

Néstor Alberto Prada Hernández

IMPACTO TRIBUTARIO EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN CON LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS
NIIF: “ESTUDIO DE CASO COMPARATIVO DE LAS VIGENCIAS 2016 Y 2017 EN EL DESARROLLO
DE UN PROYECTO DE UNA EMPRESA DEL SECTOR”

MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO TRIBUTARIO

BOGOTÁ, COLOMBIA 2020

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO, MAESTRÍA EN DERECHO CON ÉNFASIS EN TRIBUTACIÓN

Rector:	Dr. Juan Carlos Henao
Secretaria General:	Dra. Martha Hinestroza
Director Departamento de Derecho Fiscal:	Dra. Olga Lucía González
Presidente de Tesis:	Dra. Olga Lucía González Parra
Director de Tesis:	Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez
Jurados de Tesis:	Dra. Adriana Yaneth Plazas Cadena Dra. Victoria Eugenia Hoyos
Londoño	

TABLA DE CONTENIDO

Introducción / 7

- 1. Objetivos de la investigación / 10
- 2. Justificación / 10
- 3. Descripción metodológica / 11

Capítulo I. Marco teórico

1.1. ANTECEDENTES / 18

1.2. BASES TEÓRICAS / 19

- 1.2.1. Origen de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) / 19
- 1.2.2. Las NIIF en Colombia / 20
- 1.2.3. Ley 1314 de 2009 / 20
- 1.2.4. Estatuto Tributario colombiano / 20

1.3. CONVERGENCIA Y ADAPTACIÓN DE LAS NIIF EN COLOMBIA / 21

- 1.3.1. Factores clave para una conversión exitosa / 21
- 1.3.2. Contabilidad y términos / 23
- 1.3.3. Estados financieros / 23

1.4. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) / 23

- 1.4.1. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) / 24
- 1.4.2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) / 24
- 1.4.3. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF-15) / 24

Capítulo 2. El caso de estudio: Empresa de construcción con un proyecto y su desarrollo en dos vigencias 2016 y 2017

2.1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA X / 25

2.2. CONDICIONES DEL PROCESO / 25

2.2.1. Estructura de costos / 26

2.2.2. Estructura de financiamiento / 26

2.3. IMPLEMENTACIÓN / 26

2.4. MUESTRA SELECCIONADA PARA EL ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF-15 / 27

2.5. CUMPLIMIENTO DE LA NORMA NIIF / 27

2.5.1. ETAPA 1. Identificación de contrato / 29

2.5.1.1. Combinación de contratos / 30

2.5.1.2. Modificaciones del contrato / 30

2.5.2. ETAPA 2. Identificación de las obligaciones de desempeño / 31

2.5.2.1. Deberes en contratos con clientes / 31

2.5.2.2. Diferentes bienes o servicios / 31

2.5.2.3. Satisfacción de las obligaciones de desempeño / 32

2.5.2.4. Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo / 33

2.5.2.5. Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño / 34

2.5.2.6. Métodos para medir el progreso / 34

2.5.2.7. Medidas razonables del progreso / 34

2.5.2.8. Medición / 35

2.5.3. ETAPA 3. Determinación del precio de la transacción / 35

2.5.3.1. Contraprestación variable / 35

2.5.3.2. Pasivos por reembolsos /	36
2.5.3.3. Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable /	36
2.5.3.4 La determinación y estimación de las contraprestaciones variables /	36
2.5.3.5. La determinación de la existencia de un componente financiero revelador /	36
2.5.3.6. La determinación del efecto de las contraprestaciones que difieren del efectivo /	37
2.5.3.7. La determinación del efecto de la contraprestación por importes que soporta el cliente /	37
2.5.4. ETAPA 4. Establecer el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño /	37
2.5.4.1. Distribución basada en precio de venta independiente /	38
2.5.4.2. Variación en el precio de la transacción /	38
2.5.5. ETAPA 5: Perfil del ingreso, una vez la entidad satisface la obligación /	39
2.5.5.1. Perfil del ingreso identificado a lo largo del tiempo /	39
2.5.5.2. Perfil del ingreso identificado a lo largo del tiempo /	40
2.6. CONSIDERACIONES SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA NIIF /	40
2.7. COMPARATIVO CONTABLE ENTRE EL AÑO 2016 Y EL AÑO 2017, NIIF-15 /	41
2.8. ANÁLISIS FISCAL /	50
2.8.1. Análisis financiero /	51
2.8.2. Apalancamiento /	51
Conclusiones /	53
Referencias /	56

ÍNDICE DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla 1. Análisis con relación a la implementación de las NIIF / 14

Tabla 2. Comparativo de balance de renta / 15

Tabla 3. Flujo de efectivo / 42

Tabla 4. Estado de situación financiera / 43

Tabla 5. Estado de resultado / 46

Tabla 6. Estado de cambios del patrimonio / 48

Tabla 7. Resultados fiscales de La Empresa X / 49

Tabla 8. Concentración de endeudamiento / 51

Tabla 9. Apalancamiento / 52

Figura 1. Las 5 etapas para contabilizar los contratos, de acuerdo con la NIIF-15 / 28

Figura 2. Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, de acuerdo con la NIIF-15 / 33

Introducción

En la actualidad las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB) poseen gran relevancia, pues se constituyen como normas financieras de alcance mundial, lo cual significa que dicha contabilidad posibilita la interpretación y aplicación por cualquier usuario en cualquier parte del mundo. En Colombia, por ejemplo, estas normas son de gran utilidad y ya están establecidas por ley. Entre las Normas NIIF, el *Financial Times* describe la NIIF-15 como la “joya de la corona”, por el esfuerzo de convergencia contable que ella realiza y porque permite comparar de forma globalizada gran cantidad de negocios. No obstante, por ser una de las últimas normas conjuntas, hay que considerarla con precaución, dada la dificultad en su aplicación total (Deloitte.com, 2017). Las normas de información financiera son de gran importancia, puesto que dan un tratamiento más confiable a las cuentas contables, lo que permite cuidar los patrimonios de las firmas y tomar decisiones con información completa y veraz, como es el caso del sector de la construcción en el momento de registrar el perfil de ingresos y costos. Es necesario además que una firma actualice sus conocimientos, y es por ello que IASB optimiza el ordenamiento contable.

Actualmente se debate acerca de la importancia de identificar contablemente los ingresos y si ello determina o restringe el resultado de una actividad económica. Así, en las firmas constructoras se presentan con frecuencia estos dilemas, principalmente cuando las ventas y la entrega de algún proyecto se realizan simultáneamente, de modo que, por lo general, se encuentran diferentes ejercicios fiscales incluso en un mismo proyecto. Como se ve, de ahí nace la exigencia de asignar los ingresos y los costos de la actividad en periodos precisos, hasta la culminación del proyecto. Adicionalmente, se debe considerar que las firmas del sector de la construcción tienen gran peso en el desarrollo de una nación, pues su ejercicio económico está orientado a la realización de proyectos que originan nuevas estructuras, en una compleja y activa cadena de actividades que se combinan y están sujetas a una planeación previa, ajustada a un presupuesto establecido con antelación.

Los procesos contables en los contratos de construcción deben contemplar asimismo los tiempos de ejecución, que varían en ritmo y, lo que es más importante para esta tesis, usualmente usan diferentes prácticas contables, dependiendo de la naturaleza de los contratos y de múltiples factores de coyuntura. Ante esta situación, el proceso contable es de suma importancia en lo que tiene que ver con la distribución de los ingresos ordinarios y los costos, entre las cuentas, la identificación del perfil de los ingresos de actividades ordinarias y los gastos ordinarios del contrato. Por lo anterior, aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera hace necesaria una rigurosa y continua capacitación de los encargados de la contabilidad de los contratos de construcción, según el avance de la dinámica económica. Así, con la NIIF-15, y a diferencia de las Normas Internacionales de Calidad NIC-11 y NIC-18, ya no es relevante que el ingreso deba reflejar el grado de avance de la obra.

Ello muestra las diferencias conceptuales entre la NIIF-15 y las NIC-11 y NIC-18, pues con la nueva norma se pretende reconocer el punto en que el control se traslada al cliente, mientras que aquellas normas se guiaban por el momento en que se trasladan los riesgos y beneficios. En este punto recuérdese que, “si los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo, debería usarse un método que refleje de la mejor manera el patrón de transferencias de bienes o servicios al cliente” (Deloitte.com, s.f.). Por ello, la NIIF-15 “introduce un nuevo enfoque para determinar si los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo o en un punto del tiempo”, en tres escenarios específicos:

... (i) cuando el cliente recibe y consume los beneficios del producto o servicio del vendedor en la medida en que él vendedor se desempeñe. (ii) El vendedor está creando un activo de "trabajo en curso" que es controlado por el cliente, y (iii) el vendedor está creando un activo de trabajo en curso el que podría no estar dirigido a un cliente distinto y no se dirigirá a clientes diferentes y respecto del cual el cliente tiene la obligación de pagar el trabajo de la entidad hasta la fecha (Deloitte.com, 2017).

Esta diversificación permite suponer que la carga temporal de los ingresos varía con la nueva NIIF-15, debido a transacciones específicas. Por un lado, con la NIC-18, las firmas reconocían los ingresos exclusivamente en el momento de la entrega, pues hasta dicho momento se retenía un cierto grado de exposición a los riesgos y beneficios. Mientras que con la norma actual (NIIF-15) el marco conceptual difiere y la firma debe determinar si el

control se traslada al cliente en el momento del envío o en el de la entrega, y si es en el momento del envío, deberá determinarse si se asigna una parte del precio de la transacción a un servicio no homogéneo de “envío y cobertura de riesgos” que saltaría a la vista, al cumplirse dicho servicio (Deloitte.com, 2017).

En lo expuesto anteriormente se puede colegir para el sector de la construcción una alta incertidumbre en el manejo del proceso contable y en el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Por tal razón, se dificulta un manejo ordenado de las ventas que deriva en dificultades que refuerzan el *problema de esta investigación*, es decir, la insuficiencia de la definición de reglas y los ordenamientos contables, reforzada por la falta de implementación, hechos que se agravan cuando se ve que los departamentos de contabilidad del sector de la construcción no poseen los conocimientos necesarios para aplicar una transición adecuada a la NIIF-15, lo que sin duda condiciona la contabilización de las actividades económicas.

