

9.



*La Calidad Académica,
un Compromiso Institucional*



Los contratos de construcción en Colombia e impacto al adoptar estándares internacionales de información financiera -NIC 11-

*Helio Fabio Ramírez Echeverry
Luis Eduardo Suárez Balaguera*

Ramírez E., Helio Fabio y
Suárez B., Luis Eduardo
(2010). Los contratos de
construcción en Colombia
e impacto al adoptar
estándares internacionales
de información financiera
-NIC 11-.
Criterio Libre, 8 (12),
185-207

LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN EN COLOMBIA E IMPACTO AL ADOPTAR ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIC 11-*

HELIO FABIO RAMÍREZ ECHEVERRY**
LUIS EDUARDO SUÁREZ BALAGUERA***

Fecha de recepción: marzo 11 de 2010

Fecha de aceptación: junio 17 de 2010

RESUMEN

En el presente trabajo se tratan los principales aspectos contables a tener en cuenta en el manejo de los contratos de construcción en Colombia al adoptar estándares internacionales de información financiera, permitiendo visualizar el impacto que tendría en el país la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 denominada Contratos de Construcción, en las empresas admitidas a cotizar en bolsa cuyos valores se comercian públicamente y las que presentan gran interés público para las cuales se recomienda seguir las NIC / NIIF, emitidas por IASB.

Asimismo se efectúa un ejemplo de contabilización de un contrato de construcción en una empresa colombiana.

* Artículo de investigación, de la línea de mipymes y estándares internacionales, correspondiente al grupo de investigación "Gestión y Apoyo a Mipymes".

** Contador Público; Especialista en Gerencia Financiera de la Universidad Libre, Bogotá, D.C., Colombia; Especialista en Contabilidad Financiera Internacional, Universidad Javeriana, Bogotá, D.C., - Colombia. Docente e investigador en la Universidad Libre – seccional Cali– Colombia. Líder del Grupo de investigación Gestión y Apoyo a Mipymes, heliora@yahoo.com.

*** Contador Público, Especialista en Revisoría Fiscal y Candidato a Magíster en Ciencias de la Educación, Universidad Libre. Bogotá, D.C., Colombia. Docente e Investigador en la Universidad libre –Sede Principal Bogotá– Colombia. Coinvestigador del Grupo de investigación Gestión y Apoyo a Mipymes, esuarez54@hotmail.com.

PALABRAS CLAVE:

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adopción, contratos de construcción.

CLASIFICACIÓN JEL:

M40, M42, M49.

ABSTRACT

THE CONTRACTS OF CONSTRUCTION IN COLOMBIA AND IMPACT WHEN ADOPTS INTERNATIONAL STANDARDS OF FINANCIAL INFORMATION - NIC 11-

In the present work there treat each other the principal countable aspects to bear in mind in the managing of the contracts of construction in Colombia on having adopted International Standards of Financial Information, allowing to visualize the impact that would have in the country the adoption of the International Norm of Accounting NIC 11 named Contracts of Construction, in the companies allowed to quote in amounts when they trade with values publicly and those who present great public interest for which it is recommended to follow the NIC / NIIF issued by IASB.

An example of accounting of a contract of construction in a Colombian company should be effected.

Key words: International Procedure of Accounting (NIC), international Procedure of Financial Information (NIIF), adoption, contracts of construction.

RESUMO

OS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO NA COLÔMBIA E O IMPACTO AO ADOTAR MODELOS INTERNACIONAIS DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA - NIC 11-

O presente trabalho expõe os principais aspectos contábeis se preocupando com a manutenção dos contratos de construção na Colômbia ao adotar Modelos Internacionais de Informação Financeira, permitindo visualizar o impacto que teria no país ao adotar a Norma Internacional de Contabilidade NIC 11 denominada Contratos de Construção, nas empresas admitidas a participar da bolsa cujos valores se comercializam publicamente e as que apresentam grande interesse

público para as quais se recomenda seguir as NIC / NIIF, emitidas por IASB.

Mesmo assim se efetua um exemplo de contabilização de um contrato de construção em uma empresa colombiana

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), Normas internacionais de Informação Financeira (NIIF), adoção, contratos de construção.

