

PRINCIPALES IMPACTOS EN EL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA CONSTRUCCIÓN CON LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA – NIIF (NIC 11, NIC 18 Y NIIF15)

RESUMEN

Colombia viene adelantando en la actualidad el proceso de convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, el cual da lugar a cambios en la normatividad contable que actualmente rige en el país; por lo tanto, es importante explorar los impactos que este cambio genera en la contabilidad de las compañías, específicamente en el sector de la construcción, por ser uno de los sectores que más beneficios genera a la economía del país y por ser tan dinámico en los últimos años. Esta ponencia es el producto de una investigación realizada bajo una metodología cualitativa y un alcance descriptivo-explicativo, que ha permitido determinar y exponer los principales cambios que se tendrán en la elaboración y presentación de los estados financieros, la revelación y establecimiento de las políticas contables de los contratistas, uno de los primordiales actores del sector, encontrándose que las empresas de este sector en Colombia se encuentran en la etapa de transición en el proceso de implementación de las NIIF, por lo cual apenas se están formando en el tema e incluso, algunas de ellas aún no han iniciado la realización del diagnóstico, convirtiéndose en un gran reto para ellas el cumplimiento de los requerimientos realizados por las entidades de control frente al desarrollo del proceso.

PALABRAS CLAVE

Contratos de construcción, ingresos, costos y Normas Internacionales de Información Financiera.

INTRODUCCIÓN

El mundo actual está avanzando a grandes pasos, día a día todo cambia a un ritmo acelerado y esto ha llevado a que fenómenos como la globalización sean un hecho. En este proceso se han visto involucrados todos los sectores de la economía y con ello la estructura social, cultural y política de algunos países, empresas multinacionales, bloques económicos, negocios internacionales, entre otros.

La contabilidad no es ajena a esta situación y por ello es que no se puede quedar atrás con las nuevas tendencias del mundo actual y debe evolucionar en la medida en que lo hacen las condiciones del entorno, para así poder contrarrestar los efectos generados por dicha evolución. Una clara muestra de esto se ha dado con el incremento de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en diversos países. Dichas Normas reglamentan la información que debe ser presentada en los estados financieros, a través de los cuales se refleja la situación económica de las compañías que participan en los diferentes niveles de la economía mundial.

La relevancia del tema está en que la información financiera es la clave para tomar decisiones sobre una compañía, y la contabilidad sirve a este fin, lo que se persigue con los estándares internacionales es aportar a la calidad de dicha información y así proporcionar un ambiente de seguridad razonable para los usuarios de la misma.

En el proceso de convergencia a estándares internacionales que está enfrentado Colombia, han surgido interrogantes alrededor de diferentes sectores económicos y de los impactos que el cambio de normatividad puede generar a la información contable y financiera de las entidades. En el caso particular de este trabajo, se planteó la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los principales impactos en el sistema de información contable de las empresas dedicadas a la construcción con la entrada en vigencia de los Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, NIC 11, NIC 18 y NIIF15?

Para dar respuesta a esta pregunta se enfocó el trabajo de investigación bajo una metodología cualitativa y alcance descriptivo-explicativo, en la medida en que implica el reconocimiento y estudio del sector de la construcción, sus características y condiciones, para que con el establecimiento de preguntas, mediante la recolección de datos se lograra entender lo que pasa actualmente en dicho sector como consecuencia de la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. Así mismo, se pretendía que a través de la interacción con algunas empresas del sector, mediante la realización de encuestas a las personas encargadas del proceso contable, se pudiera percibir de primera mano los efectos e impactos con ocasión de la aplicación de los nuevos principios contables, y así poder resolver la pregunta de investigación.

I. PROCESO DE CONVERGENCIA EN COLOMBIA

Colombia se encuentra actualmente en un proceso de armonización contable, denominado “proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información financiera”, el cual se gestó de tiempo atrás, como

consecuencia de la apertura económica, la cual se inició a principios de los años noventa del siglo pasado con la expedición de la Ley 7 de 1991 o de Apertura Económica.

Posteriormente en el año 1999, se expidió la Ley 550 conocida como la Ley de Reestructuración Económica, donde se incluyó el artículo 63: Armonización de las Normas Contables con los usos y reglas internacionales *“para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, 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”* (Iragorri Hormaza, Berdugo Berdugo, Villazon de Armas, & Salcedo Mosquera, 1991) (Pinedo Vidal, Enríquez Rosero, Pomarico Ramos, & Bustamante Moratto, 1999).