Adicionalmente, es claro que el sector de la construcción en gran medida no tiene claridad respecto del método contable que se debe realizar y por estas anomalías no puede identificar sus ingresos ordinarios, con el resultado de que se presenta gran dificultad al momento de contabilizar los informes financieros. Esto se traduce en que las firmas del sector tomarán decisiones poco adecuadas. Así mismo, la presencia de faltas, omisiones y anomalías en los procesos contables por cuentas de ingresos ordinarios refuerza el manejo inadecuado de ajustes que cargan sobre los estados financieros. De acuerdo con lo expuesto, se impone preguntar cuál es la incidencia en los contratos de construcción de la aplicación del artículo 200 del Estatuto Tributario nacional referente a “Contratos por servicios de construcción”, antes y después de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con la NIIF-15.

1. Objetivos de la investigación

Objetivo General: Evaluar mediante casuística el artículo 200 del Estatuto Tributario y la NIIF-15, mediante un análisis comparativo, con el objeto de evidenciar la transición en el sistema tributario colombiano.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Analizar el artículo 200 del Estatuto Tributario, con el fin de conocer lo que se establece en él y determinar su incidencia en el proceso tributario nacional.
- Evaluar, analizar y comprender adecuadamente la implementación de los ingresos de Actividades Ordinarias en el trámite de contratos y los Estados Financieros en el sector de la construcción.
- Examinar la contabilización de los contratos de construcción y determinar qué tipos de contrato aplican, dentro de los establecidos en el artículo 200 del Estatuto Tributario.

2. Justificación

La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), específicamente ha sido un tema bastante discutido en el sistema tributario, debido a que ella establece estándares internacionales en cuanto al manejo de información financiera. Así mismo, es pertinente analizar la importancia de la NIIF en relación con el artículo 200 del Estatuto Tributario dentro del sistema tributario colombiano, de modo que permita definir claramente la incidencia del mismo. Además, la presente investigación tiene gran relevancia dentro del campo tributario, puesto que del análisis de la NIIF, específicamente la NIIF-15, y en relación con el artículo 200, se pueden establecer y conocer sus beneficios.

Con esto en mente, los siguientes son los aportes de la presente investigación. En el *ámbito metodológico*, ella ofrece una serie de métodos, técnicas e instrumentos para la identificación de problemas y búsqueda de soluciones, que pueden colaborar en el conocimiento metodológico para su uso futuro. Así mismo, en el *campo de la investigación*, por estar enfocada en un estudio de maestría, esta servirá de enlace para otras indagaciones de la misma naturaleza y les dará un sustento teórico y académico. En su *dimensión práctica*, el estudio será de utilidad para conocer el trasfondo de la problemática, es decir, la importancia del principio legal en el sistema tributario colombiano, así como también los métodos utilizados para identificar dicha incidencia, y también brindará una guía para conocer la base teórica del sistema tributario, su funcionamiento e importancia.

Finalmente, la presente investigación hace un *aporte significativo al país*, puesto que beneficia directamente al sector tributario, ya que permite establecer la importancia de dicha norma internacional en relación al artículo 200 del Estatuto Tributario en el sistema tributario colombiano y cómo estas normativas afectan los ingresos producidos por la prestación de servicios. El *campo de acción* será el contable en relación con aspectos puramente financieros. El caso está circunscrito a una empresa del sector y se tratan los criterios y nociones contables de las normas internacionales de información financiera (NIIF), específicamente en lo que concierne a la incidencia de esta norma en la determinación del perfil de ingresos que provienen de los contratos por servicio de construcción que se ejecutan en esa empresa, que acá de nombra como La Empresa X.

3. Descripción metodológica

Como metodología, se plantea la estrategia de recoger y analizar información con el objetivo de obtener conclusiones enfocadas en evidencia fuerte y no en apreciaciones defectuosas ni en juicios de valor. Esta vía de investigación ayudará a resolver el eje central de este trabajo, por elegir los métodos, sistemas, formas y herramientas que permiten clarificar el objetivo general y específico planteado inicialmente.

La investigación acoge diferentes tipos y es a la vez descriptiva, de campo y documental. La primera se enfoca en conocer eventualidades y conductas dominantes, a través de la exposición específica de las actividades, sistemas, individuos. Su finalidad no se restringe entonces a la recolección de datos, sino más bien a la estimación y reconocimiento de las relaciones que persisten entre dos o más variables. Se parte así de una hipótesis o teoría, se resume la información de forma aplicada y se revisan detalladamente los resultados, con la intención de obtener extensiones marginales significativas que cooperan a fortalecer el conocimiento.

Se busca ampliar con este trabajo la información y el conocimiento que existe sobre el tema, además determinar un holgado horizonte, en el contexto de los contratos de firmas constructoras, este tipo de investigación posibilita exponer eventualidades de la firma y

concebir de forma específica las dificultades que se le presentan, expuestas a lo largo de la investigación.

Como investigación de campo, se extraen datos e informaciones de la realidad mediante técnicas de recolección, para dar solución a las eventualidades planteadas previamente. Puntualmente, en este trabajo se toma como ejemplo una compañía en cuya declaración de Renta y complementarios de dos periodos se evidencia el cambio normativo referido, es decir, que trae incurso la nueva legislación en relación con la norma que se está aplicando a la luz de las NIIF. Nos basamos en los números para detallar, investigar y constatar información y cifras y para intentar especificar y restringir la correlación entre las variables en cuestión.

Por último, esta investigación observa y reflexiona metódicamente las realidades teóricas implicadas en el uso de distintos soportes diseñados para indagar, interpretar y presentar cifras sobre un tema específico, y se emplean tales sistemas y herramientas con el objetivo de extraer resultados que condicionen el desarrollo científico del tema de fondo. Para el contexto específico de la construcción, se informa sustentado en documentos recientes acerca de las NIC (reglas) y NIFF (estructuras), como cimiento de la investigación que se lleva a cabo.

El estudio gira alrededor de conjuntos de datos importantes, que son de dos tipos: población y muestra. La población es un conjunto de personas, objetos o eventos sobre los que desea hacer inferencias. En otros términos, “se entenderá el conjunto de datos de una medida característica en cada individuo del universo” (Rustom 2012, p. 11). Sin embargo, no siempre es conveniente o posible examinar todos los miembros de una población entera. Por esta razón, la población debe estar plenamente definida, para que aquellos que vayan a ser incluidos o excluidos sean explicados en detalle. Para este trabajo, la población se encuentra constituida por las empresas del sector de la construcción en Colombia. La muestra fue diseñada de manera empírica, seleccionando una sola empresa cuyo nombre y razón social, por cuestiones de confidencialidad, no se provee, sino que se nombra simplemente como La Empresa X. En este caso, aunque la población es finita, por tratarse de la constructora sujeto de estudio, consta de dos periodos fiscales con responsabilidades específicas reales, en las cuales están soportadas las conclusiones de la investigación.

Además, en el proceso de conseguir “información empírica que posibilite la medición de las variables de análisis” (Hernández *et al.* 2004, p. 190), se obtienen la información necesaria para el análisis detallado del contexto social que impulsa el desarrollo de esta investigación. Al conseguir datos, se puede ya cuantificar las variables y filtrar los datos requeridos que condicionan la solución del problema. Es por ello que, en la ejecución de esta investigación se deberá determinar una herramienta que favorezca la obtención de datos factuales y reales; así mediante el estudio y comparación, se podrá examinar los datos que modifican los estados de resultados de la constructora que sujeto de estudio, en los contratos por servicio de construcción.

En cuanto a la observación, método fundamental para conseguir información mediante la comprensión deliberada del contexto social especificado previamente, ella incluye el registro sistemático de las conductas que se manifiestan (Hernández *et al.*, 2004, p. 193).

En la actividad de la constructora se toman como base las declaraciones de renta y complementarios de los periodos 2016 y 2017 para evidenciar el impacto de la aplicación de la Ley 1819 de 2016 y del Artículo 200 del Estatuto tributario colombiano con relación a la implementación de las NIIF. De tal modo, analizando cada uno de los periodos presentados, se deduce la Tabla 1.

Tabla 10. Análisis con relación a la implementación de las NIIF

Antes de la Ley 1819 de 2016, art 200 ET	Ley 1819 de 2016, art 200 ET
Contratos por servicios de construcción	
<p>En los contratos de servicios autónomos que impliquen la existencia de costos y deducciones, tales como los de obra o empresa, y el suministro, la renta líquida está constituida por la diferencia entre el precio de los servicios y el costo o deducciones imputables a su realización.</p>	<p>Para las actividades de servicios de construcción se aplicarán las siguientes reglas:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Los ingresos, costos y deducciones del contrato de construcción se reconocerán considerando el método y grado de realización de contrato.2. Para la aplicación de este método se elabora, al comienzo de la ejecución del contrato, un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y se atribuye en cada año o periodo gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que correspondan a los costos y deducciones efectivamente realizados, que constituyen la renta líquida del respectivo año o periodo gravable.3. Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas contabilizadas no serán la renta y complementarios, sino hasta el momento de la finalización del contrato, en la medida que se haya hecho efectivo. <p>PARÁGRAFO 1. El presupuesto del contrato debe estar suscrito por el arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia, con licencia para ejercer.</p> <p>PARÁGRAFO 2. Los contribuyentes que realicen esta actividad deben llevar contabilidad.</p>

	<p>PARÁGRAFO 3. Cuando en esencia económica el contribuyente no preste un servicio de construcción, sino que construya un bien inmueble para destinarlo a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, para uso o para ser destinado como una propiedad de inversión, se consideran las reglas previstas para los inventarios y activos fijos contempladas en este estatuto.</p>
--	--

Fuente: Elaboración propia, con base en la norma.

Tabla 11. Comparativo de balance de renta

Renta y complementarios			
	Renta 2016		Renta 2017
Ingresos	865.809.902	Ingresos	1.399.770.720
Costos	472.168.000	Costos	1.421.703.000
Deducciones	61.385.000	Deducciones	1.519.200.000
Renta líquida ordinaria	57.317.000	Renta líquida ordinaria	0
Perdida del ejercicio	0	Perdida del ejercicio	161.977.000
Renta líquida	57.317.000	Renta líquida	0
Renta presuntiva	54.164.000	Renta presuntiva	35.367.000
Renta líquida gravable	57.317.000	Renta líquida gravable	35.367.000
Impuesto renta	15.614.610	Impuesto renta	12.024.780
Impuesto neto renta	15.614.610	Impuesto neto renta	12.024.780
Total, impuesto a cargo	15.614.610	Total, impuesto a cargo	12.024.780
Saldo a Favor inicial	4.536.000	Saldo a Favor inicial	0

Autorretenciones	3.528.000	Autorretenciones	9.201.000
Otras retenciones	0	Otras retenciones	25.674.000
Total, retenciones	3.528.000	Total, retenciones	34.875.000
Saldo a pagar por impuesto	7.550.610	Saldo a pagar por impuesto	0
Total, saldo a pagar	7.550.610	Total, saldo a pagar	0
Total, saldo a favor	0	Total, saldo a favor	22.850.220

Fuente: Elaboración propia.

