al inicio del contrato es recuperar, de las otras partes contratantes, el total de los costos del contrato, todo exceso previsto para los costos totales sobre los ingresos totales del contrato debe reconocerse inmediatamente como un gasto, de conformidad con el párrafo 44.
35. El contratista puede haber incurrido en costos que tengan relación con la actividad futura del contrato. Estos costos de contrato se reconocen como un activo siempre que sea probable que se les pueda recuperar. Estos costos representan un monto adeudado por el cliente y suelen clasificarse como obra contratada en ejecución.
36. Los resultados de un contrato de construcción pueden estimarse de manera confiable solamente cuando es probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al contrato van a fluir a la entidad. Sin embargo, cuando surge una incertidumbre sobre la cobrabilidad de un monto ya incluido en el ingreso del contrato, y ya reconocido en el estado de gestión financiera, el monto no cobrable, o el monto con respecto al cual la recuperación ha dejado ser probable, se reconoce como un gasto en vez de reconocerlo como un ajuste al monto del ingreso del contrato.
37. Una entidad está generalmente en capacidad de hacer estimaciones confiables cuando ha aceptado un contrato que establece:
- (a) Los derechos con validez ejecutable de cada una de las partes con respecto al activo por construir;
 - (b) La contraprestación, si la hubiera, que se va a recibir a cambio; y

- (c) La forma y términos de liquidación.

Usualmente, es también necesario que la entidad tenga un sistema efectivo de presupuestación e información interna. La entidad revisa y, cuando es necesario, modifica las estimaciones del ingreso y costos del contrato según éste va avanzando. La necesidad de hacer estas modificaciones no necesariamente indica que los resultados del contrato no puedan ser estimados de manera confiable.

38. La etapa de avance de un contrato puede determinarse en varias formas. La entidad debe usar el método que valúe de manera confiable la parte ejecutada de la obra. Dependiendo de la naturaleza del contrato, el método usado puede incluir:

- (a) La proporción que los costos incurridos para la parte de la obra ejecutada a la pertinente fecha guarden con respecto a los costos estimados totales del contrato;
- (b) Las inspecciones de la obra llevadas a cabo; o
- (c) La terminación de una proporción física de la obra contratada.

Los pagos por avance y los anticipos recibidos de los clientes no suelen ser un reflejo de la parte ejecutada de la obra.

39. Cuando la etapa de avance se determina por referencia a los costos del contrato incurridos a una fecha, en estos costos se incluye sólo aquellos que reflejen la parte ejecutada de la obra. Ejemplos de costos que se excluye son:

- (a) Los costos del contrato que se relacionan con la actividad futura del contrato, tales como los costos de materiales que han sido entregados en un sitio contratado o separados para usarlos para el contrato pero que aún no han sido instalados, usados o aplicados durante la ejecución del mismo, salvo que los materiales hayan sido hechos especialmente para el contrato; y
- (b) Los pagos hechos a los sub-contratistas como anticipo por la obra por ejecutar bajo el sub-contrato.

40. Cuando los resultados de un contrato de construcción no pueden estimarse de manera confiable:

- (a) *El ingreso debe reconocerse sólo hasta por el monto de los costos del contrato en que se haya incurrido y que sea probable que serán recuperables; y*
- (b) *Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se haya incurrido en ellos.*

El déficit previsto para un contrato de construcción al cual le sea aplicable el párrafo 44 debe reconocerse inmediatamente como gasto, de conformidad con dicho párrafo.

41. En las etapas iniciales de un contrato suele darse el caso de que los resultados del mismo no puedan estimarse de manera confiable. Sin embargo, puede haber la probabilidad de que la entidad pueda llegar a recuperar los costos del contrato incurridos. Por tanto, el ingreso del contrato se reconoce sólo hasta por el monto de los costos incurridos que se espera serán recuperables. En la medida en que los resultados del contrato no pueden estimarse de manera confiable, no se reconoce ningún superávit o déficit. Sin embargo, aun cuando los resultados del contrato no puedan estimarse de manera confiable, puede haber la probabilidad de que los costos totales del contrato lleguen a exceder al ingreso total del mismo.