RÉSUMÉ

CONTRATS DE CONSTRUCTION EN COLOMBIE ET L'IMPACT DE L'ADOPTION
DE NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES - IAS 11-

Ce travail se concentre sur les questions comptables principaux à considérer dans la gestion des contrats de construction en Colombie avec l'adoption de normes internationales d'information financière, afin de visualiser l'impact qu'elle aurait sur le pays qui adopte la norme comptable internationale IAS 11 connus comme "contrats de construction" dans les sociétés admises à la cote à la Bourse pour lesquelles il est recommandé de suivre les normes IAS / IFRS publiées par l'IASB.

D'autre part, dans l'article il y a un exemple sur la comptabilité d'un contrat de construction d'une société colombienne.

Mots clés: International Accounting Standards (IAS), les contrats de construction, International Financial Reporting Standards (IFRS), l'adoption des contrats.

INTRODUCCIÓN _____

El presente escrito contiene los resultados de una investigación sobre los estándares internacionales de información financiera, a aplicar en el manejo de los contratos de construcción en las empresas, no comprendidas dentro de las Mipymes en Colombia, realizada en el Centro de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre -Sede Principal Bogotá. El objetivo, al igual que los artículos anteriores, es mostrar en forma didáctica el impacto de la adopción en Colombia de la NIC 11

denominada Contratos de Construcción, en las empresas admitidas a cotizar en bolsa cuyos valores se comercian públicamente y las que presentan gran interés público para las cuales se recomienda seguir las NIC / NIIF, emitidas por IASB.

La NIC 11 hace parte de un total de 29 NIC y 9 NIIF, para un total de 38 estándares internacionales de contabilidad y de información financiera, con sus correspondientes interpretaciones, vigentes, que se aplican actualmente en más de 100 países del mundo (Ramírez, 2010). En Colombia su aplicación se encuentra en proceso de reglamentación, salvo algunos casos, en los que ya se vienen aplicando.

Como hemos comentado en anteriores artículos, la globalización de la economía viene fomentando de expedición de estándares internacionales, y los de contabilidad e información financiera, no son la excepción (Fernández, 2005).

Estos estándares internacionales actualmente están siendo adoptados y en otros casos fueron armonizados por algunos países. En muy pocos casos hay procesos de convergencia. Estados Unidos de Norteamérica, que actualmente utiliza los US GAAP, emitidos por la FASB (Financial Accounting Standard Board –Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera–), desde hace varios años se encuentra adelantando con la IASB el proceso de convergencia con las NIIF (emitidas por la IASB) (Rodríguez, 2007).

A continuación se diferencian los términos más comunes para denominar los procedimientos que se vienen llevando a cabo en muchos países.

- Adopción. Consiste en tomar los estándares internacionales de contabilidad y de información financiera y comenzar a utilizarlos en cada país, desconociendo las normas nacionales.
- Armonización. Se toman algunas partes de los estándares internacionales con el fin de mejorar las normas contables nacionales.
- Convergencia. Consiste en unificar normas entre dos entidades del mismo nivel. Ej.: US GAAP VS. NIC / NIIF (Rodríguez, 2007).

Con ocasión de la promulgación de la Ley 1314 de julio del 2009, el Gobierno colombiano expedirá normas contables de información financiera y normas de aseguramiento de la información.

Otros aspectos que contempla la citada Ley 1314 son:

- Apoyar la internacionalización de las relaciones económicas.
- Efectuar convergencia de estas normas con estándares de mayor aceptación mundial.
- Utilizar registros electrónicos para documentos de soporte contable, libros de contabilidad, informes de gestión, estados financieros y notas a los estados financieros.
- Independizar normas contables de normas fiscales.
- Establecer y limitar qué autoridades expedirán estas normas.
- Fijar la forma de expedir las normas.
- Determinar el plazo para la entrada en vigencia de dichas normas.

El presente artículo se fundamenta en la adopción y se manejará solamente el tema de contratos de construcción para una empresa privada en Colombia.

