

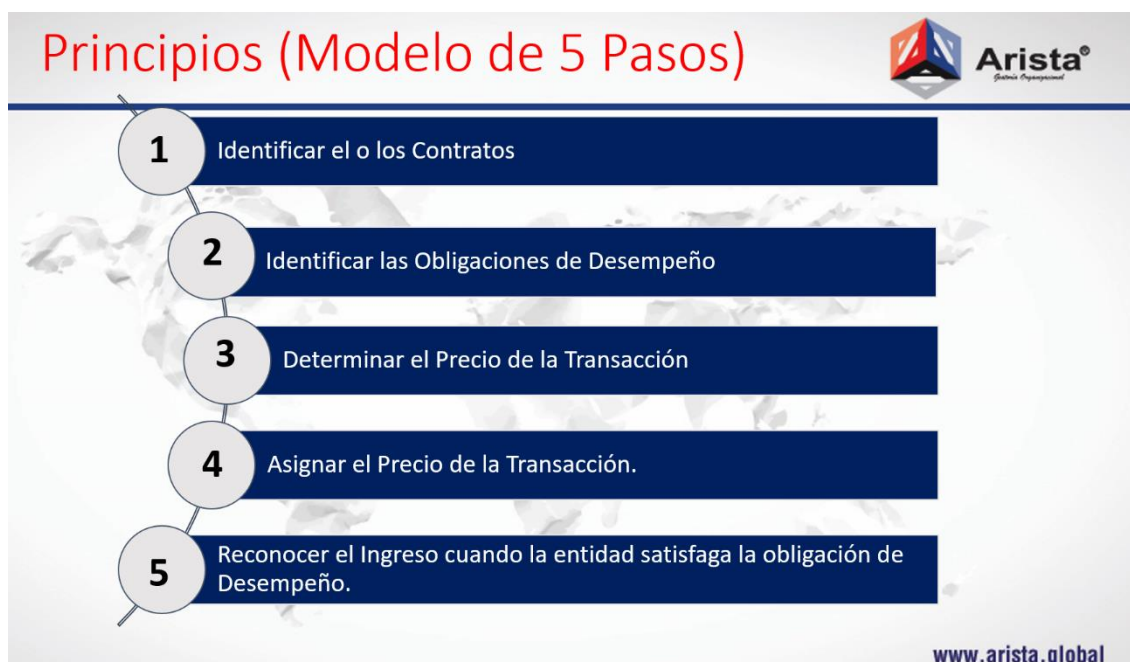
NIIF 15 – Contratos de Construcción

Desde que se emitió la nueva norma de ingresos, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2018, la NIC 11 se reemplazó, ya que NO se aplica. Bajo la nueva NIIF 15, el contrato de construcción se trata exactamente de la misma manera que cualquier otro contrato con los clientes.

El presente artículo se orienta cómo debe contabilizar los contratos de construcción según la NIIF 15.

¿Qué dicen las reglas?

La NIIF 15 prescribe el *modelo de 5 pasos* para el reconocimiento de ingresos.



Los contratos de construcción que aplicaron anteriormente la NIC 11, deben ahora seguir exactamente estos 5 pasos según la NIIF 15.

Ejemplo: Contrato de construcción bajo NIIF 15

La empresa de construcción TEAN firma un contrato en junio de 20X1 para reparación de un edificio e instalar nuevas ventanas decorativas. El precio total del contrato es de 12.000.

Los costos totales previstos del contrato son:

- 6.000 para ventanas (compradas a proveedores externos);
- 4.000 para mano de obra, materiales y otros costos relacionados con el proyecto.

A 31 de diciembre de 20X1:

- TEAN entregó las ventanas al cliente, aunque la instalación no se ha completado. Sin embargo, el cliente obtuvo el control de las ventanas.
- Otros gastos incurridos al 31 de diciembre fueron de 1.000, justo antes del fin de año, el cliente realizó el primer pago de 8.000.

¿Cómo debería TEAN reconocer el ingreso en este contrato al 31 de diciembre de 20X1 en línea con la NIIF 15?

1

Identificar el o los Contratos

Es muy claro, existe un acuerdo contractual explícito entre TEAN y un cliente.

2**Identificar las Obligaciones de Desempeño**

Se debe identificar no solo los bienes y servicios individuales comprometidos en el contrato, sino también determinar *si son distintos o no*.