En tales casos, cualquier excedente previsto para los costos totales del contrato sobre el ingreso total del mismo se reconoce inmediatamente como gasto, de conformidad con el párrafo 44.

42. Cuando es probable que los costos del contrato que las otras partes contratantes van a reembolsar, no se van a poder recuperar, inmediatamente se reconoce estos costos como gastos. Los siguientes ejemplos de contratos presentan las circunstancias en que puede no ser probable la recuperabilidad de los costos incurridos y puede ser necesario reconocer inmediatamente tales costos como un gasto:

- (a) Cuando la validez de su ejecución no es completa, es decir, su validez puede ser seriamente cuestionada;
- (b) Cuando su terminación depende de los resultados de un litigio o legislación pendientes;
- (c) Cuando tiene relación con un inmueble que es probable que sea declarado inhabitable o sea expropiado;
- (d) Cuando el cliente no está en capacidad de cumplir con sus obligaciones; o
- (e) Cuando el contratista no puede terminar el contrato o, en alguna otra forma, cumplir con sus obligaciones bajo el contrato.

43. *Cuando las incertidumbres que impedían que los resultados del contrato se estimaran de manera confiable han dejado de existir, el ingreso y los gastos asociados a dicho contrato deben reconocerse de conformidad con el párrafo 30 en vez del párrafo 40.*

Reconocimiento de los Déficit Previstos

44. *Con respecto a los contratos de construcción en que lo que se busca al inicio del contrato es recuperar, de las otras partes contratantes, los costos totales del contrato, cuando exista la probabilidad de que los costos totales del contrato vayan a exceder al ingreso total del contrato, el déficit previsto deberá reconocerse inmediatamente como un gasto.*

45. Las entidades del sector público pueden celebrar contratos de construcción que especifiquen que el ingreso proyectado para cubrir los costos de construcción será proveído por las otras partes contratantes. Esto puede ocurrir, por ejemplo:

- (a) Cuando los organismos y dependencias gubernamentales que dependen ampliamente de las aplicaciones, o similares asignaciones, de los ingresos gubernamentales para financiar sus operaciones, estén también facultados para contratar con EP o entidades del sector privado la construcción de activos en forma comercial o en base a la recuperación del costo total; o
- (b) Cuando los organismos o dependencias gubernamentales transen uno con otro, en forma directa, libre y equitativa, o en forma comercial, como puede ocurrir bajo un modelo “comprador-proveedor” o similar modelo de gobierno.

En estos casos, el déficit que se pueda prever para el contrato de construcción se debe reconocer inmediatamente, de conformidad con el párrafo 44.

46. Como se señala en el párrafo 9, en algunos casos una entidad del sector público puede celebrar un contrato de construcción en que pacte recuperar, de las otras

partes contratantes, un monto menor al costo total. En estos casos, la financiación que excede a la especificada en el contrato será proveída al contratista mediante una aplicación u otra asignación de fondos del gobierno, o mediante subsidios de propósito general concedidos por terceros que son organismos de financiación u otros gobiernos. A estos contratos de construcción no les son aplicables los requisitos del párrafo 44.

47. Al determinar el monto de un déficit bajo el párrafo 44, el ingreso total del contrato y los costos totales del contrato pueden incluir los pagos a los sub-contratistas hechos directamente por terceros que son organismos de financiación, de conformidad con los párrafos 22 y 25.
48. El monto de tal déficit se determina sin tomar en cuenta:
 - (a) Si la obra ha sido o no comenzada con el contrato;
 - (b) La etapa de avance de la actividad del contrato; o
 - (c) El monto de los superávit que se espera surjan en otros contratos de construcción de tipo comercial que no se tratan como un solo contrato de construcción, de conformidad con el párrafo 14

Cambios en las Estimaciones

49. El método del porcentaje de avance se aplica acumulativamente, en cada ejercicio de presentación, a las estimaciones corrientes del ingreso y de los costos del contrato. Por tanto, el efecto de un cambio en la estimación del ingreso o de los costos del contrato, o el efecto de un cambio en la estimación de los resultados del contrato, se debe contabilizar como un cambio en la estimación contable (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3, *Superávit o Déficit Neto del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables*). Las estimaciones cambiadas se usarán para la determinación del monto del ingreso y los gastos reconocidos en el estado de gestión financiera del ejercicio en que se hizo el cambio y de los ejercicios subsiguientes.