Para consolidar el análisis, se llevaron a cabo entrevistas al contador y representante legal de La Empresa X y su director comercial, con preguntas acerca de la actividad que resultaron ser de gran ayuda para el desarrollo de esta investigación: ¿Tiene conocimiento del proceso empleado en la empresa para registrar el perfil de ingresos ordinarios de contratos por servicio de construcción? ¿Qué conocimiento tiene de la norma NIIF-15 que entró en vigencia el presente año?

El contador de la empresa manifestó que el proceso contable que se maneja en la constructora se basa en el grado de avance de la ejecución de la obra, mientras que el director comercial respondió que el perfil de ingresos depende de cuánto porcentaje se ha completado de la obra. Para la segunda pregunta, ambos contestaron que era muy poco lo que conocen de dicha norma, especialmente el director comercial. Finalmente, luego del análisis de las preguntas realizadas al contador y al director comercial de la constructora, se puede concluir que no están al corriente de las actualizaciones en proceso bajo las normas internacionales, fundamentalmente de la NIIF-15.

Además de las entrevistas, de las encuestas se pueden obtener apreciaciones y puntos de vista subjetivos, que aportan información sumamente importante (Hernández *et al.*, 2004, pág. 205), mediante preguntas abiertas y preguntas con respuestas concretas sobre el conocimiento de nociones contables dentro de la empresa, que se tabulan, organizan y codifican en una hoja de cálculo Excel. De esta manera se realizó una encuesta a 14

empleados de la constructora sobre el impacto y cambios de la NIIF-15 y demás: ¿Considera significativo aplicar la NIIF-15 para optimizar la identificación del perfil de ingresos, importes en los contratos por servicio de construcción? ¿Estima que implementar las reglas de la NIIF-15 genere consecuencias positivas en el ejercicio de la empresa? ¿Actualmente qué técnicas emplea la empresa para el registro contable del perfil de ingresos e importes producto de los contratos por servicio de construcción?

En el proceso de adopción de las NIIF se requiere contar con los primeros estados financieros, y reportes tributarios para efectuar de forma comparativa el análisis de la conciliación fiscal, de acuerdo con la NIIF, pues se necesita que la información financiera sea entendible, relevante, confiable y comparable con otros estados financieros. El proceso de análisis de la NIIF en los contratos es una guía para poder establecer los saldos de las cuentas y sus revelaciones, según las NIIF, de forma retrospectiva. Esto permite tener los estados tributarios y financieros que reflejan la realidad de la empresa, para poder tomar acertadas decisiones con base en esa información.

Capítulo I

Marco Teórico

1.1. Antecedentes

A continuación se ofrecen distintos criterios de autores e instituciones, relacionados tanto con la base contable de normas como las NIIF-15 sobre ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes como con el artículo 200 del Estatuto Tributario.

En el trabajo de investigación de Posso y Reina (2017), de la Pontificia Universidad Javeriana, aparece ya que el principal obstáculo para el intercambio de información financiera entre países estaba en las diferencias en cuanto a normatividad, principios y prácticas contables, razón por la cual las Normas Internacionales de Información Financiera empezaron a ser adoptadas a nivel mundial, para tener un punto de comparación y evaluación financiera y guiar la misma lectura para todos los participantes del mercado. De igual manera, para los autores, la Ley 1314 de 2009 soportaba la convergencia con las Normas Internacionales que se establecían para Colombia, con lo que se estructuraban nuevamente principios, normas contables e información financiera en el conocimiento de la convergencia de la Norma Internacional en Colombia, así como su aplicación en distintos países.

Grisales y Tejada (2016), por su parte, analizaron el Estatuto Tributario a fin de generar una guía para pequeños empresarios, acorde con lo establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Esta investigación sugirió diferentes recursos pertinentes para el análisis del Estatuto Tributario, en especial respecto de la manera como este incide en el sistema tributario nacional. Posteriormente, Torres (2015) va más allá con el estudio de la implementación de las NIIF en Colombia y de la manera como estas alterarían la dinámica tributaria nacional. Por tanto, todos estos autores son un referente para determinar de qué manera se implementan las NIIF en Colombia y cómo afectan lo establecido en el Estatuto Tributario. Además, porque cada uno propone una implementación de las mismas, explicada de forma sencilla y adaptándola a la normativa tributaria nacional.

En la misma línea, Ramírez, Roldán y González (2015) analizan el impacto en el sistema de información contable de las empresas dedicadas a la construcción con la entrada en vigencia de los estándares internacionales de información financiera, específicamente las NIC-11,

NIC-18 y NIIF-15, con el foco puesto en la importancia de la información financiera y el proceso de convergencia que atraviesa Colombia con respecto a las normas. Se logra así complementar el análisis, enriquecido con una guía para la incorporación de las NIIF en las normativas tributarias del país y la identificación de aspectos asociados a la norma internacional, con especial énfasis en el artículo 15, asociado a los ingresos por prestación de servicios.

1.2. Bases teóricas

1.2.1. Origen de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Sus inicios se remontan a los Estados Unidos de América y al nacimiento del Accounting Principles Board (APB - Consejo de Principios de Contabilidad), órgano que emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Posteriormente surgió el Financial Accounting Standard Board (FASB - Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), que tiene vigencia actualmente en EE.UU. y gran incidencia en la profesión contable, emitiendo un sinnúmero de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones. Con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable, tales como:

- American Accounting Association - AAA (Asociación Americana de Contabilidad).
- Accounting Research Bulletin - ARB (Boletín de Estudios Contables).
- Auditing Standard Board - ASB (Consejo de Normas de Auditoría).
- American Institute of Certified Public Accountants - AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos).

Más adelante, en el año 1973, nace el International Accounting Standard Committee (IASC - Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), en convenio con organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuyos organismos fueron los responsables de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). El IASC tiene su sede en Londres y su aceptación fue cada día mayor en todos los países del mundo, hasta que en 2001 se le encargó la tarea de

modificar las normas, no obstante el éxito de las NIC, que se habían adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en sus normas internas (Martínez, 2006).

1.2.2. Las NIIF en Colombia

Con la Ley 550 del año 1999 se introducen las NIIF en Colombia. Puntualmente, en el artículo 23 de la mencionada ley se establece: “El gobierno nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”. Basada en ese mandato, surge la Ley 1314 de 2009, la cual se refiere a la convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera. Como es sabido, esta ley clasificó a las empresas en tres grupos: Grandes, Pymes y Micros.

1.2.3. Ley 1314 de 2009

En Colombia es directriz del Gobierno Nacional avanzar hacia los estándares internacionales de contabilidad. Por ello, el 13 de julio de 2009 se expidió la Ley 1314 mediante la cual se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. Lideraron el tema: el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) y los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo. En el proceso de convergencia de las normas nacionales a las NIIF, Colombia ha estimado pertinente brindar una mayor organización y definición de las políticas, en razón de la necesidad que se tiene de involucrar a todos los actores pertinentes e interesados, para lograr una mayor unificación de los procedimientos, tal como se estipula en la Ley 1314 de 2009.

1.2.4. Estatuto Tributario colombiano

Según el Estatuto Tributario de Colombia, en los contratos de servicios autónomos que impliquen la existencia de costos y deducciones, tales como los de obra o empresa y los de suministro, la renta líquida está constituida por la diferencia entre el precio del servicio y el

costo o deducciones imputables a su realización (art. 200 modificado). Para las actividades de servicios de construcción se aplicarán las siguientes reglas:

1. Los ingresos, costos y deducciones del contrato de construcción se reconocerán considerando el método de grado de realización del contrato.
2. Para la aplicación de este método, se elaborará, al comienzo de la ejecución del contrato, un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y se deberá atribuir en cada año o período gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que correspondan a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable.
3. Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas contabilizadas no serán deducibles para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, solo hasta el momento de la finalización del contrato, en la medida en que se haya hecho efectiva.

PARÁGRAFO 1. El presupuesto del contrato debe estar suscrito por arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia, con licencia para ejercer.

PARÁGRAFO 2. Los contribuyentes que realicen esta actividad deben llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 3. Cuando en esencia económica el contribuyente no preste un servicio de construcción, sino que construya un bien inmueble para destinarlo a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, para su uso o para ser destinado como una propiedad de inversión, se considerarán las reglas previstas para los inventarios y activos fijos, contempladas en este Estatuto.

1.3. Convergencia y adaptación de las NIIF en Colombia

1.3.1. Factores clave para una conversión exitosa

Dentro de las empresas existen varios factores que son de gran importancia para el éxito de la conversión contable. Estos factores, que deben ser atendidos por el director financiero de la empresa, son:

COMPROMISO DE LIDERAZGO: El factor más importante para asegurar el éxito de un proyecto de conversión de las NIIF es el compromiso, con una activa participación, basada en el liderazgo. El cambio que conlleva la conversión tiene que iniciarse desde los más altos niveles a través de la empresa, pues es allí donde se suscitan las principales decisiones relacionadas con políticas contables y financieras basadas en la estrategia establecida. Si el director financiero falla para asegurar un compromiso cuidadoso de otros ejecutivos, esto puede resultar en el fracaso de la conversión.

DELEGACIÓN DE AUTORIDAD: La autoridad y responsabilidad deben ser delegadas a individuos y a personal sénior de la administración para ser dirigidas a través del proyecto. Muchos cambios en la conversión a IFRS llegan a ser difíciles de implementar, debido a que la conversión es manejada por los gerentes del proyecto que les falta liderazgo, autoridad y presupuesto.

RELACIONES CON LOS INTERESADOS: La resistencia cultural a la conversión no puede subestimarse. Por lo tanto, es crítico que el director financiero consulte con los interesados clave en la organización y obtenga su compromiso. Adicionalmente, la consulta con los interesados es esencial para asegurar que el equipo de conversión cuente con los recursos necesarios y produzca los resultados esperados.