1.2 CONCEPTO DE NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA

Se entiende por Principios o Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en

Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos o actividades de personas naturales o jurídicas¹ (Legis, 2010).

2. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN EN COLOMBIA _____

2.1 NORMAS CONTABLES

En Colombia no se ha fijado concretamente el manejo contable de los contratos de construcción.

El Decreto Reglamentario 2649 de 1993, expedido el 29 de diciembre de ese mismo año, por medio del cual se reglamentan las normas del Código de Comercio en materia de contabilidad, y se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia, reúne en un solo cuerpo las normas en materia de contabilidad mercantil.

Los artículos de este decreto que tratan sobre reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios y el reconocimiento de ingresos y gastos, dentro de los cuales se incluirían los contratos de construcción son los siguientes (Legis, 2010):

“Artículo 99. Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios. Para que pueda reconocerse en las cuentas de resultados un ingreso generado por la prestación de un servicio se requiere que: 1) El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria; 2) No

exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación; 3) Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique según el grado de avance, si ello es procedente; y que en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados y 4) En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.

Artículo 96. Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el periodo correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del periodo”.

2.2 NORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA (LEGIS, 2010)

El artículo 3° del Decreto Reglamentario 1372 de agosto 21 de 1992 estipula: En los contratos

¹ Ley 43 de 1990, artículo 6° y artículo 1°. Decreto 2649 de 1993.

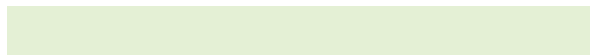
de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares.

En estos eventos, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto; en consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble.

Ejemplo (Suárez, 2009):

La Cía. SBS S. A., empresa dedicada a realizar obras de ingeniería, fue contratada como contratista en el diseño y construcción de un edificio en una ciudad colombiana. El valor presupuestado para la ejecución de esta obra es de \$ 2.000.000.000, sobre la cual se estipula que la remuneración del contratista es del 10%. Esta cuantía se paga mediante anticipos equivalentes a cinco (5) cuotas iguales para cada una de las fases del proyecto, que se van desembolsando en la medida de su ejecución. En cada etapa se realiza un acta parcial de entrega sobre la parte proporcional de ejecución de la obra por parte del contratista.

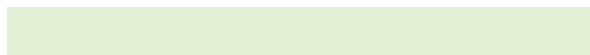
“*Se entiende por Principios o Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos o actividades de personas naturales o jurídicas.*”



Cuadro 1.

Descripción	Valor unitario
Presupuesto total de la obra	\$ 2.000.000.000
Remuneración del contratista 10%	\$ 200.000.000

“Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o 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.”



Cuadro 2. Base gravable del impuesto sobre las ventas en la primera entrega parcial

Anticipo recibido	\$ 400.000.000
Valor causado en la primera acta parcial de ejecución	\$ 370.000.000
Remuneración del contratista 10%	\$ 37.000.000
Impuesto sobre las ventas generado del 16%	\$ 5.920.000

3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN SEGÚN EL ESTÁNDAR INTERNACIONAL NIC 11 (HENNIE, 2005)

En la NIC 11, se expresa: La NIC 11 Contratos de Construcción fue emitida por el Comité de Normas Internacionales en diciembre de 1993. Sustituyó a la NIC 11 Contabilización de los Contratos de Construcción (emitida en marzo de 1979). En mayo de 1999 un párrafo fue modificado por la NIC 10 Hechos Ocurridos después de la fecha de balance.

3.1 RESUMEN TÉCNICO²

El objetivo de esta norma (Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad - IASC 2000) es prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados con los contratos de construcción. 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 periodos contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

Esta norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.

Un *contrato de construcción* es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o 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.

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.

Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:

- (a) el importe inicial del ingreso ordinario acordado en el contrato; y
- (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - (i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso ordinario; y
 - (ii) siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Los ingresos ordinarios del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

Los costos del contrato deben comprender:

- (a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico; y
- (b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y
- (c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

² Este extracto fue preparado por el equipo técnico de la Fundación IASC y no ha sido aprobado por el IASB. Para conocer los requisitos completos se debe hacer referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera. www.iasb.org.

