

# IAS Plus.

Publicado para nuestros clientes y personal de Deloitte a nivel mundial

## Equipo global de liderazgo mundial en IFRS de Deloitte

**Oficina global IFRS**  
Líder global IFRS  
Ken Wild  
kwild@deloitte.co.uk

### Centros de excelencia en IFRS

Américas  
D.J. Gannon  
iasplusamericas@deloitte.com

Asia-Pacífico

**Hong Kong**  
Stephen Taylor  
iasplus@deloitte.com.hk

**Melbourne**  
Bruce Porter  
iasplus@deloitte.com.au

Europa-África

**Johannesburg**  
Graeme Berry  
iasplus@deloitte.co.za

**Copenhague**  
Jan Peter Larsen  
dk\_iasplus@deloitte.dk

**London**  
Veronica Poole  
iasplus@deloitte.co.uk

**Paris**  
Laurence Rivat  
iasplus@deloitte.fr

### Página web IAS Plus

Cerca de 6.2 millones de personas han visitado nuestra página web [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) para ver las últimas noticias en información financiera internacional. Por favor revísela regularmente.

## Contabilidad de los acuerdos para la construcción de inmuebles

El 3 de julio del 2008, el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) emitió la IFRIC 15, **Agreements for the Construction of Real Estate** [Contabilidad para la construcción de inmuebles]. La Interpretación se refiere a la contabilidad de los ingresos ordinarios y los gastos asociados por parte de las entidades que realizan la construcción de inmuebles ya sea directamente o a través de sub-contratistas. Los acuerdos que están dentro del alcance de IFRIC 15 son descritos como 'acuerdos para la construcción de inmuebles', y pueden incluir la entrega de otros bienes o servicios. IFRIC 15 se refiere a dos problemas (relacionados):

- determinar si el acuerdo para la construcción de inmuebles está dentro del alcance de IAS 11 **Construction Contracts** [Contratos de construcción] o de IAS 18 **Revenue** [Ingresos ordinarios]; y
- cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios provenientes de la construcción de inmuebles.

La Interpretación ofrece alguna orientación adicional limitada respecto de la distinción entre 'contratos de construcción' (que caen dentro del alcance de IAS 11) y los otros acuerdos para la construcción de inmuebles (que caen dentro del alcance de IAS 18). Los acuerdos que implican la construcción de inmuebles necesitarán ser examinados cuidadosamente para determinar si deben ser contabilizados de acuerdo con IAS 11 o IAS 18. Las entidades más afectadas es probable que sean las que realizan la construcción de unidades múltiples.

Para algunos acuerdos que caen dentro del alcance de IAS 18 y que conllevan el suministro de bienes, la Interpretación ha introducido un concepto nuevo, i.e., que el criterio de reconocimiento de IAS 18 puede ser cumplido 'continuamente como construcción en progreso'. En tales circunstancias, los ingresos ordinarios se reconocen por referencia a la etapa de terminación de la construcción, usando el método de porcentaje de terminación.

IFRIC 15 es efectiva para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero del 2009.

## Antecedentes

Los acuerdos para la construcción de inmuebles tienen formas diversas, en parte porque varía la sustancia subyacente de tales acuerdos. Si bien algunos acuerdos son para la prestación de servicios de construcción, otros en sustancia son para la entrega de bienes (e.g., unidades de vivienda) la cual no se habrá realizado en el momento de realizar el acuerdo. Así, el problema subyacente es que, si bien el método del porcentaje de terminación es apropiado en algunos acuerdos para la construcción de inmuebles, en otros los ingresos ordinarios deben ser reconocidos únicamente en el momento en que se le entregue al cliente el inmueble construido. La Interpretación ofrece orientación respecto de cómo determinar cuál enfoque es apropiado y en qué circunstancias.

La orientación detallada contenida en IFRIC 15 (que se resume abajo) se basa en el supuesto de que la entidad ha analizado previamente el acuerdo para la construcción de inmuebles, así como cualesquiera acuerdos relacionados, y ha concluido que se cumple cualquier otro criterio para el reconocimiento de los ingresos ordinarios. En particular, la entidad tiene que no mantener participación directiva continuada en el grado que usualmente se asocia con la propiedad, y tiene que no mantener control efectivo sobre el inmueble construido en una extensión que impediría el reconocimiento de alguna o todas las consideraciones como ingresos ordinarios. Si se impide el reconocimiento de alguna consideración como ingreso ordinario, la orientación detallada contenida en IFRIC 15 aplica únicamente a la parte del acuerdo para la cual se reconocerán los ingresos ordinarios. [IFRIC 15.7]

