

CONTABILIZACION DE CONTRATOS DE CONSTRUCCION

INTRODUCCION

1. Este boletín trata sobre la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros contratistas.
2. Para los fines de este Boletín, un contrato de construcción es aquel relativo a la construcción de un activo o de una combinación de activos. Como ejemplo de las actividades cubiertas por tales contratos pueden mencionarse la construcción de puentes, represas, barcos, edificios y piezas complejas de equipos.
3. El aspecto que caracteriza a los contratos de construcción cubiertos por este Boletín, es el hecho de que el inicio de la actividad del contrato y la terminación de esa actividad ocurren en períodos contables diferentes.
4. Los contratos para el suministro de servicios quedan dentro del área de este Boletín, en tanto se relacionen directamente con el contrato para la construcción de un activo. Como ejemplo se pueden mencionar los contratos de servicios de directores de proyectos, de arquitectos y de servicios de ingeniería técnica, relacionados con la construcción de un activo.
5. El principal problema relativo a la contabilización de los contratos de construcción, es la distribución de los ingresos y costos relacionados, entre períodos contables, a través del tiempo de duración del contrato.

TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUCCION

6. Los contratos de construcción se formulan de varias maneras. Sin embargo, se pueden distinguir dos tipos básicos:
 - a) Contrato a precio fijo (obra vendida o llave en mano), en el cual el contratista conviene un precio fijo para el contrato, en algunos casos sujeto a cláusulas de reajustes de precios por inflación y premios o castigos por cumplimiento o incumplimiento.
 - b) Contrato a base de costos más honorarios (por administración), en el cual el contratista recibe el reembolso de los costos permisibles definidos en el contrato, efectuados por cuenta del cliente, más un porcentaje de estos costos o un honorario fijo.

Ambos tipos de contrato quedan dentro del alcance de este Boletín.

ALTERNATIVAS DE CONTABILIZACION DE LOS COSTOS E INGRESOS DE CONTRATOS DE CONSTRUCCION.

7. Los dos métodos de contabilización de contratos que generalmente usan los contratistas son el método del "grado de avance" y el método de "contrato terminado".

8. Bajo el método del grado de avance, se da reconocimiento a la parte de los ingresos totales que se encuentran devengados a medida que progresa la actividad del contrato. Estos ingresos devengados y los costos incurridos hasta el grado de avance presente se registran en cuentas de resultado.

9. Bajo el método de contrato terminado se da reconocimiento a los ingresos devengados sólo cuando el contrato está total o prácticamente terminado; esto es, cuando sólo queda por ejecutar una parte ínfima de trabajo, sin considerar el trabajo que se pueda derivar de cláusulas de garantía. Los costos, los estados de pago cobrados y los anticipos recibidos, se acumulan durante el curso del contrato sin dar reconocimiento a utilidad alguna, hasta que la actividad del contrato haya sido prácticamente concluída.

10. En ambos métodos se registran provisiones cuando se espera incurrir una pérdida en el contrato.

11. El tiempo total que debe considerarse para identificar los costos atribuibles a un contrato, es aquel que comienza con la firma del mismo y concluye cuando éste está prácticamente terminado.

12. Por lo tanto, los costos incurridos por el contratista antes de obtener el contrato se tratan usualmente como gastos del período en que se incurren. Sin embargo, si los costos atribuibles a la obtención del contrato pueden identificarse separadamente y existe una clara indicación de que el contrato será celebrado, a menudo se tratan esos costos como aplicables al contrato y se difieren. En la práctica, algunas veces se difieren los costos hasta que se aclare si el contrato se obtiene o no.

13. Los costos atribuibles a un contrato también incluyen los que se espera incurrir en cumplimiento de cláusulas de garantía de la obra, para los cuales se hace provisión cuando pueden estimarse con exactitud razonable.

14. Los costos en que incurre una empresa que lleva a cabo contratos de construcción pueden dividirse:

a) Costos que se relacionan directamente con un contrato específico (costos directos e indirectos del contrato);

b) Costos que pueden atribuirse a la actividad contractual en general y pueden asignarse a contratos específicos (costos distribuibles);

c) Costos que se relacionan con las actividades de la empresa en general, o relativos a la actividad contractual, pero que no pueden asignarse a contratos específicos (gastos generales del contratista).