- (a) los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en el estado de resultados solo 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.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del periodo.

Los costos del contrato deben comprender: los costos que se relacionen directamente con el contrato específico; los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

3.2 DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS Y LA NIC 11

A continuación se presentan los principales aspectos que establecen las normas colombianas referente a los contratos de construcción y sus comentarios sobre las principales diferencias con las NIC-NIIF (Jiménez, 2003, p. 145) (Cuadro 3).

3.3 EJEMPLO DE CONTABILIZACIÓN DE UN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN UTILIZANDO LA NIC 11 –CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN–

El objetivo de este estándar es asegurar que los primeros estados financieros IFRS de una entidad y sus informes financieros intermedios parciales del periodo cubierto por esos estados financieros contengan información de alta calidad, que:

Cuadro 3.

Normas colombianas	NIC- NIIF
No se ha establecido el tratamiento contable de los contratos de construcción.	Es amplio y detallado y establece un único método, para reconocer los ingresos para este tipo de contratos: el método de porcentaje.
Las normas tributarias colombianas contemplan dos métodos de reconocimiento de este tipo de operaciones: el método de honorarios y el método de la utilidad bruta. Sin embargo en cualquiera de los dos métodos no se determina con claridad cuándo hay lugar al reconocimiento del ingreso.	Establece un solo método, el de porcentaje de terminación y establece los criterios para ello.
En la práctica, cada empresa utiliza el método que mejor considere y que puede incluir registrar el ingreso con base en la factura o registrarlos según el avance de la obra.	Se reconocen los ingresos de acuerdo con la realidad económica.

- Sea transparente para los usuarios y comparable durante todos los periodos presentados.
- Proporcione un punto de partida apropiado para contabilización bajo IFRS.
- Pueda ser generada a un costo que no exceda los beneficios para los usuarios (Hennie, 2005, p. 10).

En IFRS 1 no hay excepciones o exenciones relacionadas con los contratos de construcción y por consiguiente a los contratos de construcción les aplica el principio general contenido en IFRS 1 de la aplicación retrospectiva de los IFRS que sean efectivos a la fecha de presentación del reporte.

Por consiguiente, para la fecha de la transición, quien adopta por primera vez tiene que analizar todos los contratos de construcción en progreso y si es necesario ajustar el reconocimiento y la medición de tales contratos de construcción para cumplir con IAS 11, con el ajuste correspondiente en ganancias retenidas (o utilidades acumuladas).

La medición de los contratos de construcción implica el uso de estimados en alguna extensión, por ejemplo los estimación de los ingresos ordinarios totales del contrato, los costos totales del contrato o el porcentaje de terminación. Los estimados realizados según los IFRS por quien adopta por primera vez tienen que ser consistentes con los estimados hechos para la misma fecha según los PCGA anteriores, a menos que haya evidencia objetiva de que esos estimados estaban en error. Por consiguiente, la entidad no tiene que ajustar los contratos de construcción a la fecha de la transición para reflejar los cambios en el estimado de la etapa de terminación debido a la información recibida luego que se hizo el estimado (Deloitte, 2010, p. 183).

“Los costos del contrato deben comprender: los costos que se relacionen directamente con el contrato específico; los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.”



“La medición de los contratos de construcción implica el uso de estimados en alguna extensión, por ejemplo los estimación de los ingresos ordinarios totales del contrato, los costos totales del contrato o el porcentaje de terminación.”



3.4 EJEMPLO DE CONTABILIZACIÓN DE UN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN UTILIZANDO LA NIC 11 –CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN–

La COMPAÑÍA CONSTRUCTORA ABC LTDA. (Contratista), firma un contrato para construir una bodega de propiedad del Señor LUIS ANTONIO SÁNCHEZ (contratante).

FECHA DE INICIACIÓN:
1° de octubre de 2009.

FECHA DE TERMINACIÓN:
31 de marzo de 2010.

TIPO DE CONTRATO:
Contrato a precio fijo.

N° DE METROS A CONSTRUIR:
2.000 m².

VALOR DEL M² CONSTRUIDO:
\$ 1.500.000

VALOR DEL CONTRATO:
\$ 3.000.000.000

COSTOS ESTIMADOS DEL CONTRATO:
90% del valor del contrato.

