

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 (revisada en 1993) *Contratos de Construcción* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 11, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 11, *Contratos de Construcción* fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 11 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 11

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
30	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
45	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
57A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
57B	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
58	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

Julio de 2001

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-11
Contratos de Construcción	5-10
Contratista	11
Combinación y segmentación de los contratos de construcción	12-15
Ingresos del contrato	16-22
Costos del contrato	23-29
Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato	30-43
Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) del periodo esperados	44-48
Cambios en las estimaciones	49
Información a revelar	50-56
Fecha de vigencia	57-58
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 11	

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 11, *Contratos de Construcción* está contenida en los párrafos 1–58. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 11 debe ser entendida en el contexto de su objetivo el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos 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 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 períodos contables.

En muchas jurisdicciones, los contratos de construcción firmados por las entidades del Sector Público no especifican una cantidad de ingresos en el contrato. Más bien, se pueden proporcionar fondos para financiar estos contratos mediante una asignación o similar distribución de los ingresos del gobierno general, o mediante ayudas o subvenciones. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es (a) la asignación de los costos de construcción al período correspondiente en que se ejecutan los trabajos de construcción y (b) el reconocimiento de los gastos vinculados a estos costos.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción realizados por las entidades del sector público pueden establecerse, sobre la base de criterios comerciales o no comerciales, de recuperación a costo completo o parcial. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es la asignación tanto de los ingresos del contrato como de los costos del contrato a los correspondientes períodos en que se ejecutan los trabajos de construcción.

Alcance

1. **Un contratista que elabora y presenta estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma de Contabilidad para la contabilización de los contratos de construcción.**
2. [Eliminado]
3. [Eliminado]

Definiciones

4. **Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Contrato de construcción (Construction contract) es un contrato, o un acuerdo vinculante similar, específico para la fabricación de un activo o

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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.

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

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 o 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, si procede.

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

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

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. Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:
 - (a) Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectónicos, y
 - (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del ambiente 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

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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 los efectos de esta Norma. Algunos de estos acuerdos vinculantes pueden ser: una Orden ministerial, una decisión del Consejo o Gabinete 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 los ingresos y los gastos.
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 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 una asignación general u otras distribuciones de fondos del gobierno general, o desde una propuesta general de subvenciones corrientes de terceros o de otros organismos públicos para el contratista. Este tipo de contrato se clasifica como: contratos de precio fijo a los 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

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

un contratista general o principal, un subcontractista de un contratista principal o un director de construcción.

Combinación 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 juntar un grupo 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 presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;**
 - (b) **cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y**
 - (c) **pueden ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.**
14. **Un grupo de contratos, con uno o más clientes, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:**
 - (a) **el grupo de contratos se negocia como un único paquete;**
 - (b) **los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios 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 del contrato

16. **Los ingresos del contrato deben comprender:**
 - (a) **el importe inicial del ingreso 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; y**
 - (ii) **siempre que sean susceptibles de medición fiable.**
17. Los ingresos 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 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 puede no establecerse en el contrato. En su lugar, puede ser necesario hacer una estimación coherente con los términos y cláusulas del contrato, por ejemplo, en base al costo previsto durante la duración del mismo.
18. Además, los ingresos 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 del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
 - (b) el importe de ingresos 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 procedentes de un contrato puede disminuir como 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 del contrato aumentan o disminuyen cuando el número de unidades de obra se modifica al alza o a la baja respectivamente.
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 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 del contrato cuando:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

- (a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos que surgen de la modificación; y
 - (b) la cuantía del ingreso puede ser medido 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. 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 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 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 procedentes del contrato cuando:
- (a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepongan; 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 financieras para determinar si cumplen la definición y los criterios de reconocimiento de ingresos para el contratista bajo los términos del contrato. Los importes que cumplen la definición y criterios de reconocimiento de los ingresos deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de ingresos del contrato. Tales importes también deben ser reconocidos como costos del contrato (véase el párrafo 25). Las entidades financieras pueden ser las agencias de ayuda nacional e internacional y los bancos multilaterales y bilaterales de desarrollo.