Esta iniciativa pasó por diferentes etapas, se presentaron proyectos que aplazaron el tiempo de entrada en vigencia de este artículo y fue solo hasta el mes de julio del año 2009 que se expide la Ley 1314, que se dio comienzo a este proceso de convergencia. Esta Ley muestra como relevante el interés público, definió las personas obligadas a llevar contabilidad, determinó la independencia de las normas de contabilidad financiera de las tributarias, definió los referentes para llevar a cabo el proceso de convergencia a estándares internacionales de calidad y estableció las autoridades que intervendrían en el proceso y sus funciones: los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo como autoridades de regulación, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como autoridad de normalización y las superintendencias como autoridades de vigilancia (República, 2009).

Uno de los documentos más importantes y que marcó el camino de todo este proceso es el Documento de *Direccionamiento Estratégico* emitido por el CTCP, cuya versión final fue emitida el 5 de diciembre de 2012. Uno de los puntos de partida que indicó este Documento fue el hecho de clasificar las empresas del país en grupos homogéneos. Esta clasificación se justifica en el hecho de que las empresas tienen diferentes características según su tamaño y objeto, esto llevaría posteriormente a que cada grupo de empresas tuviese una normatividad aplicable que estuviese más acorde con sus necesidades de información. La clasificación de las empresas quedó como se muestra a continuación:

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3
a) Emisores de valores; b) Entidades de interés público; c) Entidades que tengan Activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos: i. ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF; ii. ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF; iii. realizar importaciones (pagos al exterior, si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa	a) Empresas que no cumplan con los requisitos del literal c) del grupo 1; b) Empresas que tengan Activos totales por valor entre quinientos (500) y treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal entre once (11) y doscientos (200) trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; y c) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV. Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo	(a) Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del Estatuto Tributario (ET) y normas posteriores que lo modifiquen. Para el efecto, se tomará el equivalente a UVT, en salarios mínimos legales vigentes. (b) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3
de servicios) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos, si se trata de una compañía de servicios), respectivamente, del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa. iv. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.	sobre el que se informa. Para la clasificación de aquellas empresas que presenten combinaciones de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto, será el de activos totales.	

Fuente: CTCP (2012).

Posteriormente, el 13 de septiembre de 2012, a través del Oficio 12-00099881 emitido por la Presidencia de la República, fue definido el cronograma para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, teniendo en cuenta los grupos definidos, así:

ACTIVIDAD	GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3
Fecha de expedición de las normas NIIF	A más tardar 31 de diciembre de 2012	A más tardar 31 de diciembre de 2013	A más tardar 31 de diciembre de 2012
Periodo de preparación obligatoria	Año 2013	Año 2014	Año 2013
Fecha de transición – Estado de Situación Financiera	1 de enero de 2014	1 de enero de 2015	1 de enero de 2014
Fecha de aplicación (Primer comparativo)	31 de diciembre de 2014	31 de diciembre de 2015	31 de diciembre de 2015
Fecha de reporte – Estados Financieros NIIF	31 de diciembre de 2015	31 de diciembre de 2016	31 de diciembre de 2015

Fuente: CTCP (2012).

Con base en el Oficio emitido, se expidieron los decretos con los nuevos marcos técnicos normativos para cada uno de los grupos.

II. IMPACTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN COLOMBIA

En el proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera, las empresas se encuentran desafiadas por algunos retos que conlleva la adopción de un modelo normativo diferente, es por esto, que la mejor forma de abordarlo dentro de la organización es entender el proceso de convergencia como un proyecto a ejecutar, ya que requiere de la disposición de todos los integrantes de la compañía, de la decisión y el compromiso de la gerencia quien debe disponer de los recursos necesarios, de un líder que tenga la capacidad de integrar de manera apropiada cada una de las actividades en cada fase del proyecto y que este genere los resultados que se esperan.

El proyecto mínimamente debe presentar tres etapas, de acuerdo con los momentos definidos por el Concejo Técnico de la Contaduría Pública en el proceso de convergencia: Una primera donde la compañía realice un diagnóstico de su sistema de información, una segunda etapa donde se definan las normas aplicables y las políticas y procedimientos y, finalmente, una

tercera etapa donde todo se materialice en lo que es la aplicación propiamente dicha en la elaboración y presentación de información.