ENTENDER EL COSTO DE LA CONVERSIÓN A NIIF: La conversión exitosa a NIIF es un compromiso a largo plazo, a menudo basado en cambios en el negocio, sistemas, procesos contables y controles. La conversión va más allá de la creación de un nuevo formato de estados financieros e involucra al director financiero, quien dirigirá la comunicación permanente, la educación y el entrenamiento. Las afectaciones al negocio y los costos resultantes no deben subestimarse.

CAMBIO SELECTIVO: La conversión exitosa a las NIIF no implica necesariamente un rediseño amplio de la empresa. Una labor clave para los directores financieros en la preparación para

la conversión es identificar aquellas funciones que podrían beneficiarse mejor del proyecto. Adicionalmente, un estudio costo-beneficio puede ser realizado para identificar potenciales ganancias a dirigir la compañía hacia su nuevo objetivo de cumplimiento. Colmenares *et al.* (2009) afirman que, en la administración del riesgo del proyecto, un buen punto de inicio para los Directores Financieros es llevar a cabo un análisis gerencial de alto nivel de los riesgos inherentes del proyecto NIIF, aplicando procedimientos, como mapear controles u otras iniciativas para mitigar estos riesgos. Adicionalmente, es necesario asignar administradores de riesgo para monitorear, reportar y tomar acción oportuna en cualesquier área de riesgo alto.

1.3.2. Contabilidad y términos

Es un sistema de información que permite recopilar, clasificar y registrar, de una forma sistemática y estructural, las operaciones mercantiles realizadas por una empresa, con el fin de producir informes que, analizados e interpretados, permitan planear, controlar y tomar decisiones sobre la actividad de la empresa (Coral y Gudiño, 2000, p. 11).

1.3.3. Estados financieros

Son los informes que deben preparar las empresas con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en sus actividades a lo largo de un periodo. Estos son importantes para la administración, los propietarios, los acreedores y el estado (Coral y Gudiño, 2000, p. 28).

1.4. International Accounting Standards Board (IASB)

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB - International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. La IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Según el Portal en español de las Normas Internacionales de Información financiera, el IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

1.4.1. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

Conjunto de normas o leyes que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Según el Plan Cameral de Promoción de Exportaciones, las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

1.4.2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Comprenden:

1. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
2. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
3. Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o bien del anterior Comité de Interpretaciones (SIC) (Deloitte, 2017).

USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA: Son aquellos que utilizan la información financiera para satisfacer necesidades de información. Entre ellos, se destacan ante todo los inversionistas, seguidos por los empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, el gobierno y otros organismos públicos, hasta comprender al público en general.

1.4.3. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF-15)

Según el párrafo 1 de las NIIF-15, el objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos provenientes de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2014).

Capítulo 2

El caso de estudio: Empresa de construcción con un proyecto y su desarrollo en dos vigencias 2016 y 2017

2.1. Descripción de La Empresa X

Razón Social: La Empresa X

Consultoría y Construcciones La Empresa X SAS

NIT: 830145803-1

Cámara de Comercio: Bogotá

Número de Matrícula: 0001404401

Fecha de Matrícula: 13/agosto/2004

Tipo de Organización: Sociedad por Acciones Simplificada - SAS

Tipo de Sociedad: Sociedad Comercial

Estado de la matrícula: Activa

Última Renovación: 2018

Número Empleados: 20

La organización cumple con las normas internacionales de información financiera para Pymes y cuenta con las NIIF para Pymes –compuestas por las 35 secciones del grupo 2– y los conceptos de ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos, como: rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, dividendos y participaciones.

2.2. Condiciones del proceso

Para efectos del desarrollo de la investigación, se considera una empresa del sector de la construcción, cuya actividad principal se centra en la prestación de servicios públicos, construcción y de ingeniería en la planificación, administración, ejecución, de proyectos. La empresa maneja un flujo de efectivo anual, con ingresos principales correspondientes a las

ventas de los bienes y servicios denominados comúnmente proyectos en construcción. La empresa financia sus actividades con recursos propios y, en caso de existir alguna necesidad mayor de flujos, recurre a financiamiento de instituciones financieras, emisión de obligaciones, financiamiento de su accionista o empresas relacionadas, en caso de requerirlo.

2.2.1. Estructura de costos

La estructura de costos de la empresa se clasifica en tres diferentes aspectos del proceso de construcción: costos directos, costos indirectos y terreno. Los costos directos son aquellos recursos identificables atribuibles directamente al producto, por ejemplo: mano de obra directa, materiales, transporte de materiales, gastos directos, entre otros. Los costos indirectos corresponden a recursos que no involucran directamente el desarrollo y construcción de los proyectos inmobiliarios, pero que representan un aporte primordial para la terminación de estos, por ejemplo: publicidad, planificación, gasto de nómina de administración de ventas, entre otros. Para que una estructura de costos sea adecuada, debe encontrarse segmentada según el nivel socio económico al que se va a dirigir el proyecto inmobiliario.

2.2.2. Estructura de financiamiento

La estructura de financiamiento se compone de los ingresos o capital destinados al proyecto inmobiliario para su desarrollo. Las fuentes de financiamiento deben ser adecuadas, para que la culminación del proyecto sea viable. Los aportes, las entradas por proyecto y el financiamiento externo son considerados como las tres principales fuentes de ingresos dentro de la estructura de financiamiento. Una estructura que mantenga una participación equitativa debería asegurar el financiamiento del proyecto. Sin embargo, usualmente las principales participaciones corresponden a los ingresos provenientes de los proyectos y a las aportaciones durante el desarrollo de este, así como en su terminación.

2.3. Implementación

Esta tiene por objetivo implementar todas las medidas identificadas y analizadas previamente, adaptando los procesos, sistemas de información y estructura organizativa, por lo que “incluirá la capacidad del personal operativo, la determinación de los ajustes

cuantitativos y cualitativos en los estados financieros y el contenido del informe de adopción de la nueva normativa” (Ruiz, 2017). En la implementación se realiza:

1. La implementación de todas las medidas identificadas y analizadas previamente, adaptando los procesos, sistemas de información y estructura organizativa.
2. La capacitación del personal operativo.
3. La determinación de los ajustes cuantitativos y cualitativos en los estados financieros.

El contenido del informe de adopción de la nueva normativa requiere de una revisión de los principales tópicos del Marco Conceptual de la normativa, así como el conocimiento y manejo del contenido de cada una de las normas que son aplicables a la organización.

2.4. Muestra seleccionada para el análisis de la aplicación de la NIIF-15

Con el propósito de la aplicación de la NIIF-15, se toman como referente la prestación de servicios públicos, de construcción y de ingeniería en la planificación, administración, ejecución de un proyecto, para lo cual se realiza un contrato, que es uno de los modelos comunes que la empresa suele utilizar para suscribir un acuerdo con sus clientes. Como se podrá evidenciar, el análisis y aplicación de los contratos y de cada una de las cláusulas son la base para la aplicación que exige la NIIF-15 que se cumplan, para concluir si se deben registrar los ingresos de actividades ordinarias provenientes de contratos con clientes.

2.5. Cumplimiento de la Norma NIIF

Para cumplir su objetivo, el principio básico de esta norma es reconocer los ingresos por actividades ordinarias, para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

En La Empresa X los términos del contrato, los hechos y las circunstancias relevantes cuando aplique esta norma incluyen el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente con los contratos con características similares y en circunstancias parecidas. Se especifica la contabilización de un contrato individual con el cliente. Sin embargo, como una solución

práctica, se puede aplicar esta norma a una cartera de contratos (u obligaciones de desempeño) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta norma a la cartera no difieran de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera. Al contabilizar los contratos, La Empresa X proyectará y tendrá figuraciones que presenten la dimensión y disposición de la cartera.

Figura 3. Las 5 etapas para contabilizar los contratos, de acuerdo con la NIIF-15

Fuente: adaptado de Deloitte.com.

Los ingresos de actividades ordinarias revelan la cesión de bienes o servicios comprometidos con los clientes, a cambio de un valor que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho por dichos bienes o servicios.

2.5.1. Etapa 1. Identificación de contrato

Los contratos se pueden otorgar de distintas formas: por escrito, verbal o implícitamente; no obstante, están sujetos a condiciones resaltadas por Deloitte Ecuador como:

- Cuando ambas partes aprueban el contrato y contraen una obligación mutua.
- Cuando la empresa reconoce los derechos.
- Cuando la empresa reconoce las condiciones de pagos.
- Cuando el contrato tiene un aspecto comercial.
- Cuando es posible que la empresa recaude por el intercambio de los bienes o servicios transferidos al cliente.

La firma tendrá que valorar la disposición del cliente y su intención de cancelar según el plazo de vencimiento. Una vez se acuerdan estas cláusulas al inicio del contrato, no habrá necesidad de una nueva valoración, excepto que se perciban indicios de alteraciones en las condiciones iniciales. En situaciones normales y generales cada contrato se registra por separado en términos contables, a pesar de que la norma exige que se combine en un único contrato todo lo que se haya pactado en la misma fecha o con proximidad a esta y con los mismos clientes, esto si se respeta alguno de los criterios expresados por la norma.

Así mismo, “el importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio”. La IASB explica que “para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento”.

Así mismo, sobre el empleo de esta norma, la IASB expresa que “un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes)”. Esto evidencia que un contrato se encuentra sin celebrar cuando ocurren los siguientes hechos determinantes:

- No se ha realizado la cesión del bien o servicio.
- No hay evidencia fáctica del pago.

2.5.1.1. Combinación de contratos

Aunque la NIIF 15 requiere que una entidad combine contratos y los contabilice como uno solo, no obstante la separación de los contratos, la regla expresa que la firma debe recoger y unir una colección de contratos que se pacten en la misma fecha, con los mismos clientes o en los que se evidencia vínculo. Bajo esta condición se debe contabilizar como un solo contrato, si se llegase a cumplir alguna de estas cualidades:

- a. Los contratos se pactan como un hecho integral con una finalidad comercial única.
- b. El coste de la contraprestación a cancelar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.
- c. Los bienes o servicios comprometidos en los contratos, o pactados separadamente del grupo de contratos, son una obligación de desempeño única.