Costos del contrato

23. **Los costos del contrato deben comprender:**

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

- (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 garantías, incluyendo los costos esperados de las garantías; y
 - (h) reclamaciones de terceros.
- Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los del contrato, por ejemplo los ingresos 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 tercera partes tales como entidades financieras, 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 tercera partes tales como entidades financieras que coincidan con la definición de ingreso deberían ser contabilizados por el contratista del mismo modo que otros ingresos 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:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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

Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden 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 Préstamos*.

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 ociosidad de los activos 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 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

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato

30. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad¹, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingresos o gastos respectivamente, con referencia al estado de terminación de la actividad contractual a la fecha de presentación. Cualquier resultado negativo (desahorro) del periodo esperado por causa del contrato de construcción debe ser reconocido inmediatamente como un gasto, de acuerdo con 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 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 presentación, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad; y
 - (d) los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.
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 entidad 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.

¹

La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

33. El reconocimiento de ingresos y gastos con referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Según este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos, de los gastos y del resultado (ahorro o desahorro) del periodo 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. Según el método del porcentaje de terminación, los ingresos 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 mismo serán recuperados por completo por las partes, todo exceso esperado de los costos totales del contrato sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto 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 procedentes del contrato, e incorporada al estado de rendimiento financiero, el saldo incobrable o la partida 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 del contrato.
37. Una entidad es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:
 - (a) los derechos ejecutables 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, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos.

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

38. El grado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad utilizará el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir:
 - (a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
 - (b) la inspección de los trabajos ejecutados; o
 - (c) la proporción física del contrato total ejecutada.Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.
39. Cuando se determina el grado de realización 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 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 negativo (desahorro) del periodo esperado por causa del contrato de construcción debe ser reconocido inmediatamente como un gasto, de acuerdo con el párrafo 44.

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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 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 (ahorro o desahorro) del periodo. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato, se reconocerá inmediatamente como gasto, 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 reconocerán como un gasto inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que tal recuperabilidad puede no ser probable, y en las que los costos del contrato pueden necesitar reconocerse de inmediato como gasto, incluyen contratos donde:
 - (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
 - (b) la terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
 - (c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
 - (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
 - (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato o las obligaciones que se derivan del mismo.
43. **Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse de acuerdo con el párrafo 30, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 40.**

Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) del periodo 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 totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como gasto.**

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

45. Las entidades del sector público pueden llevar a cabo contratos de construcción que especifiquen que el ingreso 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 entidades comerciales del sector público 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 negativo (desahorro) del periodo 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 financieradoras) 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 negativo (desahorro) del periodo, según el párrafo 44, los ingresos del contrato y el total de costos pueden incluir pagos hechos directamente a los subcontratistas por terceras partes (entidades financieradoras) de acuerdo con los párrafos 22 y 25.
48. La cuantía de este resultado negativo (desahorro) del periodo 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 los resultados positivos (ahorros) del periodo que se esperan 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 y costos totales hasta la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*) Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos 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. Una entidad revelará:

- (a) el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- (b) los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo; y
- (c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

51. Una 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 resultados positivos (ahorro) del periodo [menos los resultados negativos (desahorro) del periodo 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 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 rectificados. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

53. Una entidad presentará:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

- (a) los activos que representen cantidades, en términos brutos, adeudadas por los clientes por causa de contratos de construcción; y
- (b) los pasivos que representen cantidades en términos brutos, adeudadas 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) los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero; menos
- (b) la suma de los resultados negativos (desahorro) del periodo 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 resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) del periodo 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 resultados positivos (ahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero; menos
- (b) la suma de los resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos 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 resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos].
56. Las guías generales sobre información a revelar sobre activos y pasivos contingentes se encuentran en la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

57. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.