En el desarrollo de estas tres etapas se han detectado los siguientes impactos en las empresas colombianas como consecuencia de la implementación de las NIIF en Colombia (Muñoz Osorio & Alvarez Osorio, IMPACTOS POR LA ADOPCION DE NIIF EN COLOMBIA, 2014) (Muñoz Osorio & Alvarez Osorio, 2014):

- ✓ La definición y aplicación de nuevas políticas, así como su aplicación retroactiva por cambios voluntarios y corrección de errores.
- ✓ La estructura de los Estados Financieros, en especial los métodos para presentar el Estado de Resultados y Otro Resultado Integral.
- ✓ La calidad de las revelaciones asociadas, entendiendo los conceptos de suficiencia y relevancia.
- ✓ La definición de los Estados Financieros Intermedios.
- ✓ La información complementaria.
- ✓ La elaboración de los flujos de caja.
- ✓ Los conceptos de utilidad básica por acción y el pago de dividendos.
- ✓ Los nuevos modelos de medición.
- ✓ La aplicación del concepto de valor razonable.
- ✓ La inclusión de conceptos financieros en el reconocimiento de los instrumentos financieros.
- ✓ La gestión y la administración de los activos y las inversiones.
- ✓ Los descuentos por pronto pago como menor valor de los activos.
- ✓ El superávit por revaluación, susceptible de ser trasladado a ganancias retenidas.
- ✓ La definición por componentes de los activos, para efectos de definir su vida útil y su depreciación.
- ✓ La reincorporación y otorgamiento de valor a los activos que están totalmente depreciados.
- ✓ La definición de las unidades generadoras de efectivo, relacionadas directamente con los activos de la compañía.
- ✓ La inclusión de instrumentos de capital definidos como pasivos, por su posibilidad de reembolso.
- ✓ Cambios en el reconocimiento de los gastos pagados por anticipado o diferidos.

III. EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN COLOMBIA

El sector de la construcción tiene un papel importante en el desarrollo y el desempeño de la economía de un país, ya que este provee la infraestructura que se requiere para mejorar las condiciones de vida de los ciudadanos y promover su actividad de subsistencia. La importancia del sector se percibe a través de indicadores que permiten medir la contribución que este sector hace al Producto Interno Bruto – PIB. En Colombia esta participación según cifras extraídas de la página web del Banco de la República ha sido la más alta de todos los sectores de la economía en los últimos años y en los tres primeros trimestre del año 2014, los cuales fueron 16,8% para el primer trimestre, 9,6% para el segundo y 12,7% para el tercero; en este último el resultado está explicado por la dinámica presentada en las obras civiles y de edificaciones, las cuales tuvieron un crecimiento de 11,1% y 14,1% respectivamente (Banco de la República, 2014) (Público, 2014).



Fuente: Elaboración propia

Lo anterior, refleja el importante crecimiento que ha tenido dicho sector año tras año, hasta el punto de convertirse en el factor jalonador de la actividad económica y la explicación de los diferentes aumentos que se han presentado en los niveles económicos de Colombia y adicional a esto, otro aspecto fundamental que ayuda a explicar dicha expansión, han sido los proyectos de infraestructura y transporte que ha venido desarrollando el Gobierno Nacional.

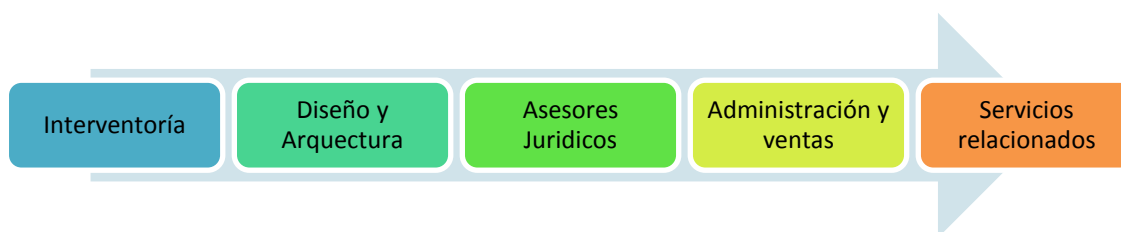
Se podría decir que este sector es un pilar fundamental de la economía de nuestro país y que presenta una relación directa con el desarrollo y estabilidad de la misma, es decir, si el sector de la construcción presenta incrementos y evoluciona, esto se traduce en que la economía también lo hará en la medida en que con la construcción también se benefician otros sectores que a su vez ayudan a que la economía permanezca estable o en condiciones mejores.

La actividad constructora incluye edificaciones y obras civiles, y es por esto que se constituye en un movilizador de capitales destinados a la inversión, y de la generación de empleo. A esta actividad se suman por las relaciones que implica la actividad de la construcción, la industria ladrillera, cementera, de pintura, acero, madera, porcelana sanitaria, servicios públicos, siderúrgica, entre otros. Cuando se habla de construcción se debe diferenciar no solo el tipo de construcción que se da (obras civiles y edificaciones), sino también los actores que intervienen en el desarrollo de los proyectos.