2.5.1.2. Modificaciones del contrato

La firma será la encargada de contabilizar los cambios en un contrato por separado, con la particularidad, según el párrafo 20, de que se podrá constatar que el contrato se da si cuenta con la adhesión de bienes y servicios expuestos, que son distintos, según los párrafos 26-30. Además, el importe del convenio en cuestión incrementará el monto de la contraprestación. Se podrán constatar así mismo los precios de venta de la firma en función de los bienes y servicios pactados complementariamente, además de la variación de adecuaciones al precio, cuando una firma posibilita adecuar el precio de venta, de un bien o un servicio complementario, mediante un porcentaje de reducción donado al cliente, y si se estima que no es indispensable que la compañía incurra en los costos que guarden relación con dicha venta, caso en que se concederá por principio la venta de un bien o servicio de parecidas propiedades a otro cliente.

Frente a los cambios que pudieran llevarse a cabo sobre el acuerdo o contrato original, debe existir la opción de reforma, cuando las partes admitan un cambio que les origine nuevos derechos y obligaciones en el acuerdo o que cambian los ya existentes. En tal caso, instauran su método contable en función de la valoración como acuerdo libre del contrato original o no.

2.5.2. Etapa 2. Identificación de las obligaciones de desempeño

El objetivo de esta etapa es identificar las obligaciones diferenciadas en el desarrollo y en la celebración del acuerdo para el caso específico de las firmas constructoras. Al comienzo del contrato, La Empresa X estudiará los bienes o servicios que estén comprendidos en un pacto consecuente con un cliente. Este pacto se reconocerá como una responsabilidad u obligación transferible al cliente. Esto aplica a un conjunto de bienes o servicios esencialmente idénticos y que gozan de igual patrón de cesión al cliente (NIIF-15, 2015, párr. 23). Cuando se ejecuten los siguientes principios, los bienes o servicios exigirán igual proceso (párrafo 23):

- Los bienes o servicios que se ceden al cliente están obligados a cumplir con lo enunciado en el párrafo 35, de modo que representarán una obligación de desempeño a largo plazo.
- A partir de los párrafos 39 y 40, el mismo procedimiento se llevará a cabo para cuantificar el avance de la compañía hacia el cumplimiento de la obligación de desempeño de ceder cada bien o servicio diferente de la secuencia al cliente.

Cuando el cliente puede sacar provecho del bien o servicio por lo propio o debido a otros recursos que están a la vista para el cliente y la responsabilidad de la compañía de ceder el bien o servicio al cliente es reconocible individualmente de otras responsabilidades del acuerdo (Rejón, 2015, p. 14).

Una vez identificado el contrato, deben estudiarse las obligaciones de desempeño comprendidas en dicho acuerdo. Se entenderá por obligaciones del contrato todos y cada uno de los bienes o servicios diferentes de los que se ceden al cliente, así como una secuencia de bienes o servicios que son fundamentalmente idénticos y cuyo patrón de cesión es igual.

2.5.2.1. Deberes en contratos con clientes

El acuerdo en el contrato expresa los deberes que adquiere la firma con el cliente, de modo que se establece la cesión de los bienes o servicios, aunque las cláusulas ya no tienen un límite fijo para el uno y el otro, según el ejercicio tradicional. Esto se debe a que un contrato con un cliente puede comprender también responsabilidades que se dan por infundidas en los

ejercicios tradicionales de las transacciones comerciales, de las normas fijadas o manifestaciones específicas de una compañía, así que al firmar el contrato esas responsabilidades originan una considerable posibilidad en el cliente de que la compañía le ceda el bien o servicio.

2.5.2.2. Diferentes bienes o servicios

La IASB permite (párrafo 27) que los bienes o servicios que se pactan sean diferentes, y lo expresa en los siguientes numerales:

1. El cliente puede obtener provecho del bien o servicio en lo propio o por el conjunto de recursos que están a la vista para él; el bien o servicio puede ser distinto.
2. La responsabilidad de La Empresa X de ceder el bien o servicio al cliente es reconocible individualmente de otras obligaciones del acuerdo o contrato; el bien o servicio resulta distinto en materia del contexto del contrato.

Una vez el cliente obtiene provecho del bien o servicio que están a la vista en la entrega, aunque los bienes o servicios sean diferentes, la responsabilidad de ceder los mismos al cliente recae en La Empresa X, sin importar que el bien o servicio sea indiferente del acuerdo. Inclusive el provecho del cliente se halla en la venta por una cuantía mayor al importe del material de descarte, “si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos” (IASB, 2017).

2.5.2.3. Satisfacción de las obligaciones de desempeño

La Empresa X identifica los ingresos de actividades ordinarias cuando estén presentes las obligaciones contractuales con el cliente en la cesión del bien o servicio al cliente, quien deberá poseer control. La Empresa X reconocerá los ingresos por actividades ordinarias, una vez se cumpla o satisfaga una responsabilidad u obligaciones por medio de la cesión de los bienes o servicios pactados, ya sea uno o varios. La cesión de un activo se cumple cuando el cliente tiene bajo su poder el control de dicho activo.

2.5.2.4. Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

La Empresa X cede el control del bien o servicio en una etapa continua. Si se reconocen los ingresos de actividades ordinarias y se satisfacen las obligaciones de desempeño en una etapa o periodo prologando, se tendrán que aplicar los siguientes criterios:

El cliente obtiene y consume paralelamente los beneficios compensados por el desempeño a medida que lo realiza; dicho desempeño origina y potencializa el activo, como el trabajo en progreso, que el cliente manipula a medida que se origina o potencializa dicho activo. Así mismo pasa con un activo con una función alterna para la Empresa X (párrafo 36) y la compañía tiene un derecho propio al pago por el desempeño que se haya culminado hasta el momento.

Figura 4. Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, de acuerdo con la NIIF-15

Si la obligación de desempeño no se prologa, la firma cumplirá en un determinado momento. Del mismo modo, una compañía contemplará ciertos criterios de control, pero no se limitará a la aplicación.

2.5.2.5. Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

La Empresa X reconocerá los ingresos por actividades ordinarias a lo largo del tiempo cuantificando el progreso hacia la terminación de esa obligación de desempeño. Se adaptará un sistema único para cuantificar el progreso de todas y cada una de las obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo y lo adaptará de igual forma a obligaciones de desempeño parecidas y en eventualidades similares. Al terminar la etapa o periodo de presentación, La Empresa X cuantificará otra vez su progreso en cuanto a la terminación final y completa de unas obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo.

2.5.2.6. Métodos para medir el progreso

Para medir el progreso se tienen métodos apropiados: métodos del producto y método de recursos. Para identificar el método o sistema apropiado para medir el progreso, La Empresa X contemplará la naturaleza del bien o servicio que pactó ceder al cliente. Al adoptar un método para cuantificar el progreso, una compañía descartará los bienes o servicios para los que no entregue el control a un cliente. Por otro lado, se debe incluir en la cuantificación del progreso los bienes o servicios para los que cede el control al cliente al cumplir esa obligación de desempeño.

Cuando las eventualidades varían a lo largo del tiempo, La Empresa X renovará su medición del progreso, para revelar las variaciones en la terminación de la obligación de desempeño. Estas variaciones en la cuantificación del progreso de la Empresa X se contabilizarán como una variación en una estimación contable, según lo expresa la NIC-8 de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

2.5.2.7. Medidas razonables del progreso

La Empresa X reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño cumplida a lo largo del tiempo, si y solo si puede cuantificarse sensatamente su progreso hacia la satisfacción terminada de dicha obligación de desempeño. En algunas eventualidades, como en los momentos del inicio del contrato, la empresa puede que no resulte capacitada para cuantificar razonablemente la terminación de una obligación de

desempeño, aunque aguarde redimir los costos incurridos para cumplir dicha obligación de desempeño. En esas eventualidades, se reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la magnitud de los costos implicados hasta el momento que pueda cuantificar sensatamente la satisfacción de la obligación.

2.5.2.8. Medición

Cuando la obligación de desempeño se encuentre activa, La Empresa X reconocerá el importe de la transacción como ingresos debidos a actividades ordinarias que descarte las valoraciones de la contraprestación variable que están restringidas (como lo expresa los párrafos 56 a 58) que se concede a esa obligación de desempeño. La regla dicta las condiciones para que un bien o servicio sea diferente y las relaciona con la competencia del cliente para favorecerse de él, es decir, de forma individual o considerado en relación con otros bienes o servicios del acuerdo. El cliente obtendrá beneficio de un bien o servicio si él puede hacer uso, consumir o expender el bien o servicio, recibiendo beneficios. Así mismo se expresa el tipo de relaciones que deben sostenerse entre los bienes y servicios cedidos para ejecutarse con los requisitos de ser independientes.

2.5.3. Etapa 3. Determinación del precio de la transacción

La Empresa X tendrá en cuenta los limitantes del contrato a partir del ejercicio tradicional de negocio y acordará el importe conocido, así como el valor de las transacciones que expresa. El importe de la cesión o intercambio es el importe de la contraprestación a la que una compañía considera que tiene derecho, a cambio de ceder o transferir los bienes o servicios pactados con el cliente, descartando los importes cobrados en representación de terceros, como impuestos sobre los ingresos.

2.5.3.1. Contraprestación variable

Las reducciones de importe, reembolsos, rebajas, primas de desempeño y demás componentes que varían el importe a la contraprestación pactada, complementariamente, podrán alterarse según suceda o no un evento. Según el párrafo 54, “se aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el

importe de la contraprestación variable a la que tiene derecho la compañía”. De dicho modo, se contemplará toda la información actual, pasada y de pronóstico que esté sensatamente a la vista para La Empresa X y se establecerá un número razonable de importes de contraprestación adecuados. La Empresa X empleará información para valorar el importe de la contraprestación variable, que debe ser esencialmente parecida a la información que los directivos usan en el proceso de oferta y propuesta, como para determinar los precios de los bienes o servicios pactados.

2.5.3.2. Pasivos por reembolsos

La Empresa X reconocerá un pasivo por reembolso cuando reciba el dinero y espere reembolsarle la totalidad o una fracción de la contraprestación al cliente. Así se brindan las condiciones para cuantificar teniendo en cuenta que la compañía no considera tener posesión de derecho. Además, el pasivo del contrato se renovará al terminar cada periodo, con el objetivo de verificar las variaciones.

2.5.3.3. Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

Se incluirán en el importe de la transacción las cuantías variables de la contraprestación, según lo indica el párrafo 53, si aumenta la probabilidad de que no suceda un reverso significativo de la cuantía del ingreso de actividades ordinarias acopiadas, reconocido luego de que se elimine la duda sobre la contraprestación variable (NIIF 15, 2014).