- 57A. El párrafo 58 fue modificado por la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.
- 57B. La *Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016 eliminó los párrafos 2 y 3 y modificó el párrafo 45. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.
58. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 11, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 11 como resultado de Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB emitida en 2016

FC1. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencia a todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término "EP" por el término " entidades comerciales del sector público, cuando procede; e
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las Conclusiones de la NICSP 1.

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

Esta guía acompaña a la NICSP 11, pero no es parte de la misma.

Información a revelar sobre políticas contables

- GI1. 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 comerciales del sector público y entidades del sector privado, y para llevar a cabo contratos de recuperación total de costos con ciertos hospitales y universidades públicas.

Contratos no comerciales

- GI2 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.
- GI3 Los ingresos 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

- GI4. Los ingresos derivados de los contratos de construcción a precio fijo, se reconocen como tales 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.
- GI5 Los ingresos de los contratos de construcción de margen sobre el costo o basados en el costo se reconocen como tales 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.

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

La determinación de los ingresos y gastos del contrato

- GI6. 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 y gastos (ver párrafos 30 a 43 de esta Norma).

Contratos no comerciales

- GI7 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 dato de entrada para valorar el rendimiento de la parte del contrato que debe cumplir con las especificaciones técnicas dentro de los parámetros de costos. Se usa también como dato de entrada para realizar las proyecciones futuras de costos.
- GI8 La estimación inicial de los costos del contrato es de 8.000. La construcción del puente llevará tres años. Una agencia de ayuda accede a financiar 4.000, la mitad de los costos del contrato, lo cual queda especificado en el contrato.
- GI9. Al final del año 1, la estimación de los costos del contrato aumentó a 8.050. La agencia de ayuda accede a financiar la mitad del incremento en los costos estimados.
- GI10. En el año 2 el gobierno, por consejo del Departamento de Carreteras y Autopistas, aprueba una modificación que da lugar a unos costos de contrato adicionales estimados de 150. La agencia de ayuda acuerda financiar el 50% de esta modificación. Al final del año 2, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en el año 3 para la terminación del proyecto.
- GI11. 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.
- GI12. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	4.000	4.000	4.000
Variación	a	100	100
Total ingresos del contrato	<u>4.000</u>	<u>4.100</u>	<u>4.100</u>
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	a
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Grado de realización	26%	74%	100%

- GI13. 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.
- GI14. Las cantidades de ingresos y gastos llevados al estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

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

Contratos comerciales

- GI15. El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista), financiado fundamentalmente mediante apropiaciones autorizadas 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 de 9.000 para la construcción de un puente.
- GI16. La cantidad de ingreso inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La construcción del puente llevará tres años.

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

- GI17. Al final del año 1, el Departamento estima que los costos totales del contrato han subido hasta 8.050.
- GI18. En el año 2, el cliente aprueba una modificación que representa un incremento en los ingresos del contrato de 200 y unos costos del contrato adicionales estimados de 150. Al final del año 2, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para a ser usados en el año 3 para la terminación del proyecto.
- GI19. 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:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Variación	a	200	200
Total ingresos del contrato	<u>9.000</u>	<u>9.200</u>	<u>9.200</u>
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	a
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Resultado positivo (ahorro) del periodo estimado	950	1.000	1.000
Grado de realización	26%	74%	100%

- GI20. 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.
- GI21. Las cantidades de ingresos, gastos y resultados positivos (ahorros) del periodo reconocidos en el estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

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

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Información a revelar sobre el contrato

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

GI22. El Departamento de Trabajos y Servicios ha sido creado recientemente como una entidad que gestiona la construcción de la mayoría de edificios y carreteras para otras entidades gubernamentales. Está financiado principalmente por asignaciones 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 comerciales del sector público y entidades del sector privado, así como en régimen de recuperación total de costos para hospitales y universidades públicas.