En el sector de la construcción intervienen varios actores, de un lado están los constructores, que están encargados de ejecutar o desarrollar los proyectos con base en contratos de obras públicas o privadas, por medio de los cuales se configura un acuerdo de construcción de infraestructura civil. Dichos contratos son concedidos por medio de licitaciones públicas, estos actores son quienes aportan el mayor grado de ingresos operacionales al sector. Por lo general, se presentan en forma de consorcios o uniones temporales por la magnitud y lo que implica en términos de la ejecución un proyecto de construcción de obra. Son los constructores y su información contable y financiera, el objeto de observación del presente trabajo, es decir, aquellas personas jurídicas que reciben sus ingresos directamente de la

ejecución del contrato de obra, vistos desde una perspectiva jurídica – legal, los mandatarios del contrato o contratistas (Sociedades, 2013).

De otro lado, están los consultores que están integrados por las empresas que se dedican a realizar las consultorías de las obras de ingeniería, son la industria del conocimiento del sector. Dentro de sus principales características se encuentra que son los responsables de contribuir con el proceso de toma de decisiones que permitan el adecuado desarrollo de las obras en las que intervienen y, que aunque el costo de este servicio no sea muy elevado, el beneficio que trae es bastante alto dentro del proceso. Estos consultores apoyan el proceso en labores como las siguientes:



Fuente: Elaboración propia

El sector de la construcción ha experimentado en los últimos años un creciente dinamismo en el panorama económico del país. La relación entre las condiciones socio ambientales, y la capacidad de respuesta de los constructores civiles en la ejecución de los proyectos asignados, son muestra del crecimiento estable de dicho sector. Algunos factores de éxito de los proyectos de construcción son: la definición del alcance del contrato, la determinación de los costos asociados, es decir, el manejo del presupuesto, el cronograma de actividades y su cumplimiento y la satisfacción del cliente, este último es fundamental ya que se convierte en la mejor publicidad para futuros proyectos. De estos aspectos la determinación de los costos y el presupuesto es el punto de partida para hacer el vínculo con la información contable y financiera del proyecto.

No se puede hablar de factores de éxito, sin tener que en cuenta los riesgos asociados a los proyectos como son: los precios de materiales utilizados que pueden sufrir alzas inesperadas, la financiación del proyecto, los diseños complejos y modificaciones a los mismos, conflictos legales, permisos y trámites de funcionamiento, accidentes, entre otros. Estos riesgos hacen del sector de la construcción, un sector que requiere mirar su actividad con sumo cuidado, teniendo una buena planeación estratégica, la cual debe ser acompañada de diferentes comités de apoyo, los cuales funcionan como asesores para la toma de decisiones respecto de todos y cada uno de los aspectos de los proyectos, no sólo los asuntos de tipo financiero.

IV. CARACTERIZACIÓN DE UN PROYECTO DE CONSTRUCCIÓN

Como resultado de una fase inicial de la investigación se logró caracterizar el proceso de ejecución de un proyecto de construcción, lo que permitió definir el alcance de la vinculación de cada uno de los participantes en un proyecto de construcción de obra, así definir los impactos en la información que presenta el contratista o quien ejecuta la obra.

Para describir un proyecto de construcción se puede abordar desde dos perspectivas, una desde las fases del proyecto y otra desde los macro procesos que se pueden identificar. Desde la perspectiva de las fases, podemos entender la ejecución de un proyecto en 3 momentos: un

momento previo a las operaciones, otro de ejecución de la obra y uno final de entrega y liquidación del proyecto.

Fase 1

Todo comienza con la iniciativa de una empresa o un grupo de empresas, las cuales toman la decisión de participar en un proyecto de obra. El primer paso por costumbre es que se nombra la compañía promotora del proyecto, es decir, aquella que dispone de la gerencia y la administración del mismo. En esta etapa se tienen varios objetivos como son: la promoción del proyecto, la definición del presupuesto, las personas encargadas de prestar los servicios relacionados con la ejecución de la obra, la interventoría y la administración financiera del proyecto, así como los aspectos legales iniciales, como permisos y licencias para funcionamiento.