En algunas circunstancias, los acuerdos pueden requerir que sean separados en componentes identificables, siendo cada uno de ellos contabilizado por separado. Cuando esto es necesario para el acuerdo que incluye la construcción de inmuebles, el valor razonable de la consideración total recibida o por cobrar correspondiente al acuerdo se asigna a cada componente. El vendedor aplica entonces los requerimientos de IFRIC 15 a cualesquiera componentes de la construcción de inmuebles en orden a determinar si cada componente está dentro del alcance de IAS 11 o de IAS 18. [IFRIC 15.8]

## Determinación de si el acuerdo está dentro del alcance de IAS 11 o de IAS 18

La determinación de si el acuerdo para la construcción de inmuebles está dentro del alcance de IAS 11 o de IAS 18 depende de los términos del acuerdo y de todos los hechos y circunstancias que lo rodean, y se requerirá juicio con relación a cada acuerdo. Cuando aplica IAS 11, el contrato de construcción también incluye cualesquiera contratos o componentes para la prestación de servicios que estén relacionados directamente con la construcción del inmueble. [IAS 1.5(a) & IAS 18.4]

Si el contrato en consideración satisface la definición de ‘contrato de construcción’ contenida en IAS 11, entonces la contabilidad del contrato se determina de acuerdo con ese Estándar. El contrato de construcción se define como ‘el contrato negociado específicamente para la construcción de un activo o una combinación de activos...’ [IAS 11.3]. El contrato para la construcción de inmuebles satisface la definición de contrato de construcción cuando el comprador es capaz de especificar:

[IFRIC 15.11]

- los principales elementos estructurales del diseño del inmueble antes que se inicie la construcción; y/o

- cambios estructurales importantes una vez que la construcción está en curso (sea que ejerza o no esa capacidad).

En contraste, si la construcción podría ocurrir independiente del acuerdo y los compradores tienen únicamente capacidad limitada para influir en el diseño del inmueble (e.g. seleccionar un diseño a partir de un rango de opciones especificadas por la entidad, o especificar únicamente variaciones menores al diseño básico), el acuerdo será para la venta de bienes o la prestación de servicios y estará dentro del alcance de IAS 18. [IFRIC 15.12]. Los requerimientos aplicables de IAS 18 serán determinados por si el acuerdo es un acuerdo para la prestación de servicios o un acuerdo para el suministro de bienes (ver abajo).

## **Contabilidad para los ingresos ordinarios provenientes de la construcción de inmuebles**

### **Contratos de construcción (dentro del alcance de IAS 11)**

Cuando el acuerdo es un contrato de construcción según IAS 11, y el resultado del contrato se puede estimar confiablemente, de acuerdo con IAS 11 los ingresos ordinarios se reconocen por referencia a la etapa de terminación de la actividad del contrato. IFRIC 15 no ha introducido ningún requerimiento u orientación nuevos que afectará tales contratos.

### **Acuerdos para la prestación de servicios (IAS 18)**

Cuando el acuerdo cae dentro del alcance de IAS 18, y no se requiera que la entidad adquiera y suministre materiales de construcción, puede ser solamente un acuerdo para la prestación de servicios. Esto puede surgir, por ejemplo, en los acuerdos en los que el cliente actúa en esencia como su propio contratista general y hace parte de acuerdos con proveedores individuales para bienes o servicios específicos. Cuando la entidad es únicamente responsable por el montaje de los materiales suministrados por otros (i.e. no tiene riesgo de inventario para los materiales de construcción), el acuerdo es un acuerdo para la prestación de servicios. [IFRIC 15.BC22].

En tales circunstancias, si se cumple el criterio contenido en IAS 18.20, los ingresos ordinarios se reconocen por referencia a la etapa de terminación de la transacción usando el método del porcentaje de terminación. Los requerimientos de IAS 11 generalmente son aplicables al reconocimiento de los ingresos ordinarios y de los gastos asociados con tal transacción. [IFRIC 15.15 & IAS 18.21]

### **Acuerdos para la venta de bienes (IAS 18)**

El acuerdo para la construcción de inmuebles será un acuerdo para la venta de bienes según IAS 18 si conlleva la prestación de servicios junto con los materiales de construcción. Para tales contratos, el criterio de reconocimiento aplicable se establece en IAS 18.14.

La Interpretación se centra en el criterio de que los ingresos ordinarios solamente se pueden reconocer cuando la entidad le haya transferido al comprador el control y los riesgos y recompensas importantes de la propiedad de los bienes, y distinga entre las circunstancias en las cuales ese criterio se cumple 'en un solo punto del tiempo' y 'continuamente como construcción en progreso'.