INCENTIVOS:
\$ 100.000.000 por culminar la obra antes de la fecha pactada de terminación.

OTRAS CONDICIONES PACTADAS:
Los materiales sobrantes que llegaren a quedar al terminar la obra se destinarán al contratista.

ANTICIPOS PACTADOS:
40% al iniciar la obra, 50% al completar el 40% de la obra y el saldo al terminar la construcción.

Operaciones³:

1) En octubre 1° de 2009, el Señor LUIS ANTONIO SÁNCHEZ gira cheque por el 40% del valor total del contrato como anticipo del mismo, es decir por la cuantía de \$1.200.000.000. La Compañía Constructora lo contabiliza como se observa en el Cuadro 4.

2) Durante el periodo 1° de octubre a 31 de diciembre de 2009, efectuó los pagos en efectivo (Cuadro 5).

3) Al 31 de diciembre de 2009, se efectúa la medición de la construcción, la cual se ha ejecutado en un 43%, lo cual indica que el porcentaje de terminación es del 43%.

Cuadro 4.

Cuentas	Debe	Haber
Activo / Bancos	\$ 1.200.000.000	
Pasivo / Anticipos recibidos		\$ 1.200.000.000

Cuadro 5.

Costos directos	Valor
Mano de obra, incluyendo la supervisión	\$ 200.000.000
Materiales usados en la construcción	700.000.000
Depreciación de activos usados en el contrato	12.000.000
Desplazamientos	30.000.000
Alquileres	50.000.000
Diseños	60.000.000
Otros costos directos	70.000.000
	\$ 1.122.000.000
Otros costos adicionales	
Seguros	30.000.000
Asistencia técnica	12.000.000
Costos indirectos de fabricación (preparación nómina)	6.000.000
	48.000.000
Total costos	\$ 1.170.000.000

Cuentas	Debe	Haber
Activo/ Construcciones en curso para terceros	\$ 1.170.000.000	
Activo /Bancos		\$ 1.170.000.000

³ Para simplificar la contabilización de las diferentes operaciones, se parte de la base de que en estas operaciones no existe impuesto sobre las ventas ni retenciones en la fuente por ningún concepto.

En consecuencia el costo estimado, $\$2.700.000.000 \times 43\% = \$ 1.161.000.000$. Esta cuantía son los costos asociados al contrato.

a) Costo de la construcción:

Para registrar el costo de la construcción de la bodega utilizando el método de porcentaje de terminación (Cuadro 6).

b) Causación factura de venta (Cuadro 7):

Para registrar factura de venta correspondiente al 43% del contrato de construcción.

$$\$ 3.000.000.000 \times 43\% = \$ 1.290.000.000.$$

c) Aplicación del anticipo recibido (Cuadro 8):

Para aplicar el anticipo recibido para la construcción de la bodega al valor de la cuenta por cobrar por este concepto.

La Compañía Constructora, de acuerdo con la NIC 11 y al final del periodo contable, hará una nota a los estados financieros relacionada con los contratos de construcción, así:

CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN DE UNA BODEGA DE PROPIEDAD DEL SEÑOR LUIS ANTONIO SÁNCHEZ: (Suárez, 2009)

Cuadro 6.

Cuentas	Debe	Haber
Gastos/ Costos en construcción de bodega	\$ 1.161.000.000	
Activo/ Construcciones en curso para terceros		\$ 1.161.000.000

Cuadro 7.

Cuentas	Debe	Haber
Activo/ Cuentas por cobrar a clientes	\$ 1.290.000.000	
Ingresos / Ingresos ordinarios por contratos de construcción		\$ 1.290.000.000

Cuadro 8.

Cuentas	Debe	Haber
Pasivo / Anticipos recibidos	\$ 1.200.000.000	
Activo /Cuentas por cobrar a clientes		\$ 1.200.000.000

FECHA DE INICIACIÓN:
1° de octubre de 2009.

FECHA DE TERMINACIÓN:
31 de marzo de 2010.

TIPO DE CONTRATO:
Contrato a precio fijo.