Revelaciones

50. **La entidad debe revelar lo siguiente:**
 - (a) *El monto del ingreso del contrato que ha sido reconocido como ingreso del ejercicio;*
 - (b) *Los métodos usados para determinar el ingreso del contrato reconocido para el ejercicio; y*
 - (c) *Los métodos usados para determinar la etapa de avance de los contratos en ejecución.*
51. **La entidad deberá revelar cada uno de los siguientes aspectos en relación con los contratos en ejecución a la fecha de presentación:**
 - (a) *El monto totalizado de los costos incurridos y superávit reconocidos (deductiendo los déficit reconocidos) a la fecha;*
 - (b) *El monto de los anticipos recibidos; y*
 - (c) *El monto de las retenciones.*
52. Retenciones son los montos de la facturación de avance de obra que no se pagan hasta que no hayan sido satisfechas las condiciones especificadas en el contrato para el pago de tales montos o hasta que se hayan corregido las deficiencias. Facturación de avance de obra son los montos del ingreso del contrato que se

facturan por la obra contratada según se va ésta ejecutando, hayan sido o no pagados por el cliente dichos montos. Anticipos son los montos del ingreso del contrato que el contratista recibe antes de que la respectiva obra se haya ejecutado.

53. La entidad debe presentar:

- (a) *Como un activo, el monto bruto adeudado por los clientes por la obra contratada; y*
- (b) *Como un pasivo, el monto bruto adeudado a los clientes por la obra contratada.*

54. El monto bruto adeudado por los clientes por la obra contratada es el monto neto de:

- (a) Los costos incurridos, más los superávit reconocidos; menos
- (b) La suma de los déficit reconocidos y la facturación de avance de obra correspondiente a todos los contratos en ejecución en los cuales los costos incurridos más superávit reconocidos por recuperar mediante el ingreso del contrato (deduciendo déficit reconocidos) excedan a la facturación de avance de obra.

55. El monto bruto adeudado a los clientes por la obra contratada es el monto neto de:

- (a) Los costos incurridos, más los superávit reconocidos; menos
- (b) La suma de los déficit reconocidos y la facturación de avance de obra correspondiente a todos los contratos en ejecución en los cuales la facturación de avance de obra exceda a los costos incurridos más superávit reconocidos por recuperar mediante el ingreso del contrato (deduciendo déficit reconocidos).

56. En la Norma Internacional de Contabilidad NIC 37, *Provisiones, y Pasivos y Activos Contingentes*, se puede encontrar las pautas para la revelación de pasivos contingentes y activos contingentes. Los pasivos contingentes y los activos contingentes pueden surgir de partidas tales como los costos de garantía post-venta, reclamos, penalidades o pérdidas posibles.

Fecha de Entrada en Vigencia

57. La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entra en vigencia para los estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen el 1 de Julio del año 2002 o después de esa fecha. Su aplicación en fecha anterior es recomendable.

58. Cuando, para los fines de presentación de su información financiera una entidad adopte, con posterioridad a la antes indicada fecha, el método contable de lo devengado definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, entonces dicha entidad aplicará la presente Norma a sus estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de la adopción o en fecha posterior a ésta.

APÉNDICE

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de las pautas normativas de la NIC SP 11. El objeto del Apéndice es ilustrar la aplicación de dichas pautas y ayudar a aclarar su significado.

Revelación de Políticas Contables

Los siguientes son ejemplos de revelaciones de políticas contables de un organismo gubernamental (un Departamento) que celebra, con otros organismos gubernamentales, contratos de construcción de tipo no comercial sin recuperación del costo o con recuperación total o parcial del costo, por reembolso de las otras partes contratantes. El Departamento está también facultado a celebrar contratos de construcción de tipo comercial con entidades del sector privado y Empresas Públicas (EP), y contratos de construcción con recuperación total del costo, con ciertos hospitales y universidades estatales.