Si la transferencia del control y los riesgos y recompensas importantes de la propiedad del inmueble ocurre completamente en un solo punto del tiempo (e.g. en la terminación, una vez o después de la entrega), los ingresos ordinarios se reconocen únicamente cuando se satisfacen todos los criterios contenidos en IAS 18.14. Asumiendo que se cumplen todos los otros criterios

## IAS Plus – Julio 2008 – Especial IFRIC 15

contenidos en 18.14, esto será a partir de la ocurrencia de la transferencia crítica del control y los riesgos y recompensas importantes de la propiedad. [IFRIC 15.18]

La Interpretación también prevé que la entidad puede transferirle al comprador el control y los riesgos y recompensas importantes de la propiedad del trabajo en curso en su estado actual en la medida en que progresa la construcción. En este caso, si todos los criterios contenidos en el párrafo 14 de IAS 18 se cumplen continuamente en la medida en que progresa la construcción, los ingresos ordinarios se reconocen por referencia a la etapa de terminación usando el método del porcentaje de terminación. Los requerimientos de IAS 11 generalmente son aplicables al reconocimiento de los ingresos ordinarios y los gastos asociados con tal transacción.[IFRIC 15.17]

La idea de que el criterio contenido en IAS 18.14 se puede cumplir continuamente en la medida en que progresa la construcción es relativamente nueva. En las Bases para las Conclusiones que acompañan la IFRIC 15, la IFRIC observa que los acuerdos con 'transferencia continua' pueden no encontrarse frecuentemente. [IFRIC 15.BC26] Cuando la contabilidad adopta tal contabilidad, se requieren revelaciones específicas (ver abajo), incluyendo cómo determina cuáles acuerdos satisfacen, continuamente en la medida en que progresa la construcción, todos los criterios contenidos en IAS 18.14.

La Interpretación misma no da orientación adicional sobre cómo valorar si está presente la 'transferencia continua', sino algunos comentarios adicionales que se incluyen en IE3, IE8 e IE11 en los ejemplos ilustrativos que acompañan la IFRIC 15. Uno de los indicadores importantes de la 'transferencia continua' parece que es que, si el acuerdo se realiza antes que se termine la construcción, el comprador conserva el trabajo en progreso y la entidad tiene el derecho a ser pagada por el trabajo realizado a la fecha.

### Revelaciones

Cuando la entidad reconoce los ingresos ordinarios usando el método del porcentaje de terminación para los acuerdos que cumplen todos los criterios contenidos en IAS 18.14, haciéndolo como continuamente en la medida en que progresa la construcción (ver arriba), se requieren las siguientes revelaciones:

[IFRIC 15.20]

- cómo la entidad determina cuáles acuerdos cumplen todos los criterios contenidos en IAS 18.14 como continuamente en la medida en que progresa la construcción;
- la cantidad de los ingresos ordinarios que surgen de tales acuerdos en el período; y
- los métodos usados para determinar la etapa de terminación de los acuerdos en progreso.

Para cualquiera de tales acuerdos que estén en progreso a la fecha de presentación del reporte, también se requieren las siguientes revelaciones:

[IFRIC 15.21]

- la cantidad agregada de los costos incurridos y de las utilidades reconocidas (menos las pérdidas reconocidas) a la fecha; y
- la cantidad de anticipos recibidos.

## IAS Plus – Julio 2008 – Especial IFRIC 15

### Modificaciones consiguientes del apéndice contenido en IAS 18

IFRIC 15 reemplaza la orientación sobre inmuebles (Ejemplo 9) contenida en IAS 18.

### Orientación adicional

La IFRIC 15 está acompañada por una nota de información que, si bien no hace parte de la Interpretación, resume sus requerimientos en la forma de dos diagramas de flujo, los cuales se reproducen en el Apéndice de este boletín para conveniencia de los lectores.

Además, a la IFRIC 15 le acompañan tres ejemplos ilustrativos diseñados para ayudar en la aplicación de la Interpretación.