N° DE METROS A CONSTRUIR:
2.000 m².

VALOR DEL M² CONSTRUIDO:
\$ 1.500.000

VALOR DEL CONTRATO:
\$ 3.000.000.000

COSTOS ESTIMADOS DEL CONTRATO:
90% del valor del contrato.

INCENTIVOS:
\$ 100.000.000 por culminar la obra antes de la fecha pactada de terminación.

OTRAS CONDICIONES PACTADAS:
Los materiales sobrantes que llegaren a quedar al terminar la obra se destinarán al contratista.

ANTICIPOS PACTADOS:
40% al iniciar la obra, 50% al completar el 40% de la obra y el saldo al terminar la construcción.

ESTADO DE ESTE CONTRATO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 (Cuadro 9):

4) En enero 2 de 2010, la Compañía Constructora recibió cheque para pagar el saldo de la cuenta por cobrar al cliente (Cuadro 10).

Cuadro 9.

Método utilizado para reconocer los ingresos y los costos	Método de porcentaje de participación.	
Construcción ejecutada en el	43%	
Ingresos reconocidos causados: \$ 3.000.000.000 x 43% =	\$ 1.290.000.000	
Costos reconocidos causados: \$ 2.700.000.000 x 43% =	1.161.000.000	
Cantidad acumulada de costos incurridos	1.170.000.000	
Anticipos recibidos	- 0 -	
Cuentas por cobrar al cliente	\$ 90.000.000	
Cuentas	Debe	Haber
Activo / Bancos	\$ 90.000.000	
Activo / Cuentas por cobrar a clientes		\$ 90.000.000

Cuadro 10.

Cuentas	Debe	Haber
Activo / Bancos	\$ 1.500.000.000	
Pasivo / Anticipos recibidos		\$ 1.500.000.000

5) En enero 3 de 2010, la Compañía Constructora recibió anticipo del 50% del valor del contrato (Cuadro 11).

6) Durante el primer trimestre de 2010 efectuó los siguientes pagos en efectivo (Cuadro 12).

7) En marzo 15 de 2010 se termina la construcción de la bodega.

a) Contabilización de la factura de venta en marzo 15 de 2010, incluyendo el incentivo por terminar antes de tiempo pactado (Cuadro 13).

Cuadro 11.

Costos directos	Valor
Mano de obra, incluyendo la supervisión	\$ 250.000.000
Materiales usados en la construcción	950.000.000
Depreciación de activos usados en el contrato	12.000.000
Desplazamientos	15.000.000
Alquileres	93.000.000
Diseños	60.000.000
Otros costos directos	70.000.000
	\$ 1.450.000.000
Otros costos adicionales	
Seguros	40.000.000
Asistencia técnica	45.000.000
Costos indirectos de fabricación (preparación nómina)	15.000.000
	100.000.000
Total costos	\$ 1.550.000.000

Cuadro 12.

Cuentas	Debe	Haber
Activo / Construcciones en curso para terceros	\$ 1.550.000.000	
Activo / Bancos		\$ 1.550.000.000

Cuadro 13.

Cuentas	Debe	Haber
Activo / Cuentas por cobrar a clientes	\$ 1.810.000.000	
Ingresos /Ingresos ordinarios por contratos de construcción		\$ 1.810.000.000

Para registrar factura de venta correspondiente al 57% del contrato de construcción.

$\$ 3.000.000.000 \times 57\% = \$1.710.000.000$. A esta suma se le agregan $\$ 100.000.000$ de incentivo por terminar la obra antes de tiempo.

b) Registro de los costos (Cuadro 14):

Para registrar el costo de la construcción de la bodega utilizando el método de porcentaje de terminación, así: $\$ 1.710.000.000 \times 90\% = \$ 1.539.000.000$ (o también: $\$ 2.700.000.000 \times 57\%$).

Cuadro 14.

Cuentas	Debe	Haber
Gastos/costos en construcción de bodega	\$ 1.539.000.000	
Activo/ Construcciones en curso para terceros		\$ 1.539.000.000

c) Aplicación del anticipo (Cuadro 15):

Para aplicar el anticipo recibido para la construcción de la bodega al valor de la cuenta por cobrar por este concepto.