Contratos de Tipo No Comercial

Los costos del contrato fueron reconocidos como un gasto, aplicando el método del porcentaje de avance y tomando como referencia, para el cálculo, el porcentaje de horas de trabajo incurridas a la pertinente fecha, en relación con las horas de trabajo totales estimadas para cada contrato. En algunos casos, para el efecto de cierta actividad de construcción y supervisión técnica, se sub-contrató a contratistas del sector privado a cambio de un honorario fijo “por contrato terminado”. En estos casos, los costos sub-contratados se reconocieron como un gasto, aplicando el método del porcentaje de avance por cada sub-contrato.

El ingreso proveniente de los contratos con recuperación total y recuperación parcial del costo, que celebró el Departamento, fue reconocido tomando como referencia los costos recuperables incurridos durante el ejercicio y calculando la proporción que los costos recuperables incurridos a la pertinente fecha guardaban con los costos recuperables totales estimados para el respectivo contrato.

Contratos de Tipo Comercial

El ingreso proveniente de los contratos de construcción a precio fijo fue reconocido aplicando el método del porcentaje de avance y tomando como referencia, para el cálculo, el porcentaje de horas de trabajo incurridas a la pertinente fecha, en relación con las horas de trabajo totales estimadas para el respectivo contrato.

El ingreso proveniente de los contratos al costo o al costo plus fue reconocido tomando como referencia los costos recuperables incurridos durante el ejercicio más los honorarios ganados, y calculando la proporción que los costos incurridos a la pertinente fecha guardaban con los costos totales estimados para el respectivo contrato.

Determinación del Ingreso y Gastos del Contrato

Los siguientes ejemplos se refieren a un contrato de construcción de tipo no comercial y a otro de tipo comercial. Los ejemplos ilustran un método para determinar la etapa de avance de un contrato y el momento para hacer reconocimiento del ingreso y gastos del mismo (ver párrafos 30 al 43 de la Norma).

Contratos de Tipo No Comercial

El Departamento de Obras y Servicios (contratista de la construcción) tiene un contrato para edificar un puente para el Departamento de Caminos y Carreteras. El Departamento de Obras y Servicios se financia mediante aplicaciones. El contrato de

construcción precisa los requisitos de la construcción, incluyendo proyección de costos, especificaciones técnicas y tiempo para la terminación de la obra, pero no estipula ninguna recuperación de los costos de construcción directamente reembolsables por el Departamento de Caminos y Carreteras. El contrato de construcción es un documento clave de planeamiento y contabilidad gerencial, que da fe del diseño y características de la construcción del puente. Se usa como elemento para evaluar el desempeño de las partes contratantes en la prestación de servicios con especificaciones técnicas acordadas dentro de los parámetros de los costos proyectados. Se usa también como elemento para las proyecciones de costos futuras.

La estimación inicial de los costos del contrato es de 8,000. La edificación del puente tomará tres años. Un organismo de asistencia ha acordado proveer de fondos hasta por 4,000, que equivalen a la mitad de los costos de construcción estando así especificado en el contrato de construcción.

A fines del Año 1, la estimación de los costos del contrato se incrementa a 8,050. El organismo de asistencia conviene en financiar la mitad de este incremento producido en los costos estimados.

En el Año 2, el gobierno, por consejo del Departamento de Caminos y Carreteras, aprueba una variación que produce costos adicionales estimados en 150. El organismo de asistencia conviene en financiar 50% de esta variación. A fines del Año 2, los costos incurridos incluyen 100 para materiales estándar que se almacenarán en el sitio y se usarán en el Año 3 para terminar el proyecto.

El Departamento de Obras y Servicios determina la etapa de avance del contrato calculando la proporción que los costos incurridos para la parte ejecutada de la obra a la pertinente fecha guardan con los costos totales del contrato más recientemente estimados.

El siguiente es un resumen de los datos financieros del periodo de construcción:

	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Monto inicial del ingreso acordado en el contrato	4,000	4,000	4,000
Variación en el ingreso del contrato	=	<u>100</u>	<u>100</u>
 Total ingreso del contrato	<u>4,000</u>	<u>4,100</u>	<u>4,100</u>
	=====	=====	=====
Costos del contrato incurridos a la fecha	2,093	6,168	8,200
Costos del contrato por terminar	<u>5,957</u>	<u>2,032</u>	=
 Total costos del contrato estimados	8,050	8,200	8,200
Etapa de avance	26%	74%	100%

La etapa de avance para el Año 2 (74%) se determinó excluyendo de los costos del contrato incurridos para la parte ejecutada de la obra a la fecha, los 100 de materiales estándar almacenados en el sitio para ser usados el Año 3.