15. Algunos ejemplos de costos directamente relacionados con un contrato específico son:

- a) Costos de mano de obra en el lugar de la construcción, incluyendo supervisión;
- b) Materiales usados para la construcción proyectada;
- c) Depreciación de la planta y equipos usados en un contrato:
- d) Costos de traslado de la planta y equipos al y del sitio de la construcción.
- e) Arriendos de equipos de terceros.

16. Entre los costos atribuibles a la actividad contractual en general y que pueden asignarse por distribución a contratos específicos, se incluyen los siguientes ejemplos:

- a) Seguros;
- b) Asistencia Técnica;
- c) Energía – Agua

17. Algunos ejemplos de costos relativos a las actividades generales de la empresa, o que pueden relacionarse con la actividad contractual pero que no son asignables a contratos específicos, incluyen:

- a) Gastos generales de administración y ventas;
- b) Costos de financiamiento;
- c) Gastos de investigación y desarrollo;
- d) Depreciación de planta y equipos ociosos que no se usan en un contrato en particular.

18. Los costos a los que se refiere el párrafo anterior, usualmente se excluyen de los costos acumulables a un contrato, porque no se relacionan con el trabajo para que un contrato específico llegue a su etapa actual de terminación. Sin embargo, en algunas circunstancias hay gastos generales de administración, gastos de desarrollo y costos de financiamiento, que son específicamente atribuibles a un contrato en particular, porque se han incurrido mayoritariamente para la ejecución de ese contrato y, en estos casos, se les incluye a veces como parte de los costos acumulados al contrato.

BASE PARA DAR RECONOCIMIENTO A LOS INGRESOS DERIVADOS DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION.

Método del grado de avance

19. Conforme al método del grado de avance, el importe de los ingresos a los que se da reconocimiento, se determina de acuerdo con la etapa de ejecución en que se encuentra el contrato a fin de cada período contable. La ventaja de este método de contabilizar los ingresos del contrato, es que refleje la utilidad en el período contable durante el cual se llevó a cabo la actividad generadora de tal utilidad.

20. El grado de avance usado para determinar los ingresos a los que se da reconocimiento en los estados financieros, puede determinarse de varias maneras; por ejemplo, calculando la proporción que guardan los costos incurridos hasta la fecha en relación con una estimación actualizada de los costos que se espera incurrir en el contrato, por inspecciones técnicas que miden el grado de avance físico de la obra, o por una combinación de ambos procedimientos.

21. Si el método del grado de avance se aplica calculando la proporción que los costos incurridos representan del total de costos del contrato, según la más reciente estimación, puede ser necesario hacer ajustes con el fin de incluir aquellos costos que reflejen el trabajo ejecutado. Los siguientes son ejemplos de partidas que pueden necesitar ajustes:

a) Los costos de materiales comprados para el contrato que no han sido aún instalados o usados en su ejecución;

b) Pagos subcontratistas, hasta el grado en que no reflejen la cantidad de trabajo subcontratado ya ejecutado.

22. La aplicación del método del grado de avance está sujeta a un riesgo de error al hacer las estimaciones. Por esta razón, no se da reconocimiento en los estados financieros a una utilidad, a menos que el resultado final del contrato pueda estimarse con seguridad razonable. Si el resultado final no puede ser estimado de manera confiable, no se debe usar el método del grado de avance.

23. En el caso de contratos a precio fijo, las condiciones que usualmente proporcionan este grado de confiabilidad son:

a) Que se puedan estimar los ingresos totales por recibir en relación con el contrato;

b) Que tanto los costos para terminar el contrato como la etapa de ejecución terminada a la fecha de los estados financieros, puedan estimarse con seguridad razonable, y

c) Que los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados, de tal forma que la experiencia real pueda compararse con estimaciones previas.