2.5.3.4 La determinación y estimación de las contraprestaciones variables

Comprenden varias nociones, como abonos, reducciones, subvenciones o reconocimientos, debido al alcance de objetivos o demás juicios parecidos, por lo que resulta útil valorar su cuantía para incluirlas en el importe de la transacción, toda vez que resulta muy probable que no suceda una reversión importante del ingreso que se contabiliza previamente.

2.5.3.5. La determinación de la existencia de un componente financiero revelador

Una vez exista un componente financiero importante, explícito o implícito, se debe ajustar el importe de la transacción, para revelar el precio que el cliente hubiese desembolsado por los

bienes o servicios pactados. La regla dicta como desenlace que se contemple la cuantía eventual del dinero cuando el periodo difiere entre la entrega de los bienes o servicios y el pago en un año.

2.5.3.6. La determinación del efecto de las contraprestaciones que difieren del efectivo

Dichas contraprestaciones deben medirse a un valor razonable, toda vez que se puede valorar de forma confiable la cuantía de la venta individual y libre de lo cedido.

2.5.3.7. La determinación del efecto de la contraprestación por importes que soporta el cliente

La determinación del efecto de la contraprestación por importes que soporta el cliente se basa en el registro de una disminución de los ingresos, a menos que sea por intercambio de bienes o servicios diferentes del cliente y exprese el momento de dicho registro. La manera de establecer el importe de la transacción, según la nueva regla, puede variar el perfil de reconocimiento de ingresos en varias industrias, como la farmacéutica y, principalmente, las constructoras.

2.5.4. Etapa 4. Establecer el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Se debe establecer el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño según los precios de venta relativos de las obligaciones convenidas, como lo expresa el párrafo 73: “El objetivo cuando se establece el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente”. El fin es alcanzar la meta y que se asigne el importe de la transacción a cada obligación de desempeño declarada en el contrato, partiendo del precio relativo de la venta independiente.

2.5.4.1. Distribución basada en precio de venta independiente

Para establecer el precio del intercambio, según la obligación de desempeño, se considera el precio relativo de la venta independiente del bien o servicio, donde la Empresa X ha de considerar:

- El inicio del contrato.
- El precio de venta independiente del bien o servicio causado de la obligación de desempeño.
- El precio de transacción de acuerdo con los precios de venta independientes.

Dicho precio de venta independiente se conoce como “el precio al que se venderá el bien o servicio pactado de forma libre con el cliente”. Es un importe notable de un bien o servicio en el tiempo que La Empresa lo expende de forma individual atendiendo a eventualidades y clientes semejantes.

2.5.4.2. Variación en el precio de la transacción

El párrafo 88 establece que “una entidad distribuirá a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato” (NIIF-15, 2014, párr. 88). La Empresa reconoce la reforma en la cuantía de la transacción, como lo menciona el párrafo 89, donde se lee que “se distribuirá la reforma en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos pactados en una secuencia que comprende una obligación de desempeño original, según con el párrafo 22 si y solo sí se ejecutan los aspectos del párrafo 85 al asignar la contraprestación variable”.

Una vez que en el contrato se declare más de una obligación de desempeño o discriminada, la firma debe distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones de manera acorde a las cuantías de venta independientes. Como la cuantía a la que la Empresa vende el bien resulta la mayor certeza de venta independiente, se lleva a cabo una valoración de la cuantía de la venta según la información que se detalla.

Así mismo, el párrafo 73 de la NIIF-15 expresa que en esta fase lo importante es distribuir a cada obligación adquirida un precio independiente que muestre la contraprestación a la que

la Empresa considera tener derecho. La distribución se soporta en un precio de venta libre de cada bien o servicio, según cada obligación convenida en el contrato; por tal motivo, el precio total de un contrato se establecerá para cada uno de los bienes o servicios de acuerdo con ese precio de venta libre (NIIF-15, párr. 76). Para establecerlo, la regla describe la presencia o no de un precio que se detalla inmediatamente y se lo declara y vende de forma individual en eventualidades parecidas y a clientes similares; en caso contrario, La Empresa X lo valora de acuerdo con el coste esperado, más un margen; el coste residual o el valor de mercado ajustado (NIIF-15, párrafos 78-79).

2.5.5. ETAPA 5: Perfil del ingreso, una vez la entidad satisface la obligación de desempeño

Mediante la regla de determinación del perfil de ingresos por actividades ordinarias en los contratos por servicio de construcción se reconoce la venta de bienes o servicios aplicados por igual. Ya no es significativo determinar el ingreso derivado de la cuantificación del avance, pues la nueva regla se basa en la determinación del punto de identificación del ingreso en la cesión del poder de los bienes y servicios al cliente. El poder de los bienes y servicios es un soporte conceptual innovador de la NIIF-15, pues ahora no se transfieren riesgos y beneficios, sino que se cede poder y control. Por tal razón los ingresos saltan a la vista cuando la contraparte toma el control total de los activos y la cesión de riesgos y beneficios continúa nominalmente como un indicador de manejo de los bienes y servicios.

2.5.5.1. Perfil del ingreso identificado a lo largo del tiempo

La cesión de los bienes y servicios puede llevarse a cabo en un momento específico o a lo largo del tiempo. Esta regla declara que una firma cede el poder de un bien o servicio a lo largo del tiempo, si satisface por lo menos uno de los siguientes aspectos:

- La contraparte ha recibido y agotado al mismo tiempo las ganancias derivadas del progreso de la firma, una vez esta cumple con el acuerdo.
- La actividad de la firma origina o crea valor a los activos que están bajo el poder de la contraparte durante dicho proceso.

- La actividad de la firma crea u origina dicho valor para el goce por otro, al cual se le concede el privilegio de recibir los ingresos por dicha tarea ejecutada hasta dicho momento.

2.5.5.2. Perfil del ingreso identificado a lo largo del tiempo

En un momento específico, La Empresa satisface su obligación cuando se cumple con al menos uno de los siguientes sucesos:

- La cesión del activo a la contraparte.
- Se concede el privilegio de los ingresos por actividad finalizada hasta la fecha.
- La contraparte acepta el activo.
- Especificaciones legales en nombre del activo por parte de la contraparte.

En La Empresa X se revisan y detallan detenidamente los requisitos contractuales especificados en el contrato bajo la norma NIIF-15, que especifica la forma como debe cuantificarse el grado de desarrollo o alcance de la ejecución, independientemente de si la cesión tiene lugar en algún momento específico o a lo largo del tiempo, para poder determinar el perfil de ingresos en los contratos por servicio.

2.6. Consideraciones sobre la implementación de la norma NIIF

Dentro del carácter ya indicado, es preciso indicar que el mayor impacto en la adopción de esta norma se observa en el sector inmobiliario y de la construcción, no solo porque el reconocimiento parte del enfoque de la transferencia del control, sino porque su contabilización está directamente relacionada con el período de tiempo en que se extiende o ejecuta el contrato.

Previo a la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF-15), se aplicaba la Norma Internacional de Contabilidad 11 (NIC-11) para cumplir con la contabilización de contratos de construcción; sin embargo, aunque la NIIF-15 no describe explícitamente su alcance ni aplicación en relación con los contratos de construcción, su contabilidad sí está incluida dentro de los requerimientos de la nueva NIIF.

Entre los aspectos de gran relevancia está el relacionado con las estimaciones que se realicen por efectos del reconocimiento de ingresos en el progreso de los contratos, debido al juicio profesional que ello implica.

2.7. Comparativo contable entre el año 2016 y el año 2017, NIIF-15

Producto del avance del proyecto y en conjunto con la empresa, se realizó este comparativo en el que se quiso mostrar el impacto generado en cada sesión adoptada por La Empresa X. Se muestra un análisis de la aplicación de las NIIF para la empresa, clasificada de acuerdo con la representatividad de los rubros involucrados. Es conveniente anotar que las secciones incluyen las exenciones a la implementación de las NIIF, para lo cual se debió evaluar que estuvieran acorde a las circunstancias, teniendo en cuenta la realización de mediciones correspondientes.

Teniendo como base las declaraciones de los periodos 2017 y 2016, se evidencian impactos en la liquidación de cada una de las declaraciones renta y complementarios de esos periodos. Con base en la transición, se analizan varios aspectos y cambios en el reconocimiento de los ingresos, costos y deducciones. Proporcionalmente al avance del contrato, se reconoce su grado de ejecución, que, dependiendo del tiempo estipulado en el contrato, puede ser de uno o más periodos. En el periodo 2016 se aplica la liquidación de una forma proporcional, como pedía el artículo 200 del Estatuto Tributario colombiano en el año 2016.

A continuación, se presenta el flujo de efectivo (Tabla 3), la situación financiera (Tabla 4) y el Estado de Resultados (Tabla 5) de La Empresa X, con corte a 31 de diciembre de los años 2016 y 2017. Después se realizará el respectivo análisis de cómo se presenta la información financiera de acuerdo con las prescripciones de la NIIF vs. la información financiera sin ellas.

Tabla 12. Flujo de efectivo

Actividades de operación		Año 2016	Año 2017
	Utilidad periodo	\$114.325.425	\$79.014.431
Pérdidas que no afectan el efectivo			
	Depreciación	–	\$1.003.288
	Ganancias o pérdidas acumuladas	-\$460.735.244	
Efectivo generado en operaciones		-\$346.409.819	\$80.017.719
	() Aumento en cuentas por cobrar	\$574.028.087	-\$191.824.998
	(+) Disminución de los inventarios	–	–
	(+) Aumento en cuentas por pagar	-\$94.829.216	\$71.200.748
	(+) Aumento en obligaciones laborales	-\$34.868.084	\$68.820.292
	(+) Aumento en impuestos por pagar	-\$11.035.762	\$31.264.373
Flujo de efectivo neto en actividades de operación		\$433.295.025	-\$20.539.585
	() Compra propiedad planta y equipo	-\$60.000.000	-\$4.891.999
	() Compra de inversiones	–	
	(+) venta de bodega	–	
Flujo de efectivo neto en actividades de operación		-\$60.000.000	-\$4.891.999
	[Actividades de financiación]	–	
	(+) Emisiones de acciones	–	
	(+) Nuevas obligaciones de largo plazo	–	
	(-) Pago de obligaciones de largo plazo	-\$46.817.937	-\$26.000.000

	(-) Pago de obligaciones bancarias	-	-
	() Pago de dividendos	-	-
Flujo de efectivo neto en actividades de financiación		-\$46.817.937	-\$26.000.000
	Aumento en el efectivo	-\$19.932.731	\$28.586.135
	Efectivo a 31 diciembre 2017	\$48.588.177	\$20.000.042
	Efectivo a 31 diciembre 2016	\$28.653.446	\$48.586.177