Los siguientes son los montos de ingreso y gastos del contrato, reconocidos en el estado de gestión financiera de los tres años en referencia:

	A LA FECHA	RECONOCIDO EN AÑOS PRECEDENTES	RECONOCIDO EN AÑO EN CURSO
<u>Año 1</u>			
Ingreso (4,000 x .26)	1,040		1,040
Gastos (8,050 x .26)	<u>2,093</u>		<u>2,093</u>
<u>Año 2</u>			
Ingreso (4,100 x .74)	3,034	1,040	1,994
Gastos (8,200 x .74)	<u>6,068</u>	<u>2,093</u>	<u>3,975</u>
<u>Año 3</u>			
Ingreso (4,100 x 1.00)	4,100	3,034	1,066
Gastos (8,200 x 1.00)	<u>8,200</u>	<u>6,068</u>	<u>2,132</u>

Contratos de Tipo Comercial

El Departamento de Obras y Servicios (el contratista), si bien predominantemente financiado mediante aplicaciones, está facultado a llevar a cabo obras de construcción limitadas de tipo comercial para entidades del sector privado. Con la autorización del Ministerio, el Departamento ha celebrado un contrato de tipo comercial a precio fijo, por 9,000, para construir un puente.

El monto inicial del ingreso acordado en el contrato es de 9,000. La estimación inicial de los costos del contrato hecha por el contratista es de 8,000. Construir el puente llevará tres años.

A fines del Año 1, la estimación del Departamento para los costos del contrato ha aumentado a 8,050.

El Año 2 el cliente aprueba una variación que representa, para el contrato, un aumento de 200 en el ingreso y de 150 por costos adicionales estimados. A fines del Año 2, los costos incurridos incluían 100 por materiales estándar almacenados en el sitio para ser usados el Año 3 para terminar el proyecto.

El Departamento determina la etapa de avance del contrato calculando la proporción que los costos del contrato incurridos para la parte de la obra ejecutada a la fecha guardan con los costos totales del contrato más recientemente estimados. La siguiente es la suma de los datos financieros del periodo de construcción:

	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Monto inicial del ingreso acordado en el contrato	9,000	9,000	9,000
Variación	—	200	200
Total ingreso del contrato	9,000	9,200	9,200
Costos del contrato incurridos a la fecha	2,093	6,168	8,200
Costos del contrato por terminar	5,957	2,032	—
Total costos del contrato estimados	8,050	8,200	8,200
Superávit estimado	950	1,000	1,000
Etapa de avance	26%	74%	00%

La etapa de avance para el Año 2 (74%) se determinó excluyendo de los costos del contrato incurridos para la parte de la obra ejecutada a la fecha, los 100 para materiales estándar almacenados en el sitio para ser usados el Año 3.

Los siguientes son los montos de ingreso, gastos y superávit del contrato, reconocidos en el estado de gestión financiera de los tres años en referencia:

	A LA FECHA	RECONOCIDO EN AÑOS PRECEDENTES	RECONOCIDO EN AÑO EN CURSO
<u>Año 1</u>			
Ingreso (9,000 x .26)	2,340		2,340
Gastos (8,050 x .26)	<u>2,093</u>		<u>2,093</u>
Superávit	<u>247</u>		<u>247</u>
<u>Año 2</u>			
Ingreso (9,200 x .74)	6,808	2,340	4,468
Gastos (8,200 x .74)	<u>6,068</u>	<u>2,093</u>	<u>3,975</u>
Superávit	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
<u>Año 3</u>			
Ingreso (9,200 x 1.00)	9,200	6,808	2,392
Gastos (8,200 x 1.00)	<u>8,200</u>	<u>6,068</u>	<u>2,132</u>
Superávit	<u>1,000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Revelaciones sobre el Contrato

Contratos Financiados mediante Aplicaciones/Asistencia, y Contratos con Recuperación Total del Costo