24. En el caso de contratos por administración, a base, de costos más honorarios, las condiciones que usualmente proporcionan este grado de confiabilidad son:

a) Que los costos específicamente reembolsables puedan ser claramente identificados con el contrato, y

b) Que puedan estimarse confiablemente los costos distintos a los específicamente reembolsables de acuerdo con el contrato, a fin de comparar los honorarios totales que se espera recibir con los costos no reembolsables que se espera incurrir. Esto permitirá estimar el resultado final que dejará la obra.

25. Los estados de pago cobrados y los anticipos recibidos de los clientes, no reflejan necesariamente el grado de avance y, por lo tanto, no pueden tratarse como un equivalente de los ingresos devengados.

MÉTODO DE CONTRATO TERMINADO

26. La principal ventaja del método de contrato terminado es que se basa en los resultados determinados al concluirse total o substancialmente la ejecución del contrato, en lugar de basarse en estimaciones que pueden necesitar ajustes posteriores resultantes de costos imprevistos y posibles pérdidas. Por lo tanto, se reduce al mínimo el riesgo de dar reconocimiento a utilidades que puedan no haber sido vengadas.

27. La principal desventaja del método de contrato terminado es que las utilidades determinadas periódicamente no reflejan el nivel de actividad en los contratos durante el período. Por ejemplo, cuando en un período contable se terminan algunos contratos importantes, pero en el período anterior no concluyó ninguno y tampoco habrá terminaciones en el período posterior, el nivel de utilidades determinadas puede ser errático, a pesar de que la actividad en contratos haya sido relativamente constante a través de esos períodos. Aún cuando regularmente se terminen numerosos contratos en cada período contable, y la utilidad reportada pueda parecer un reflejo de la actividad en contratos, hay un continuo intervalo de retraso entre el período en que se ejecuta el trabajo y aquél en que se da reconocimiento a los ingresos respectivos.

OPINIÓN

28. Al contabilizar en los estados financieros los contratos de construcción deber usarse, ya sea, el método del grado de avance o el método de contrato terminado.

29. El método del grado de avance puede adoptarse solamente si se cumplen las condiciones establecidas en los párrafos 23 y 24.

30. Se puede utilizar simultáneamente ambos métodos para tipos diferentes de contratos. No obstante, cuando se adopta un método para un contrato en particular, todos los otros contratos que reúnan las mismas o similares condiciones deben contabilizarse por igual método.

31. El método de contabilización elegido y los criterios considerados al seleccionar ese método representan una política de contabilidad que debe aplicarse consistentemente.

32. Si se cambia el método de contabilización utilizado para los contratos de construcción debe revelarse, en una nota en los estados financieros, el efecto del cambio y las razones para efectuarlo. Si el cambio es del método del grado de avance al método de contrato terminado, puede no ser factible la cuantificación del efecto total del cambio en el período contable en curso. En tales casos, para los contratos que se encontraban en proceso al inicio del período contable, debe revelarse el monto de las utilidades que se reconocieron en años anteriores. En ningún caso deberá aplicarse el cambio en forma retroactiva a ejercicios anteriores.

Provisión para Pérdidas Predecibles

33. Cuando las estimaciones actuales de los costos e ingresos totales de un contrato indican que se incurrirá en una pérdida, se debe hacer una provisión por la pérdida total en el contrato, sin importar el monto del trabajo ejecutado ni el método elegido para su contabilización. Aún cuando las pérdidas previsibles excedan los costos del trabajo ejecutado hasta la fecha, de todos modos se debe registrar la provisión por la pérdida total que se estima incurrir en el contrato.

34. En caso de que un contrato sea de tal magnitud que pueda esperarse que absorba una parte considerable de la capacidad de la empresa por un período importante, los costos indirectos incurridos durante el período de la ejecución del contrato se deben considerar como directamente atribuibles al mismo e incluirse en el cálculo de la provisión para pérdida predecibles sobre dicho contrato.

35. Si se requiere efectuar una provisión para pérdida, el valor de tal provisión se determina sin considerar:

a) Si el trabajo del contrato ha comenzado o no.

b) El grado de avance de la actividad del contrato; o

c) El monto de las utilidades que se espera obtener en otros contratos no relacionados.

RECLAMACIONES Y VARIACIONES QUE SURGEN BAJO CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN.