8) Recibe cheque del cliente por pago del saldo adeudado a la Compañía Constructora (Cuadro 16).

9) Vendió los materiales sobrantes por $\$8.000.000$ en efectivo (Cuadro 17).

Cuadro 15.

Cuentas	Debe	Haber
Pasivo / Anticipos recibidos	\$ 1.500.000.000	
Activo / Cuentas por cobrar a clientes		\$ 1.500.000.000

Cuadro 16.

Cuentas	Debe	Haber
Activo / Bancos	\$ 310.000.000	
Activo / Cuentas por cobrar a clientes		\$ 310.000.000

Cuadro 17.

Cuentas	Debe	Haber
Activo / Bancos	\$ 8.000.000	
Gastos / Costos en construcción de bodega		\$ 8.000.000

10) Ajuste a la cuenta de construcciones en curso para terceros, la cual presenta un saldo débito de \$ 20.000.000 (Cuadro 18).

Cuadro 18.

Cuentas	Debe	Haber
Gastos / Costos en construcción de bodega	\$ 20.000.000	
Activo / Construcciones en curso para terceros		\$ 20.000.000

RESUMEN CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES (Suárez, 2009) (Cuadro 19).

Cuadro 19.

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Activo / Bancos	\$ 1.200.000.000		
		1.170.000.000	
	90.000.000		
	1.500.000.000		
		1.550.000.000	
	310.000.000		
	8.000.000		
Totales	\$ 3.108.000.000	2.720.000.000	388.000.000

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Activo / Construcciones en curso para terceros	\$ 1.170.000.000		
		1.161.000.000	
	1.550.000.000		
		1.539.000.000	
		20.000.000	
Totales	\$ 2.720.000.000	2.720.000.000	- 0 -

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Gastos / Costos en construcción de bodega	\$ 1.161.000.000		
	1.539.000.000		

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Activo / Cuentas por cobrar a clientes	\$ 1.290.000.000		
		1.200.000.000	
		90.000.000	
	1.810.000.000		
		1.500.000.000	
		310.000.000	
Totales	\$ 3.100.000.000	3.100.000.000	- 0 -

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Ingresos / Ingresos ordinarios por contratos de construcción		\$ 1.290.000.000	
		1.810.000.000	
Totales		\$ 3.100.000.000	3.100.000.000

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Activo / Cuentas por cobrar a clientes	\$ 1.290.000.000		
		1.200.000.000	
		90.000.000	
	1.810.000.000		
		1.500.000.000	
		310.000.000	
Totales	\$ 3.100.000.000	3.100.000.000	- 0 -

Cuentas	Débitos	Créditos	Saldo
Pasivo / Anticipos recibidos		\$ 1.200.000.000	
	1.200.000.000		
		1.500.000.000	
	1.500.000.000		
Totales	\$ 2.700.000.000	2.700.000.000	- 0 -

RESUMEN (Cuadro 20):

Cuadro 20.

Ingresos / Ingresos ordinarios por contratos de construcción	\$ 3.100.000.000
Menos: Gastos / Costos en construcción de bodega	2.712.000.000
Utilidad	\$ 388.000.000

CONCLUSIONES

1) Tratamiento contable

- Una de las principales bondades que trae la adopción de estándares internacionales de información financiera en Colombia, es el hecho de disponer de amplios elementos de juicio para la interpretación de cada uno de los temas (en este caso contratos de construcción) que permite un mejor registro contable, bajo premisas contables y, no bajo premisas fiscales como ocurre actualmente en Colombia.
- En Colombia no se ha establecido el tratamiento contable de los contratos de construcción. Solo normas tributarias se refieren a la forma de determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas. Mientras que en la NIC 11 es amplio y detallado y establece un único método, para reconocer los ingresos para este tipo de contratos: el método de porcentaje.
- Las normas tributarias colombianas contemplan dos métodos de reconocimiento de este tipo de operaciones: el método de honorarios y el método de la utilidad bruta. Sin embargo en cualquiera de los dos métodos no se determina con claridad cuando hay lugar al reconocimiento del

ingreso. En la NIC 11 se establece un solo método el de porcentaje de terminación y establece los criterios para ello.