Intervienen en esta etapa varios actores del proyecto:

- ✓ Consultores jurídicos: Encargados de realizar los contratos necesarios para llevar a cabo la obra, como lo son; contratos de construcción, de interventoría, de diseño y de prestación de servicios (ventas).
- ✓ Consultores Administrativos: Define las fuentes de financiación que se van a utilizar durante esta etapa, en la cual no se recibe recursos del proyecto, además aprueba los gastos que se realicen, y gestiona los créditos necesarios para la obra, los permisos y licencias según las leyes actuales, ejecutan los pagos debidamente aprobados con sus respectivos soportes y lo contabilizan en el periodo correspondiente.

Esta información debe conciliarse al fin de mes por cada proyecto que tenga la compañía. Estas erogaciones deben estar registradas en su debido centro de costos. Deben además establecerse las erogaciones capitalizables en esta fase. Para finalizar, se revisa que cumplan el número de contratos de compra que permita alcanzar el punto de equilibrio del presupuesto de la obra; la entrega de los inmuebles al fideicomiso, las licencias, la aprobación del crédito; entre otras.

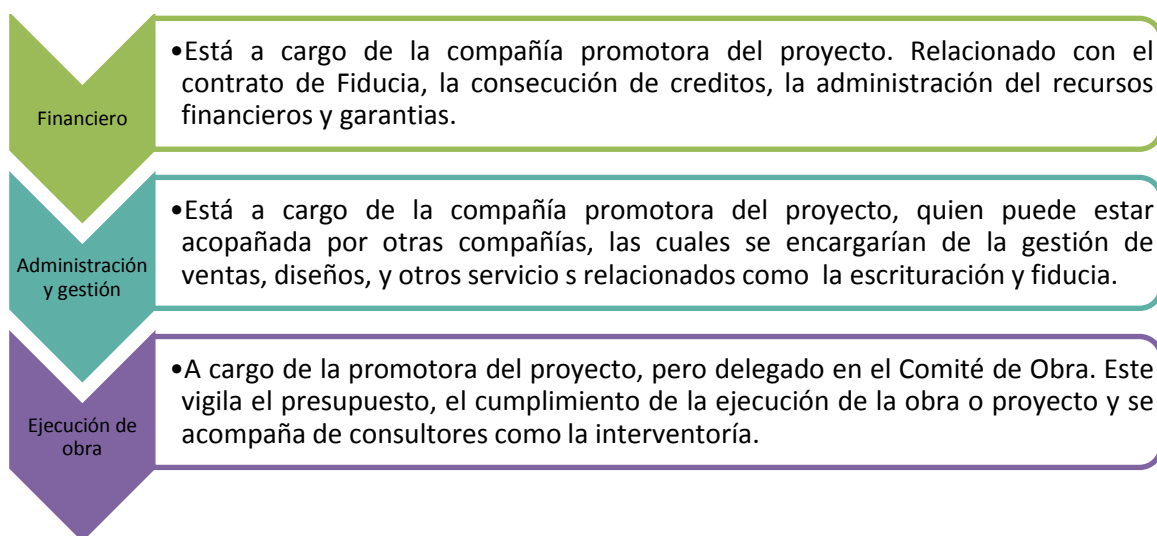
Fase 2

Una vez cumplido el punto de equilibrio en ventas del proyecto, la gerencia cita al Comité de Obra, el cual debe actualizar el presupuesto para dar comienzo a la ejecución del mismo. Se legaliza el contrato con el contratista para comenzar con la ejecución de la obra, a su vez se da inicio a las labores de la interventoría, quien realiza las labores de vigilancia y control dentro de la obra. Para esta etapa son importantes las labores administrativas y de gestión de pagos, ya que son fundamentales para la evolución del proyecto. En esta etapa se determinan los pagos que serán capitalizables, y se lleva el control por capítulo, por centros de costos y por proyecto hasta que el Comité determine la finalización de la obra, para dar inicio a la etapa posventa.

Fase 3

Una vez el ingeniero de la obra convoca al Comité y se determina la finalización de los trabajos de construcción de obra, se da inicio a la etapa posventas. En esta etapa final de liquidación y cierre del proyecto, se le recibe al contratista el bien a satisfacción con acta de entrega, manual de funcionamiento de los artículos o muebles incluidos en la obra. Con esta entrega a satisfacción se hace el cierre con el contratista del Retenido en garantía y se procede con la escrituración y liquidación definitiva del proyecto (Obras, 2014).