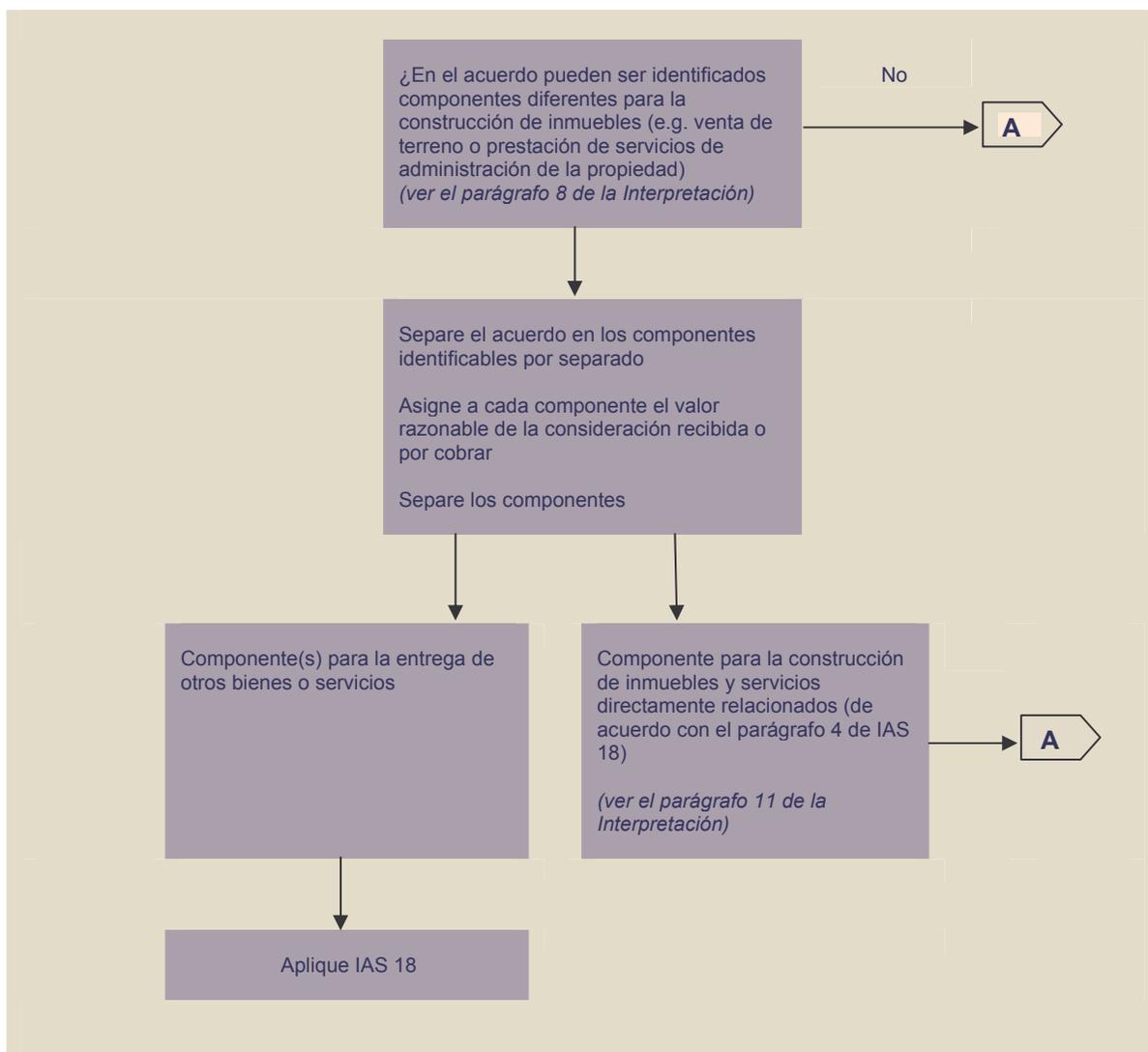
### Fecha efectiva y transición

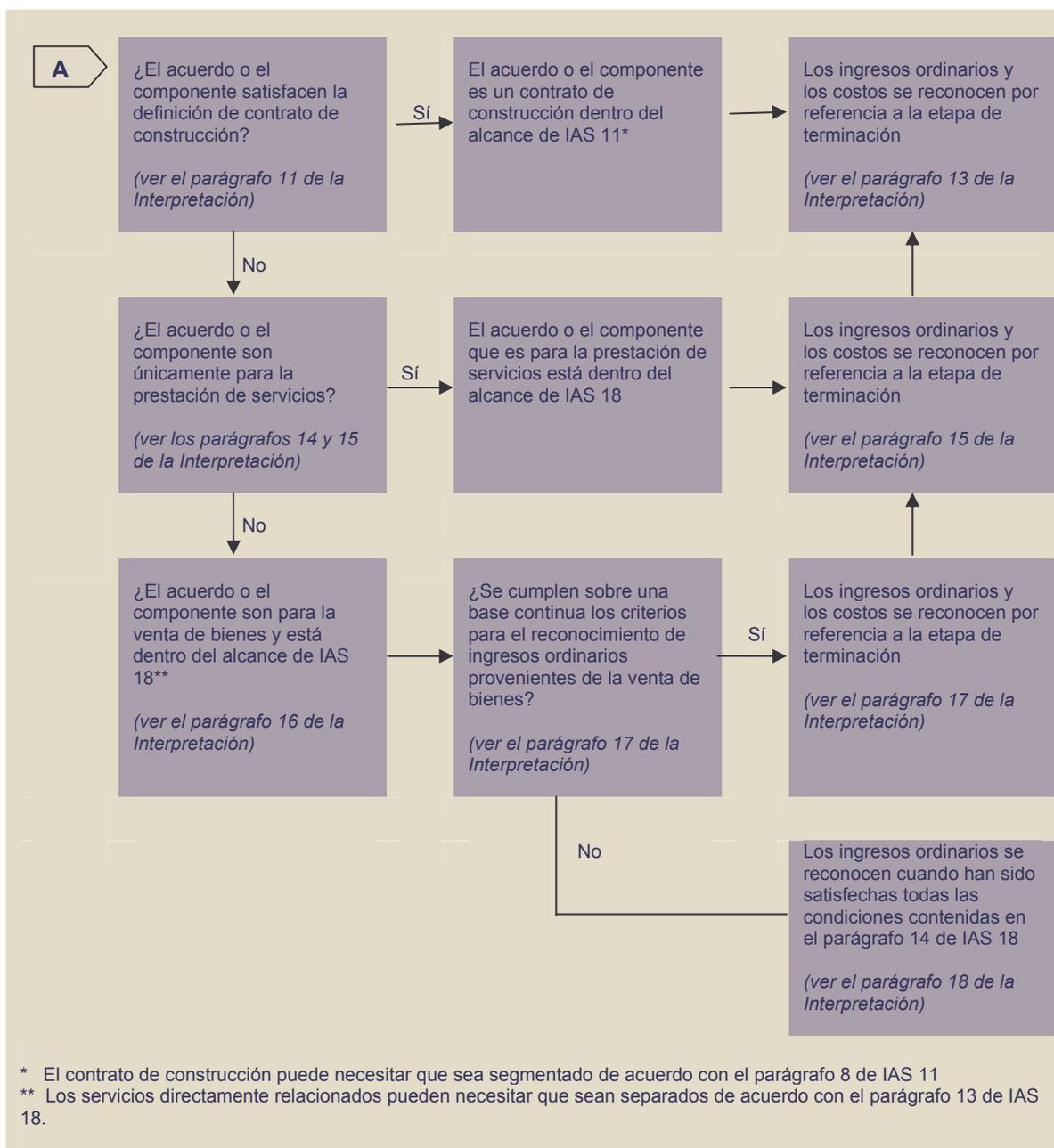
La IFRIC 15 es efectiva para períodos anuales que comienzan en o después del 1 de enero del 2009. Se permite la aplicación temprana. Si la entidad aplica la Interpretación para un período que comienza antes del 1 de enero del 2009, se debe revelar ese hecho.

Los cambios en la política de contabilidad resultantes de la adopción de la Interpretación se requiere que sean contabilizados retrospectivamente de acuerdo con IAS 8 **Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors** [Políticas de contabilidad, cambios en los estimados de contabilidad y errores]. Por consiguiente, se requerirá que las entidades vuelvan a examinar y, cuando sea aplicable, re-emitir retrospectivamente el reconocimiento ordinario para los acuerdos que estén en progreso a la fecha de apertura del período anterior presentado para propósitos comparativos.

## Apéndice

### Análisis de un acuerdo para la construcción de inmuebles





Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IAS Plus Newsletter –July 2008 – Special IFRIC 15**. Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

© 2008 Deloitte Touche Tohmatsu.  
All rights reserved.

Deloitte presta servicios profesionales en auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en 140 países, Deloitte brinda su experiencia y profesionalismo de clase mundial para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Los 165.000 profesionales de la firma están comprometidos con la visión de ser modelo de excelencia; están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y el valor excepcional a los clientes y mercados, en el compromiso mutuo y en la fortaleza de la diversidad. Disfrutan de un ambiente de aprendizaje continuo, experiencias retadoras y oportunidades de lograr una carrera en Deloitte. Sus profesionales están dedicados al fortalecimiento de la responsabilidad empresarial, a la construcción de la confianza y al logro de un impacto positivo en sus comunidades.

© 2008 Deloitte Touche Tohmatsu.  
All rights reserved.