- En Colombia cada empresa utiliza el método que mejor considere y que puede incluir registrar el ingreso con base en la factura o registrarlo según el avance de la obra. En la NIC 11 Se reconocen los ingresos de acuerdo con la realidad económica.

2) Contabilización de operaciones

- Mediante la utilización de la NIC 11 se hizo un ejemplo de la contabilización de operaciones de la construcción de un inmueble desde su inicio hasta su terminación.
- En este ejemplo se incluye la información del contrato de construcción, al final del periodo contable, relacionada con las notas a los estados financieros que deben revelarse.

3) Oportunidad para los contadores colombianos:

La contaduría pública en Colombia, y en varios países, especialmente de Latinoamérica, pasa

por un momento de mucha demanda, tanto que supera el 100%, de ahí que se diga que el mercado se encuentra saturado.

Por este motivo se abren muchas puertas a nivel internacional como lo es el estudio y análisis de

los estándares internacionales de contabilidad y de información financiera (NIC-NIIF) de tal manera que cuando se lleve a cabo el proceso de convergencia fijado en la Ley 1314 del 2009, el contador público va a tener más oportunidades profesionales.

GLOSARIO

- **Contrato de construcción:** es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o 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.

Un contrato de construcción 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 construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

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 arquitectos, así como
- (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración

del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y 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 23 y 24, para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos y costos correspondientes al contrato.

- **Contrato de precio fijo:** es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.
- **Contrato de margen sobre el costo:** es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

- **Método del porcentaje de terminación:** bajo 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 ordinarios, de los gastos y de los resultados 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.

SIGLAS

- CINIIF Interpretación normas internacionales de información financiera.
- IASC (internacional Accounting Standards Committee) Comité Internacional de las Normas de Contabilidad.
- IASB (internacional Accounting Standards Board) Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad.
- MIPYMES Micros, Pequeñas y Medianas Empresas.
- NIIF Normas Internacionales de Información Financiera.
- NIC Normas Internacionales de Contabilidad.
- SIC Interpretación normas internacionales de contabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- Alexander, David y Archer, Simón. (2005). Guía Miller de Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera. Perú (Lima).
- Hennie, V.G. (2005). Estándares internacionales de información financiera. Bogotá: Banco Mundial en coedición con Mayol Ediciones S. A.
- Barrientos, Sonia y Sarmiento, Daniel. (2009). Normas Internacionales de Información Financiera NIIF - IFRS. Fundación para la Organización Interamericana de Ciencias Económicas.
- Jiménez Jaimes, Néstor Alberto (2003). De las normas contables colombianas a las normas-estándares internacionales de información financiera. Bogotá.
- Deloitte (2010). Globalización Contable - Guía para la adopción de los IFRS. Bogotá: Editorial Planeta Colombiana S.A.
- Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad - IASB. Resumen Técnico NIC 11.
- Fernández, Y. (2005). La credibilidad de la información financiera: un reto ante la globalización. Coruña.
- Legis (2010). Reglamento General de la Contabilidad y Plan de Cuentas. Bogotá: Legis.

_____ (2010). Estatuto Tributario. Bogotá: Legis.

_____ (2010). Plan Único de Cuentas para comerciantes. Bogotá: Legis.

_____ (2010). Régimen contable colombiano. Bogotá: Legis.

Montilla Galvis, Omar de Jesús y otros. (2006). Estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros. Universidad del Quindío.

Ramírez Echeverry, Helio Fabio (2010). Bases y fundamentos del nuevo modelo contable internacional. Cali.

República de Colombia. Decreto 2649 de 1993.

_____. Decreto 2650 de 1993.

_____. Ley 43 de 1990.

Rodríguez, C.J. (2007). "Algunas cuestiones relevantes en el proceso internacional de convergencia contable IASB vs FASB", en: Estabilidad Financiera, No. 13 , 11-14.

Suárez Balaguera, Luis Eduardo (2009). Apuntes de clase. Bogotá.