El Departamento de Obras y Servicios se creó recientemente como entidad destinada a administrar la construcción de edificios y obras viales importantes para otras entidades del gobierno. Predominantemente se financia mediante aplicaciones, pero, con aprobación del Ministro, está facultado a emprender la construcción de proyectos financiados por organismos de asistencia nacionales o internacionales. Tiene su propia capacidad de construcción y puede también sub-contratar. Con aprobación del Ministro, el Departamento puede asimismo emprender obras de construcción de tipo comercial para entidades del sector privado y Empresas Públicas (EP) y, con recuperación total del costo, para hospitales estatales y universidades administradas por el Estado.

El Departamento de Obras y Servicios ha llegado al final de su primer año de operaciones. Todos los costos de contrato en que incurrió han sido pagados en efectivo y todas sus facturas de avance de obra (contra organismos de asistencia que han encargado la obra de construcción) han sido cobradas en efectivo. Durante el ejercicio no se le hizo al Departamento ningún anticipo por obra. Los costos del contrato incurridos por los contratos B y C incluyen el costo de materiales que han sido comprados para el contrato pero que no se han usado en trabajos para el mismo hasta la fecha. Este año no se ha celebrado contratos de tipo comercial (ver, más adelante, ejemplos de contratos de tipo comercial).

- El Contrato A se financia con ingresos provenientes de aplicaciones generales (el contrato no incluye ningún “ingreso del contrato” según lo definido al respecto).

- El Contrato B ha sido celebrado con el Departamento de Educación y el Organismo de Asistencia XX, el cual financia el 50% de los costos de construcción (50% del costo de construcción debe ser reembolsado por las otras partes contratantes y, por tanto, es un “ingreso del contrato”, según lo definido al respecto).
- El Contrato C es totalmente financiado por la Universidad Nacional (los términos del acuerdo especifican que todos los costos del contrato deben ser reembolsados por el fondo de construcciones especiales de la Universidad Nacional. Por tanto, el “ingreso del contrato”, según lo definido al respecto, equivale a los costos del contrato).

La situación de los tres contratos en ejecución a fines del Año 1 es la siguiente:

	Contrato			
	A	B	C	Total
Ingreso del Contrato reconocido de conformidad con el párrafo 30	-	225	350	575
Gastos del Contrato reconocidos de conformidad con el párrafo 30	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>910</u>
Costos del Contrato financiados mediante Aplicaciones	110	225	-	335
Costos del Contrato incurridos en el ejercicio reconocidos como gasto (párrafo 30)	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>910</u>
reconocidos como activo (párrafo 35)	-	60	100	160
Ingreso del Contrato (ver arriba)	-	225	350	575
Facturación de Avance de Obra (párrafo 52)	-	<u>225</u>	<u>330</u>	<u>555</u>
Ingreso del Contrato, No Facturado	-	-	<u>20</u>	<u>20</u>
Anticipos (párrafo 52)	-	-	-	-

Los montos por revelar de conformidad con la Norma son los siguientes:

Ingreso del contrato reconocido como ingreso del ejercicio (párrafo 50(a))	575
Costos del contrato incurridos a la fecha (párrafo 51(a)) (no hay superávit/menos déficit reconocidos)	1,070
Montos brutos adeudados por los clientes del contrato por la obra contratada (determinados de conformidad con el párrafo 54 y presentados como activo de conformidad con el párrafo 53(a))	150

Los montos por revelar de conformidad con los párrafos 51(a) y 53(a) son los siguientes (Nota: el ingreso para el contrato B es de 50% de los costos):

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>Total</u>
Costos del Contrato incurridos	<u>110</u>	<u>510</u>	<u>450</u>	<u>1,070</u>
Facturación de Avance de Obra	<u>0</u>	<u>225</u>	<u>330</u>	<u>555</u>
Adeudado por los Organismos de Asistencia y los Clientes	-	30	120	150

El monto revelado de conformidad con el párrafo 51(a) es el mismo del ejercicio corriente, debido a que las revelaciones tienen relación con el primer año de operación.