Un proyecto de construcción visto desde la perspectiva de los macro procesos que se ejecutan, está compuesto de 3 macro procesos como son: el macro proceso financiero, de ejecución de obra y administración y gestión del proyecto, como se ilustra a continuación:



Fuente: Elaboración propia

Es preciso ahora preguntarse cómo interviene la contabilidad y sus resultados en el ascendente nivel de actividad de los actores que intervienen en el creciente dinamismo del sector de la construcción. Cabe aclarar que pese a las grandes diferencias que puedan tener las empresas, y de igual forma sus estructuras financieras, la elaboración de estados financieros se convierte en un punto de partida en el diseño y materialización de estrategias, la acreditación de sus condiciones crediticias y fiel garante ante terceros de la posición financiera de la organización.

Dadas las condiciones cambiantes en la normatividad contable, y la posibilidad que tienen las empresas de configurar diferentes esquemas funcionales o de operación, es fácil comprender por qué cambian drásticamente los resultados de una empresa a otra. Sin embargo, lo importante es identificar del sector de la construcción cómo aquellos que son definidos como contratistas, definen su sistema de información contable, partiendo especialmente en el cambio sufrido en el proceso de identificación de los hechos económicos celebrados en la empresa.

V. IMPACTOS EN LA ELABORACIÓN Y LA PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN EL CONTEXTO DE CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Las empresas del sector de la construcción en Colombia no cuentan con guías o normas específicas para el reconocimiento contable de sus operaciones, al igual que el sector comercial se guía por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA descritos en el Decreto 2649 de 1993 (Gaviria Trujillo, Hommes, & Londoño, 1993). En este se presentan de manera general los postulados básicos y normas técnicas para el reconocimiento, la medición y la revelación de los diferentes rubros de los Estados Financieros. Como complemento está el Decreto 2650 (Gaviria Trujillo, Hommes Rodríguez, & Londoño, Decreto 2650 de 1993, 1993) del mismo año, el cual da una descripción de los

posibles débitos y créditos que afectan cada uno de dichos rubros, llevando el orden de codificación de lo que se conoce como el Plan Único de Cuentas - PUC. La única referencia existente está en el Estatuto Tributario cuando hace mención a la utilidad de contratos de servicios o AIU (Administración, imprevisto y utilidad) y los impuestos asociados a ésta.

Los Estándares Internacionales en ese sentido ofrecen una guía amplia para aquellos definidos como los contratistas en el sector de la construcción, entendiendo que son aquellos que perciben sus ingresos de los contratos de obra. La NIC 11- Contratos de Construcción, en su momento presentó un detalle de las definiciones, métodos de medición, consideraciones y revelaciones propias de este sector, que sin duda ofrecieron y ofrecen hasta hoy unos lineamientos claros para la gestión de la información contable y financiera del sector.

Por la importancia del sector de la construcción en la economía del país, se hace necesaria la existencia de orientaciones que vayan más allá de la costumbre comercial y se impongan como elementos de buenas prácticas, que sean coherentes con la técnica y la disciplina contable, trayendo como consecuencia una información relevante, uniforme y por ende de calidad; y es este precisamente el objetivo que persiguen las Normas de Internacionales de Información Financiera, las cuales están siendo adoptadas por Colombia hoy día. Es decir, el sector de la construcción tiene ya una reglamentación disponible para darle forma a su sistema de información y al producto de la misma, el cual se entiende como los Estados Financieros con sus notas.

Inicialmente, la NIC 11 - Contratos de Construcción, era específica para el sector y más exactamente para aquellas entidades que obtenían sus ingresos de los contratos de obra, es decir, los contratistas. La relevancia de esta Norma consistía en que era muy propia en definir lo que se entendía por un contrato de construcción, las formas de determinar sus ingresos y sus costos, así como los elementos que se consideraban parte del contrato y cuáles no. Esta norma definió textualmente los contratos de construcción así:

“Es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, íntimamente relacionados entre sí o que son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su destino o utilización” (IASB), 1995).

Así mismo, menciona los contratos de prestación de servicios que tengan relación con la construcción del activo como por ejemplo arquitectos y obreros. Establece dos tipos de contratos que pueden ser celebrados por el contratista; uno de ellos es el precio fijo, en el cual se determina una cantidad fija por unidad de producto y puede variar si aumentan los costos en cualquier momento del contrato; el otro, es el margen sobre el costo AIU (administración, IVA y utilidad), en esta modalidad se le reembolsa al contratista el dinero utilizado por él para cumplir con el contrato más un porcentaje o una cantidad fija.