Si los bienes y servicios no son distintos, no pueden proporcionarse uno sin el otro (esto es una explicación muy simplificada) y, por lo tanto, deben tratarse como **UNA obligación única de desempeño**.

Según la evaluación de TEAN, los servicios de reparación, las ventanas y la instalación de ventanas son UNA obligación única de desempeño.

La mayoría de los contratos de construcción contendrán UNA SOLA obligación de desempeño, porque el contrato consistiría en construir algo para el cliente y se negociará como un paquete completo en el que el cliente no tiene otra opción que obtener el paquete completo del proveedor.

En ciertas ocasiones no es así y se tendrá DOS o más obligaciones de desempeño allí.

3**Determinar el Precio de la Transacción**

El precio de la transacción en el contrato de TEAN es de 12.000

Esto está claro, pero en realidad, puede haber cierta **variabilidad** involucrada, como multas o bonificaciones de rendimiento.

Debe tener en cuenta estas estimaciones, también en función de su probabilidad.

4 Asignar el Precio de la Transacción.

Esto es muy fácil aquí, porque según lo evaluado por TEAN en el paso 2, solo hay UNA única obligación de desempeño y, por lo tanto, todo el precio de la transacción se asigna a esta única obligación.

Si hubiera habido más de una obligación de desempeño, entonces TEAN tendría que asignarles el precio de la transacción en función de *sus precios de venta independientes*.

5 Reconocer el Ingreso cuando la entidad satisfaga la obligación de Desempeño.

Debe recordar que la obligación de desempeño puede ser satisfecha ya sea:

- En el punto del tiempo; o
- A través del tiempo.

La norma NIIF 15 enumera algunos criterios cuando una obligación de desempeño se cumple a lo *largo del tiempo*:

- El cliente recibe y consume simultáneamente conforme la entidad lo desarrolla;
- El cliente controla el activo mejorado o creado por la entidad;
- La entidad NO crea un activo con un uso alternativo y tiene un derecho exigible de pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Si cumple solo uno de estos criterios, la obligación de desempeño se cumple con el tiempo.

En la mayoría de los contratos de construcción, las obligaciones de desempeño se cumplen a lo largo del tiempo y NO en el momento (aunque pueden existir excepciones).

En este caso, debe reconocer los ingresos en función del *progreso hacia la finalización*.

¿Cómo medir el progreso hacia la finalización?

Puede utilizar *los métodos de recursos o producto* para medir el progreso hacia la finalización.

TEAN utiliza el método de recursos, es decir, basado en los *costos incurridos hasta la fecha*.

Debemos considerar un factor significativamente específico, especialmente para los contratos de construcción:

Puede que *no haya una relación directa entre los recursos y la transferencia del control de bienes o servicios* a un cliente.

Por lo tanto, debe excluir los efectos de cualquier entrada del método de recursos que no represente su desempeño en la transferencia del control de bienes o servicios al cliente (par. B19 de la NIIF 15).

TEAN cree que los costos de las ventanas son un elemento importante dentro de los costos totales, e incluir estos costos para medir el progreso hasta su finalización no sería apropiado, ya que ciertamente exageraría el desempeño de TEAN.

La razón es que las ventanas se compran a un tercero y la transferencia de ventanas al cliente no tiene relación directa con el trabajo del otro ABC.

Por lo tanto, el progreso hacia la finalización se medirá *excluyendo el costo de las ventanas*.

Considerando, que también debe aplicar el porcentaje de finalización resultante a los ingresos, excluyendo ventanas, ¡solo para la consistencia!

Vamos a medir el progreso hacia la finalización:

- Costos totales excluyendo ventanas: 4.000
- Gastos incurridos hasta la fecha, excluyendo ventanas: 1.000
- Progreso hasta el final: $1.000 / 4.000 = 25\%$
- Ingresos totales del contrato, excluyendo ventanas: 6.000 (12.000 – 6.000)
- Ingresos totales al 31 de diciembre de 20X1, excluyendo ventanas: $6.000 \times 25\% = 1.500$

Registro Contable

Como excluimos las ventanas al medir el progreso hacia la finalización, registraremos el diario por separado para las ventanas y para los servicios restantes.