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 13. Estado de situación financiera

ACTIVOS CORRIENTES	Variación				
	Notas	Año 2016	Año 2017	Absoluta	Relativa
Efectivo y equivalente al efectivo	NS	\$28.653.446	\$48.586.177	-\$19.932.731	-41,03%
Cuentas comerciales y otras cuentas por cobrar	N-7	\$535.545.875	\$1.070.554.009	-\$535.008.134	-49,97%
Activos por impuestos		-	\$39.019.953	-\$39.019.953	-100,00%
Total activos corrientes		\$564.199.321	\$1.158.160.139	-\$593.960.818	-51,28%
ACTIVOS NO CORRIENTES					
Propiedades, planta y equipo, neto	N-8	\$301.610.581	\$241.610.581	\$60.000.000	24,83%
Total Activos no corrientes		\$301.610.581	\$241.610.581	\$60.000.000	24,83%
Total Activos		\$865.809.902	\$1.399.770.720	-\$533.960.818	-38,15%

PASIVOS					
PASIVO CORRIENTE					
Obligaciones financieras		-	-	-	-
Pasivos por beneficios a empleados	N-11	\$73.686.756	\$38.818.672	-\$34.868.084	-47,32%
Pasivos comerciales y otras cuentas por pagar	N-10	\$109.983.760	\$15.154.544	-\$94.829.216	-86,22%
Pasivos por impuestos	N-12	\$50.769.649	\$39.733.887	-\$11.035.762	-21,74%
Otros pasivos no financieros		-	-	-	-
Total Pasivo corriente		\$234.440.165	\$93.707.103	-\$140.733.062	-60,03%
PASIVOS NO CORRIENTES					
Obligaciones financieras	N-9	\$81.185.522	\$34.367.585	-\$46.817.937	0,00%
Otros pasivos no financieros		-	-	-	-
Impuesto diferido		-	-	-	-
Total Pasivos no corrientes		\$81.185.522	\$34.367.585	-\$46.817.937	0,00%
TOTAL PASIVO		\$315.625.687	\$128.074.888	-\$187.550.999	-59,43%
PATRIMONIO					
Capital social	N-13	\$601.792.000	\$601.792.000	-	0,00%
Reservas	N-14	\$28.831.295	\$28.831.295	-	0,00%
Resultado del ejercicio	N-16	\$114.325.425	\$79.014.431	\$35.310.994	44,69%

Resultados acumulados	N-15	-\$7.213.506	\$374.507.307	-\$381.720.813	-101,93%
Otros componentes del patrimonio		–	–	–	–
TOTAL PATRIMONIO		\$737,735,214	\$1.084.145.033	-\$346.409.819	31,95%
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		\$865.809.902	\$1.399.770.720	-\$533.960.818	-38,15%

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 14 Estado de resultados

						Variación	
	Notas	Año 2017	%	Año 2016	%	Absoluta	Relativa
INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	N-17	\$2.800.397.311	100%	\$1.447.222.253	100%	\$1.353.175.058	93,50%
Costo de actividades ordinarias	N-18	\$2.492.353.607	89%	\$1.221.702.860	84%	\$1.270.650.747	104,01%
UTILIDAD BRUTA		\$308.043.704	11%	\$225.519.393	16%	\$82.524.311	36,59%
Gastos de administración	N-19	\$117.438.301	4%	\$83.732.078	6%	\$33.706.223	40,25%
Gastos de ventas	N-19	\$3.401.158	0%	\$11.560.229	1%	-\$8.159.071	-70,58%
GASTOS DE ESTRUCTURA		\$187.204.245	7%	\$130.227.086	9%	\$56.977.159	43,75%
Otros ingresos (gastos), neto	N-20	-\$4.435.830	0%	-\$371.453	0%	-\$4.064.377	1094,18%
UTILIDAD DE ACTIVIDADES OPERACIONALES		\$182.768.415	7%	\$129.855.633	9%	\$52.912.782	40,75%
Gastos financieros, neto	N-20	-\$8.278.990	0%	-\$7.313.202	-1%	-\$965.788	13,21%

UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS		\$174.489.425	6%	\$122.542.431	8%	\$51.946.994	42,39%
Impuestos sobre las ganancias		-\$43.528.000	-2%	-\$60.164.000	-3%	\$16.636.000	38,22%
UTILIDAD NETA		\$114.325.425	4% \$	\$79.014.431	5%	-\$35.310.994	44,59%

Nota: A 31 de diciembre de 2017, en millones de pesos colombianos.

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 15 Estado de cambios del patrimonio

PATRIMONIO	Capital y prima de colocaciones de acciones	Reserva legal	Resultados acumulados y del periodo	Otros componentes del patrimonio	Total patrimonio
SALDO A 1 DE ENERO DE 2017	\$601.792.000	\$28.831.295	\$374.507.307	–	\$1.005.130.602
Resultado del período	–	–	\$79.014.431	–	\$79.014.431
Otro resultado integral del período, neto de impuesto	–	–	–	–	–
RESULTADO INTEGRAL DEL PERÍODO 2018	–	–	\$79.014.431	–	\$79.014.431
Combinaciones de negocios	–	–	–	–	–
Otras variaciones	–	–	–	–	–
SALDO A 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$601.792.000	\$28.831.295	\$532.536.169	–	\$1.163.159.464

Fuente: Elaboración propia.

En el estado de situación financiera se puede observar cómo La Empresa X, sin acogerse a las NIIF, tiene un patrimonio bruto para el año 2016 menos fortalecido, por valor de \$865.809.902 vs. el patrimonio de haberse acogido a las NIIF, cuyo valor habría sido de \$1.399.770.720, dada la capitalización de los costos por préstamos, por valor de \$533.960.818

Y para el año 2018, La Empresa X tiene un patrimonio fortalecido por valor de \$737.735.214, dado por la capitalización de los costos. En el Estado de Resultados se puede evidenciar cómo, para el año 2016, La Empresa X, con las normas contables vigentes en Colombia, refleja un ejercicio, antes de impuestos, por valor de \$122.542.431, frente a la utilidad antes de impuestos de \$174.489.425 que reflejó, de haberse acogido a las Normas Internacionales de Información Financiera. Esto se debe a que, como se señaló en los anteriores puntos, La Empresa X puede capitalizar los costos, es decir, a que la norma NIIF permite que estos costos sean capitalizados y no reflejados en el gasto del período; por ende, las implicaciones para La Empresa X en lo que respecta a la información financiera son muy significativas, pues su actividad depende en un 95% del sector financiero.

En la actualidad se ha observado que muchas veces no se tiene en cuenta la norma de la no capitalización de los costos, lo que golpea al sector de la construcción acogido a NIIF; por ende, al ver unos estados financieros negativos, según señalan este tipo de empresas, se frena la actividad productora.

En la Tabla 7 se presenta la utilidad contable neta de La Empresa acogida a NIIF, con supuestos de gastos no deducibles para ambos casos, y se llega a la utilidad fiscal, es decir, a la renta o pérdida líquida del ejercicio, la cual será la base del cálculo del impuesto de renta, que tendrá una tarifa del 38% para el año 2017.

Tabla 16. Resultados fiscales de La Empresa X

	2017	2016
Utilidad de actividades operacionales	\$182.768.415	\$129.855.633

Gastos financieros, neto	-\$8.278.990	-\$7.313.202
Utilidad antes de impuestos	\$174.489.425	\$122.542.431
Impuestos sobre las ganancias	-\$43.528.000	-\$60.164.000
Utilidad neta	\$114.325.425	\$79.014.431

Fuente: Elaboración propia.

2.8. Análisis fiscal

Cumpliendo con el análisis comparativo del Marco Técnico Normativo contable, el estudio de la norma tributaria señala que, para efectos fiscales, se puede considerar la obtención de la renta de una utilidad contable para el año 2016 por valor de \$122.542.431, si La Empresa X se acoge a la NIIF, y una utilidad de \$174.489.425, si implementa esta norma.

En cuanto al tema de los costos y deducciones, como se ha dicho anteriormente, el sector de la construcción presta sus servicios mediante contratistas –que en el artículo 200 del ET aparecen como contratos de servicios de construcción–. Por ello, resulta lógico que el reconocimiento fiscal de sus ingresos, costos y gastos se realice durante la realización de las obras. En los contratos de construcción el costo debe calcularse determinando el costo fiscal de los bienes muebles, como aplica para los contribuyentes en general.

Se puede observar también que el impuesto de renta es de \$60.164.000 para el año 2016 mientras que con las NIIF sería de \$43.528.000, teniendo que pagar un impuesto de renta con una variación de \$16.636.000 equivalente a un 38,22% de diferencia.

Luego del análisis efectuado a cada una de las cuentas que conforman los Estados Financieros y de la conversión de los saldos finales a valores con ajuste a la norma NIIF, ya podemos evaluar los impactos que trae la nueva normatividad, en tres aspectos:

2.8.1. Análisis financiero

El impacto financiero que la Empresa X tiene con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera se ve reflejado principalmente en los saldos reales de sus cuentas, mismas que evidencian técnicamente sus principales razones financieras, es decir, el grado y la forma como participan los acreedores dentro del financiamiento de La Empresa X. De esta forma se establece el riesgo que incurren tales acreedores, el riesgo de los dueños y la conveniencia o inconveniencia de un determinado nivel de endeudamiento para la empresa.

Tabla 17. Concentración de endeudamiento

	2016	2017
Pasivo corriente	\$234.440.165	\$93.707.103
Total pasivo	\$315.625.687	\$128.074.888
Endeudamiento	0,74%	0,73%

Fuente: Elaboración propia.

Las cuentas pendientes de pago representan el 73% de los pasivos, es decir, la compañía deberá cubrir estos valores en un tiempo menor a un año.

2.8.2. Apalancamiento

En cuanto a la participación de terceros en el capital de la empresa, se compara el financiamiento originado por terceros con los recursos de los accionistas, socios o dueños, para establecer cuál de las dos partes corre mayor riesgo.

Tabla 18. Apalancamiento

	2016	2017
Total pasivo	\$15.625.687	\$128.074.888
Total patrimonio	\$737.735.214	\$1.087.145.033
Apalancamiento	0,43%	0,12%

Fuente: Elaboración propia.