Contratos de Tipo Comercial

Dentro del Departamento de Obras y Servicios se ha establecido la División de Obras de Construcción Nacionales para, bajo la dirección y aprobación del Ministro, llevar a cabo obras de construcción de tipo comercial para EP y entidades del sector privado. La División ha llegado al final de su primer año de operaciones. Todos los costos incurridos para el contrato han sido pagados en efectivo y todas las facturas de avance de obra han sido cobradas igualmente en efectivo. Los costos incurridos para los contratos B, C y E incluyen el costo de materiales comprados para el contrato pero aún no usados en la ejecución del mismo hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han dado al contratista anticipos por obra aún no ejecutada.

La situación de los cinco contratos en ejecución al final del Año 1 es la siguiente:

	Contrato					
	A	B	C	D	E	Total
Ingreso del Contrato reconocido de conformidad con el párrafo 30	145	520	380	200	55	1,300
Gastos del Contrato reconocidos de conformidad con el párrafo 30	110	450	350	250	55	1,215
Déficit Previstos reconocidos de conformidad con el párrafo 44	-	-	-	40	30	70
Superávit reconocidos menos déficit reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del Contrato incurridos en el ejercicio	110	510	450	250	100	1,420
Costos del Contrato incurridos Reconocidos como gastos del Contrato, de conformidad con el párrafo 30	110	450	350	250	55	1,215
Costos del Contrato que se relacionan con la actividad futura, reconocidos como un activo de conformidad con el párrafo 35	-	60	100	-	45	205
Ingreso del Contrato (ver arriba)	145	520	380	200	55	1,300
Facturación de Avances de Obra (párrafo 52)	100	520	380	180	55	1,235
Ingreso del Contrato, No Facturado	45	-	-	20	-	65
Anticipos (párrafo 52)	-	80	20	-	25	125

Los montos por revelar de conformidad con la Norma son los siguientes:

Ingreso del contrato reconocido como ingreso del ejercicio (párrafo 50(a))

Costos del contrato incurridos y superávit

Reconocidos (menos déficit reconocidos) a la fecha (párrafo 51(a))

Anticipos recibidos (párrafo 51(b))

Montos brutos adeudados a los clientes por obra contratada - presentados como un pasivo de conformidad con el párrafo 53(b)

Los montos por revelar de conformidad con los párrafos 51(a) 53(a) y 53(b)

se calculan como sigue:

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	Total
Costos del contrato Incurridos	110	510	450	250	100	1,420
Superávit reconocidos Menos Déficit Reconocidos	<u>35</u> 145	<u>70</u> 580	<u>30</u> 480	<u>(90)</u> 160	<u>(30)</u> 70	<u>15</u> 1,435
Facturación de avance de obra	<u>100</u>	<u>520</u>	<u>380</u>	<u>180</u>	<u>55</u>	<u>1,235</u>
Adeudado por los clientes	45	60	100	-	15	220
Adeudado a los clientes	-	-	-	(20)	-	(20)

El monto revelado de conformidad con el párrafo 51(a) es el mismo del ejercicio corriente, debido a que las revelaciones tienen relación con el primer año de operación.

COMPARACIÓN CON LA NIC 11

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

- La NICSP 11 incluye un comentario adicional al de la NIC 11, con el fin de aclarar la aplicabilidad de las pautas normativas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 11 usa, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 11. Los ejemplos más significativos son los términos “entidad”, “ingreso (en su acepción de rentas fiscales o ingreso público)”, y “estado de gestión financiera” en la NICSP 11, siendo “empresa”, “ingreso (en su acepción de rentas generadas por una actividad económica)” y “estado de resultados”, los términos equivalentes usados por la NIC 11.
- La NICSP 11 incluye, en su alcance, acuerdos vinculantes que no tienen la forma de un contrato legal.
- La NICSP 11 incluye, en su alcance, contratos al costo y contratos de tipo no comercial.
- La NICSP 11 aclara que el requerimiento de reconocer el déficit previsto en un contrato inmediatamente después de que se hace probable que los costos de éste excederán a su ingreso total, se aplica sólo a los contratos en los cuales lo que se busca a su inicio es que los costos de los mismos sean totalmente recuperados de las partes contratantes.
- La NICSP 11 incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a contratos de construcción de tipo no comercial.