Ventanas:

Cuando TEAN entregó ventanas y las excluyó de la medición del progreso hacia la finalización debido a una posible sobreestimación, los ingresos por venta de ventanas se reconocen en el momento de su entrega.

Compra de ventanas por TEAN (en el momento de la entrega del proveedor):

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Activo	Inventario	6,000.00	
Pasivo	Proveedores		6,000.00

TEAN reconoce los ingresos por ventanas con un margen de ganancia cero (igual a su costo, en línea con el párrafo B19 (b) de la NIIF 15):

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Activo	Activo del Contrato	6,000.00	
Ingreso	Avance Construcción		6,000.00

**** No existe ingresos por la venta de ventanas. Recuerde, todo el proyecto es una obligación de desempeño y reconocemos los ingresos como tal*

Costo de las ventanas:

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Costo	Costo de Construcción	6,000.00	
Activo	Inventarios		6,000.00

Ingresos y costos restantes.

Los costos de mano de obra, materiales, etc. para completar los contratos se contabilizan como costos de contrato (en el momento en que realmente se incurren):

- Costos para pintar el edificio:

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Activo	Costos del Contrato	500.00	
Pasivo	Empleados por Pagar		500.00

- Uso de pinturas:

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Activo	Costos del Contrato	500.00	
Activo	Inventarios		500.00

Al 31 de diciembre de 20X1, TEAN necesita *amortizar los costos del contrato* según el progreso hacia la finalización.

Como el progreso se mide por el método de entrada (costos incurridos), todos los costos incurridos hasta la fecha se amortizan.

Sin embargo, si se utiliza un método diferente para medir el progreso hasta su finalización, entonces la empresa amortiza el costo en función del porcentaje de progreso.

En este caso, al 31 de diciembre de 20X1:

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Costo	Costo de Construcción	1,000.00	
Activo	Activo del Contrato		1,000.00

Reconozcamos los ingresos de los servicios "restantes" (excepto de las ventanas).

Medimos estos ingresos en 1.500 usando el progreso hacia la finalización.

La entrada del diario es:

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Activo	Activo del Contrato	1,500.00	
Ingreso	Avance Construcción		1,500.00

Finalmente, necesitamos registrar el pago de 8.000. Realizado por el cliente a final de año:

GRUPO	DETALLE	DEBE	HABER
Activo	Efectivo	8,000.00	
Activo	Activo del Contrato		8,000.00

Vamos a comprobar el saldo del activo del contrato al 31 de diciembre de 20X1 es:

- Activo del contrato que surgió en el reconocimiento de ingresos (6.000 + 1.500) 7.500.
- Menos progreso en el pago por parte del cliente: 8.000.
- El saldo: - 500.

Dado que el activo del contrato es negativo al final del 31 de diciembre de 20X1, se convirtió en un *pasivo contractual* y debe presentarse dentro de los pasivos en el estado de situación financiera.

Es preferible ver los pasivos del contrato al final del año, y no los activos del contrato, porque:

- No tenemos riesgo de crédito ya que no tenemos un rendimiento completado hasta la fecha que no sea pagado por el cliente, y
- No tenemos que calcular la pérdida crediticia esperada y medir el deterioro de los activos del contrato.

Alexei Estrella Morales

Members of the SME Implementation Group - LASB Members

Effects Analysis Consultative Group

alexei_estrella@hotmail.com

<https://www.facebook.com/groups/NIIFGRUPO/>



Doctor en Contabilidad y Auditoría, Licenciado en Contabilidad y Auditoría, Diplomado Internacional en NIIF, Diplomado en Gestión Administrativa, Especialista en Gestión de Marketing, Maestría en Administración de Empresas. Certificado en NIIF Completas. Certificado en NIAS por la Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) de Reino Unido. Colaborador en reuniones de trabajo con la Superintendencia de Compañías del Ecuador, Servicio de Rentas Internas. Consultor de Naciones Unidas. Conferencista sobre NIIF Completas y NIIF para las PYMES en congresos internacionales en varios países del Continente. Investigador y escritor en importantes revistas a nivel mundial y sitios web nivel internacional.

Contenido

NIIF 15 – Contratos de Construcción	1
¿Qué dicen las reglas?	1
Ejemplo: Contrato de construcción bajo NIIF 15	2
¿Cómo medir el progreso hacia la finalización?	5
Registro Contable	6