En cuanto a los requisitos contables establecidos dentro de la Norma, se deben implementar de manera independiente para cada uno de los contratos celebrados; sin embargo, se establecen algunas circunstancias específicas en las cuales es más adecuado darles un tratamiento especial en pro de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es decir, que podrían presentarse dos situaciones, una es que se deba llevar a cabo los contratos de manera individual e independiente o por el contrario que existan varios contratos que se deban llevar de manera conjunta. Por ejemplo, cuando un contrato cubre varios activos se debe tratar por separado, debido a que son propuestas económicas diferentes, mientras que cuando es un

grupo de contratos con uno o más clientes, debe tratarse como un único contrato de construcción cuando el grupo de contratos se negocia como un único paquete, o los contratos se ejecutan simultáneamente o bien en una secuencia continua, esto es la acción de agrupar o segmentar contratos.

En cuanto a los ingresos de actividades ordinarias, manifiesta que se deben incluir en este el valor o importe inicial acordado en el contrato más las modificaciones, reclamaciones o incentivos. Es necesario que se revisen frecuentemente los hechos que puedan aumentar o disminuir los ingresos.

Con relación a los costos del contrato, la Norma dice que éstos deben comprender los que se relacionen directamente con el contrato específico, los que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico u otros que se puedan cargar al cliente bajo los términos pactados en el contrato. Estos costos deben ser distribuidos haciendo uso de métodos sistemáticos y racionales que se apliquen de manera uniforme a todos los costos que sean de características similares.

Los ingresos y costos que puedan ser estimados con suficiente fiabilidad deben ser reconocidos en los resultados de la compañía, así como también toda pérdida esperada en el contrato de construcción.

Con la entrada en vigencia de la NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes ((IASB), Ministerio de Economía y Finanzas, 2014), si bien no es específica para contratistas de la construcción, plantea un alcance generoso que abre la puerta a que las diferentes firmas que intervienen en el sector, como son las firmas interventoras, las gestoras o administradoras e incluidos los contratistas, tengan unos parámetros claros para el reconocimiento, la medición y la revelación de los hechos económicos. En este sentido, la Norma desarrolla unos parámetros para la identificación de los contratos y las posibles variaciones que estos puedan tener dependiendo del tipo de servicio o de los acuerdos entre las partes. Se observa entonces como siendo esta Norma más general, es mucho más enfática en los aspectos contractuales que la Norma anterior, dado que define el contrato como “*un acuerdo entre las partes que crea derechos y obligaciones exigibles y que éstas son una cuestión del sistema legal (párrafo 10)*”, y desarrolla más elementos para la evaluación o revisión posterior del contrato y su desarrollo con base en la relación con el cliente y las condiciones necesarias para que el mismo se lleve a cabo en debida forma.

Las dos normas consideran la posibilidad de la *combinación de contratos*, lo que se conoce como *agrupación o segmentación* de los mismos, lo que depende de las condiciones del servicio y de la forma como se desarrolle el contrato. En este sentido no hay diferencia significativa, más allá de la redacción.

Respecto de las modificaciones al contrato, es decir, cambios al contrato inicial, la NIIF 15 aporta más elementos para el reconocimiento de las obligaciones o derechos derivadas de una modificación, ya que la supedita a la aceptación o acuerdo entre las partes, el cual puede ser escrito o verbal, pero que en todos los casos los vincula legalmente con nuevas obligaciones y derechos. En el Párrafo 18 y más adelante en el Párrafo 24 de los compromisos en contratos, se hace notorio el énfasis de la Norma en cuanto a la legalidad de los contratos y su legitimidad.

Uno de los aspectos que son fundamentales a la hora de hablar de los contratos de obra, es la definición del Ingreso y por ende de la utilidad de cada proyecto. No solo por el hecho de la determinación del beneficio y de la participación que de este tienen los socios de la entidad, sino por la asociación que debe hacerse de ese beneficio en relación con el tiempo de ejecución del contrato, cuando se desarrolla en más de un periodo contable. En este sentido la NIC 11, define como ingreso del contrato el valor pactado inicialmente, más o menos (+/-) los valores acordados por modificaciones, reclamaciones e incentivos, siempre y cuando todos estos sean susceptibles de medición fiable. Asimismo, la Norma expresa que la entidad puede determinar un método que le ayude a medir con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado y ofrece 3 elementos que se pueden incluir para encontrar el porcentaje de ejecución de la obra o de realización del contrato, como son: los costos incurridos y ejecutados en la obra, el porcentaje de avance o la proporción física del contrato ejecutado, y la inspección física de la ejecución de la obra.