El nivel de endeudamiento de La Empresa X se encuentra en el 12%, representado por deudas contraídas con terceros, respecto a la inversión de los socios, lo cual arroja una mejora de 28% con respecto al año anterior, teniendo en cuenta que en el 2016 el endeudamiento se encontraba en un 43%. Con respecto a la parte contable y el cambio de conceptos, se pueden evidenciar algunos impactos, por ejemplo en la facilidad de corregir situaciones pasadas que permanecían en los balances, a través de períodos contables.

La Empresa X se obliga a mantener en orden y adecuada revisión los valores que ingresan a contabilidad y determinar que estos reflejen la realidad de los contratos y las operaciones de construcción, y debe mantenerse en un proceso constante de perfeccionamiento y actualización de los conocimientos, para aplicar de mejor manera los requerimientos de las normas contables. A la luz de lo expuesto, entonces, la revalorización de La Empresa X debe hacerse de manera periódica, debido al efecto de estos requerimientos en la operación contable.

Conclusiones

Como CONCLUSIONES GENERALES de los análisis presentados, se puede decir que La Empresa X, con respecto a la capitalización, tendrá una pérdida líquida gravable, lo que le generará menor carga tributaria sobre las ganancias, pues difiere el impuesto, y mayor liquidez, debido a la menor tarifa fiscal. Así mismo, se puede ver que actualmente disminuye su contribución por renta presuntiva y tiende a tener pérdidas fiscales, que podrán ser compensadas en futuras declaraciones de renta. En gran medida todo ello se debe a que el negocio de construcción comprende un ciclo de maduración superior a un año, pues entre el inicio de la construcción y la venta final de todo el proyecto es más probable que las cuentas reflejen varias vigencias. Esto lleva a que se tarde en pagar los contratos, por eso hay que tener en cuenta que los ciclos funcionan siempre y cuando se tengan claros los parámetros y tiempos específicos. Es decir, hay que entender que la cantidad de veces que se completa un contrato determina su éxito. Mientras menor sea el periodo medio de maduración, se realizarán mayores rotaciones del ciclo, y a mayor financiamiento de costos elevados, menor será su rotación.

En cuanto a las CONCLUSIONES ESPECÍFICAS para el caso objeto de análisis, se evidencian resultados económicos diferentes entre los años 2016 y 2017, con los consiguientes efectos fiscales para los dos años. En cuanto a su estructura financiera, esta dependía en gran medida de los criterios y políticas adoptadas por La Empresa X, que no derivaron exclusivamente de la introducción de las NIIF, puesto que también incidió que las cifras resultaron diferentes, fruto de las decisiones iniciales y las consideraciones a futuro. Es importante recalcar que los impuestos diferidos debieron ser evaluados en cada fecha de presentación de los Estados Financieros de La Empresa X, considerando las normas fiscales aplicables y sobretasas de cada año. En este sentido, el impuesto sobre la renta y complementarios se calculó y ajustó de conformidad con las normas dispuestas, para efectos del control de los costos y gastos de la Empresa X, con el fin de verificar así el cumplimiento del Estatuto Tributario.

Fiscalmente, las mejoras se consideran de mayor peso solo cuando aumenta significativamente la vida útil del activo o la calidad del producto, que, para estos efectos fiscales, se capitaliza con el aumento la vida útil, lo que hace que valoricen el activo fijo. Como las normas fiscales buscan evolucionar a la par con la normatividad contable, en el

sector de la construcción se deben tener en cuenta los servicios de construcción para la obtención de ingresos y costos fiscales, a la luz de la Ley 1819 de 2016, adicionando el artículo 200 al Estatuto Tributario.

Para la Empresa X, al liquidar el impuesto de renta en ambos escenarios (con y sin la normativa NIIF), se evidencia que en 2017 cuenta con un beneficio de 33% al contribuyente en las retenciones de renta que le exigieron los contratos del periodo. Esto hace que disminuya el impuesto a pagar entre un periodo y otro y que, a partir de las retenciones de renta, se hagan retenciones durante el año fiscal y las inversiones sean amortizables de manera específica para cada uno de los contratos. Entonces, el impuesto de renta calculado antes de la reforma que implicaron las NIIF da como resultado un saldo inicial a favor. A corto plazo, esto es beneficioso para el contribuyente (La empresa X), porque le genera flujo de caja; sin embargo, a largo plazo tendrá un efecto contraproducente, porque en el periodo de finalización de los contratos se tendrán que reconocer todos los ingresos y costos e incrementará el valor a pagar. En este punto, una consideración que visibilizó el ejercicio (implícita en las NIIF) es que los contratos están basados en estimaciones o presupuestos que se modifican en el transcurso de la ejecución del contrato, de acuerdo con variables como: penalizaciones, retrasos, incremento de precios e imprevistos.

Aplicando la norma a los contratos por servicios de construcción y urbanización y, en general, de obra material de un inmueble, y aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica o realiza las obras de La Empresa X, se vio que estas actividades están dentro de la esfera ordinaria de los negocios de venta y que, por ello, se rigen por el artículo 200 del Estatuto Tributario, según el cual la esencia económica del contribuyente que no presta un servicio de construcción, sino que construye un bien inmueble para destinarlo a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, y para uso o para ser destinado como una propiedad de inversión, está cobijada por las reglas para inventarios y activos fijos, en lo que se refiere a la determinación del costo fiscal y las deducciones en los estándares contables.

También se puede decir que el presente proyecto evidencia la responsabilidad que tiene el Estado frente a los impactos financieros y fiscales en las empresas, que pueden alterar el

funcionamiento de las organizaciones o Pymes, ya que no todos los sectores de la economía colombiana se pueden medir igual.

En la creación de normativas contables y al momento de establecerlas en las empresas, estas deben contar con la ayuda de los diferentes sectores económicos y han de analizar los impactos positivos y negativos que estas normas les pueden traer a las diferentes organizaciones, grandes y pequeñas. Por esta razón, La Empresa X debe contar con profesionales capacitados en el área y en la aplicación de las NIIF, para que hagan las estimaciones en cada periodo y de esta forma garanticen que ellas son razonables y reflejan la realidad de los contratos. Es importante resaltar, en este terreno, que las estimaciones solo pueden analizarse atendiendo a las diferentes fases de un proyecto, desde su inicio hasta su finalización, y que, dependiendo de los resultados, pueden ser neutrales o no en cuanto a la carga tributaria y las variaciones en los distintos periodos durante el ciclo contractual de cada proyecto.

Por último, sobre los impactos tributarios propiamente dichos que implica el cambio de normatividad, estos se dan en las pérdidas fiscales (art. 147 Estatuto Tributario) y en la firmeza de la declaraciones de renta. Traducido al caso en estudio, La Empresa X no se podrá apalancar financieramente, ya que sus declaraciones de renta reflejan menos costos y gastos, los cuales no se reconocen fiscalmente, pero sí contablemente. Al comparar los dos períodos (los años 2016 y 2017), el análisis muestra que La Empresa X difícilmente podrá adquirir una obligación financiera, que será rechazada a la luz del componente fiscal. Como se vio en el capítulo 2, los asientos contables difieren, al momento de hacer la conciliación fiscal, con lo presentado en renta, diferencias que impactan la compañía.

Esto enlaza con el asunto de la firmeza de la declaraciones, que antes de la reforma que impuso las NIIF, según el artículo 714 del Estatuto Tributario era de 2 años a partir de su presentación, y con la nueva reforma que trajo la Ley 1819 de 2016, ahora la firmeza aumenta un año. Siendo esto así, si a la hora de las compensaciones se tiene pérdidas fiscales de periodos anteriores, entonces su firmeza se doblaría a 6 años a partir de la presentación. Esto conlleva que, si por algún motivo llega a presentarse alguna inconsistencia en dicha compensación, la Empresa X sea requerida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y se aumente la firmeza de la declaración.

Referencias

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2014). *Norma Internacional de Información Financiera 15. Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos*. IFRS Foundation. En línea: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Coral D., L. y Gudiño D., E. (2000). *Contabilidad universitaria* (6 ed.). Bogotá: McGraw-Hill.
- Colmenares, L., Suárez G., Serrano G. y Sarmiento, D. (2009). Convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento de la Información (NIIF). Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. En línea: <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/cartillanif.pdf>
- Deloitte.com (2017). NIIF para pyme. [Página Web]. En línea: <https://www2.deloitte.com/uy/es/pages/human-capital/articles/NIIF-para-PYME.html>
- Deloitte.com (s.f.). Perspectivas para la construcción y sector inmobiliario - NIIF 15. [Página Web]. En línea: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/real-estate/cl-brochure_NIIF_15.pdf
- Grisales, C. y Tejada, K (2016). *Formalización tributaria dirigida a pequeños empresarios: Una guía didáctica desde el alcance de la DIAN*. [Tesis] Maestría en Gestión de las Organizaciones, Universidad Cooperativa de Colombia, Bogotá.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2004). *Metodología de la Investigación*. McGraw-Hill. En línea: http://www.unipamplona.edu.co/unipamplona/portallG/home_158/recursos/e-books/16062015/metodologia.pdf

IASB (2017). ¿Qué es el IASB? [Página web] NIC-NIIF. En línea: <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>

Normas Internacionales de Contabilidad y Financieras. NIC, NIIF y DNA. (2017). [Página web] Gestipolis.com. En línea: <https://www.gestipolis.com/normas-internacionales-de-contabilidad-y-financieras-nic-niif-y-dna/>

Normas Internacionales de Información Financiera (2017). ¿Qué son las NIIF | IFRS? [Página web] En línea: https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif--ifrs-.html

Norma Internacional de Información Financiera 15. (2017). Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. En línea: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/normas/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf

Posso G., D. y Reina M., E. (2017). Análisis de la Implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Rubro de Cuentas por Cobrar de Eduardo Bolaños IPS S.A.S. [Página web] Vitela. En línea: <http://vitela.javerianacali.edu.co/handle/11522/8665>

Ramírez, I., Roldán, L. y González, S. (2015). Impactos en el sistema de información contable de las empresas dedicadas a la construcción con la entrada en vigencia de los estándares internacionales de información financieras – NIIF, específicamente las NIC 11, NIC 18 y CINIIF 15. *Trabajos de Grado UDEA*, 9(1).

Rustom J. (2012). *Estadística descriptiva, probabilidad e inferencia*. Facultad de Ciencias Agronómicas. Universidad de Chile.

http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/120284/Rustom_Antonio_Estadistica_descriptiva.pdf?sequence=1

Torres, J. (2015). *Análisis financiero con la implementación de las NIIF en Colombia*. Colegio de Estudios Superiores de Administración - CESA.