36. Los montos por cobrar ocasionados por reclamos presentados por el contratista o por variaciones en el trabajo contratado, se registran como ingresos sobre la base del método utilizado para contabilizar el contrato respectivo, solamente si han sido aceptados por el cliente y hasta el grado en que el contratista tenga evidencia de la aceptación del monto por cobrar.

37. Los reclamos o sanciones que deba pagar el contratista, que provengan de demoras para terminar el trabajo o de otras causas contempladas en el contrato, deben considerarse como costos atribuibles al contrato, para efectos de determinar el resultado final que generará el mismo, el cual deberá ser reconocido según sea el método utilizado para contabilizar el contrato. Los reclamos de naturaleza contingente se deben tratar de acuerdo con el Boletín Técnico N° 6.

COSTOS INCURRIDOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES

38. Todos los costos incurridos en un contrato de construcción se deben registrar en la cuenta de activo correspondiente y los anticipos recibidos en una cuenta de pasivo, la que se debitará en la medida que éstos se apliquen en los estados de pago. La citada cuenta de activo deberá clasificarse en el corto o largo plazo (otros activos), según sea su período de realización (su cobro y/o aplicación anticipada).

39. Los estados de pago se deben registrar como cuentas por cobrar con abono a una cuenta complementaria del activo, si se desea mantener la información de los costos acumulados de la obra, o bien con abono directo a la cuenta de activo señalada en el párrafo 38.

40. Los anticipos recibidos por contratos de construcción, que de acuerdo a los términos contractuales corresponda aplicar a estados de pago por cobrar en el corto plazo, se deben

presentar deduciendo las cuentas por cobrar citadas en el párrafo 39. Si el total de los anticipos recibidos excede el saldo de las citadas cuentas por cobrar, el remanente deberá presentarse deduciendo el saldo de corto plazo de la cuenta del activo referida en el párrafo 38. El exceso de anticipos de anticipos, si aún lo hubiere, deberá clasificarse en el pasivo a corto plazo.

41. Los anticipos recibidos por contratos de construcción, que de acuerdo a los términos contractuales corresponda aplicar a estados de pago a descontar en el largo plazo, se deben presentar deduciendo las correspondientes cuentas por cobrar del largo plazo, se existieran; el exceso de anticipos, si lo hubiere, deberá deducirse del saldo de la cuenta de activo de largo plazo señalada en el párrafo 38. Si aún existe un exceso de anticipo, deberá clasificarse como pasivo a largo plazo.

42. Las retenciones efectuadas al contratista en los estados de pago, de acuerdo a los términos del contrato, representan para éste una cuenta por cobrar. Esta se clasificará en el corto o largo plazo según corresponda y deberá presentarse separadamente de los anticipos recibidos del contratante.

Revelación

43. En los estados financieros deberán hacerse, como mínimo, las siguientes revelaciones:

a) El método de contabilización que se ha adoptado respecto de los contratos. Si se están utilizando ambos métodos, deberá darse a conocer separadamente los montos significativos atribuibles a contratos contabilizados según cada método.

b) Cuando se use el método del grado de avance, se debe indicar las técnicas aplicadas para medir el progreso en la actividad del contrato.

c) En el caso que se efectúe un cambio en el método de contabilización de un contrato, deberá darse a conocer su efecto en la forma descrita en el párrafo 32.

d) De existir controversias de importancia, reclamos no registrados u otras contingencias relacionadas con los contratos deberá exponerse la naturaleza de los mismos y los importes involucrados.

e) Respecto de los contratos de largo plazo de montos significativos, se debe presentar una descripción de los riesgos y compromisos poco usuales y de importancia, y cualquier cláusula significativa sobre incentivos, penalidades, ajustes por contingencias especificadas y por financiamiento.

f) Si se han efectuado provisiones importantes para pérdidas o ajustes anormales de contratos por incentivos, penalidades u otros, se debe indicar la naturaleza de los mismos, su saldo al cierre del ejercicio y los importes debitados a resultados en el período.

g) Si existen contratos de importancia rescindidos parcial o totalmente en el período, o con probabilidad que lo sean en el futuro, se debe indicar el efecto que ello implica sobre los resultados de operaciones de la entidad, tanto del período actual como de períodos futuros.