GI23. El Departamento de Trabajos y Servicios ha finalizado su primer ejercicio de operaciones. Todos sus costos contractuales incurridos han sido pagados 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 del presupuesto de ingresos general. (El contrato no incluye "ingresos del contrato" como tales).
- El contrato B se lleva a cabo con el Departamento de Educación y la Agencia de Ayuda XX que financia el 50% de los costos de construcción. (el 50% de los costos del contrato es reembolsable por las partes y por ello pueden considerarse como "ingresos del contrato".)
- El contrato C está totalmente financiado por la Universidad Nacional. (Los términos de los acuerdos especifican que todos los costos del contrato son reembolsables por la Universidad Nacional del fondo para grandes construcciones de la Universidad. Por lo tanto, los "ingresos del contrato" se definen igual que los costos del contrato).

GI24. El estado de los tres contratos en curso, al final del Año 1, es el siguiente:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

	Contrato			
	A	B	C	Total
Ingresos del contrato reconocidos según el párrafo 30	a	225	350	575
Gastos del contrato reconocidos según el párrafo 30	110	450	350	910
Costos del contrato financiados mediante asignación	110	225	a	335
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	1.070
– reconocidos como gastos (párrafo 30)	110	450	350	910
– reconocidos como activos (párrafo 35)	a	60	100	160
Ingresos del contrato (véase arriba)	a	225	350	575
Certificaciones a cuenta (párrafo 52)	a	225	330	555
Ingresos del contrato no certificados	a	a	20	20
Anticipos (párrafo 52)	a	a	a	a

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

Ingresos 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 positivos (ahorro) del periodo reconocidos menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos]	1.070
Saldo bruto adeudado por los clientes del contrato por el trabajo ejecutado [determinado de acuerdo con el párrafo 54 y presentado entre los activos de acuerdo con el párrafo 53(a)]	150

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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

	A	B	C	Total
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	1.070
Certificaciones	0	225	330	555
Adeudado por agencias de ayuda y clientes	a	30	120	150

GI25. 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

GI26. La División Nacional de Trabajos de Construcción ha sido establecida dentro del Departamento de Trabajos y Servicios para encargarse de los trabajos de construcción de base comercial para las entidades comerciales del sector público 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 incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

GI27. El estado de los cinco contratos en curso, al final del Año 1, es como sigue:

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

	Contrato					
	A	B	C	D	E	Total
Ingresos 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
Resultados negativos (desahorro) del periodo esperados reconocidos según el párrafo 44	a	a	a	40	30	70
Resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420
Costos del contrato incurridos reconocidos como gastos del contrato en el periodo de 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	a	60	100	a	45	205
Ingresos del contrato (véase arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones (párrafo 52)	100	520	380	180	55	1.235
Ingresos del contrato no certificados	45	a	a	20	a	65
Anticipos (párrafo 52)	a	80	20	a	25	125

Los importes y saldos que deben presentarse, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el periodo [párrafo 50(a)]	1.300
---	-------

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Costos incurridos en el contrato y resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos [menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos hasta la fecha (párrafo 51(a)] 1.435

Anticipos recibidos [párrafo 51(b)] 125

Importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado – presentado como un activo, de acuerdo con el párrafo 53(a) 220

Importe bruto adeudado a los clientes por el trabajo del contrato – presentado como un activo de acuerdo con el párrafo 53(b) (20)

Los importes a revelar, de acuerdo con los párrafos 51(a), 53(a) y 53(b) han sido calculados como sigue:

	A	B	C	D	E	Total
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	250	100	1.420
Resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos	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	a	a	a	(20)	–	(20)

GI28. 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 la NIC 11

La NICSP 11 *Contratos de Construcción* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la 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 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. El ejemplo más significativo es el uso de los términos "ingreso" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y "estado de rendimiento financiero" en la NICSP 11. Los términos equivalentes en la NIC 11 son "ingresos" y "estado de resultados".
- 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 negativos (desahorro) del periodo 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 de los mismos 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.