La NIIF 15 incluye un elemento que aunque no es nuevo, en esta Norma se desarrolla de manera amplia y está en consonancia con el concepto inicial de contrato y es el concepto de satisfacción de las obligaciones de desempeño, descritas en los Párrafos 31 y siguientes, las cuales vinculan el reconocimiento del ingreso a la satisfacción de las obligaciones en la entrega del bien o a las entregas parciales del mismo. Este criterio se diferencia de los criterios que las empresas utilizan en Colombia para el reconocimiento de sus ingresos, pues al preguntarles a las empresas encuestadas, todas utilizan el referente tributario de la AIU. El tener la necesidad de diferenciar la información contable de la tributaria, hace necesario que la costumbre comercial de determinar la ejecución de los contratos y las garantías de los mismos, sean evaluadas y delimitadas por políticas que les aseguren una información más objetiva y que responda a la realidad de los hechos económicos.

El concepto de medición del progreso que trata la NIIF 15, puede asociarse con el grado de realización del contrato de la NIC 11. En este caso, la Norma trae por efectos de la amplitud de contratos que cubre su alcance, dos tipos de métodos para medir el progreso, como son: los métodos de producto y los métodos de recursos, la utilización de estos estarán orientadas por el fin último del contrato.

Respecto del reconocimiento de los costos, las dos normas mantienen la directriz de los conceptos que se consideran costos dentro de los contratos de construcción y los que no, aunque la NIIF 15 por ser más amplia en el alcance, agrega conceptos y elementos adicionales como el deterioro de valor y otros cambios en las transacciones de los cuales no se es tan preciso en la Norma anterior.

De la caracterización hecha de la ejecución de los proyectos, se puede observar que si bien las empresas que se dedican a la construcción, tienen controles y es fundamental para el desarrollo del proyecto la labor interventora, es también cierto que no se tienen políticas claras ni definidas previamente para el reconocimiento de los ingresos y los costos asociados. Algunas diferencias encontradas entre la forma de registro actual y la indicada por el estándar internacional, son las siguientes:

1. Los gastos preoperativos son capitalizados sin tener en cuenta el posible desarrollo futuro del proyecto, es decir, todos los gastos preoperativos son capitalizados y en caso de no ejecutarse un proyecto, estos gastos se amortizan paulatinamente a criterio de la administración.

2. Los gastos de ventas se suman a los gastos del proyecto y hacen parte del valor capitalizable de la obra.
3. No se tiene en cuenta el concepto de proporción realizada o ejecutada del contrato, ni grado de avance, ni medición razonable del progreso.
4. Los costos asociados son todos los gastos incurridos o desembolsos realizados relacionados con el contrato, no hay distinción de la proporción ejecutada en la obra, es decir, los anticipos y demás desembolsos efectuados por la entidad son costos del contrato, sin importar si estos hacen parte de la ejecución.
5. La utilidad se determina a criterio de la administración con base en la facturación o lo dictado por el contrato, haciendo uso del criterio fiscal.
6. La utilidad o pérdida del contrato se determina solo hasta el final de la ejecución del contrato, dándose entre conceptos solapamiento de pérdidas entre conceptos o capítulos de construcción.

La dinámica de reconocimiento, tanto de ingresos y costos que se viene manejando en los contratos de construcción civiles, es más una mezcla de costumbres comerciales y decisiones administrativas con base en las reglas de tipo tributario, que un reflejo de la realidad del negocio o contrato.

Con base en las apreciaciones y experiencia de las personas encuestadas del sector, 14 en total, y de la visita a dos empresas con el fin de caracterizar el proceso de preparación y presentación de la información, se pudo establecer los siguientes impactos en la información contable y financiera de las entidades que tienen por objeto el desarrollo de contratos de construcción, esta información fue triangulada con bibliografía al respecto, para identificar los posibles efectos como consecuencia del proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera (Vasquez Bernal & Franco Franco, 2014), estos son los más relevantes:

1. La integración de la labor de producción o servicio, es decir, de la ejecución de la obra y el control con el ingeniero residente y la labor contable. Se hace necesario no solo la conciliación de las actas de construcción mensualmente, es imperioso también la conciliación por capítulos ejecutados del contrato y tener clara la ejecución propiamente dicha.
2. La definición de políticas y lineamientos de la administración del contrato, respecto de las ejecuciones y los costos, con el fin de determinar cuáles se consideran costos y cuáles no para cada contrato.
3. Existencia de políticas claras sobre la capitalización de los costos pre operativos, significación y determinación de la probabilidad o expectativa de ejecución del contrato.
4. Armonización del software contable con el software de control presupuestal, para facilitar la conciliación y evitar los reprocesos de registros y la probabilidad de errores de aplicación de conceptos.
5. Cambios en el software de contabilidad con base en los requerimientos para el uso en paralelo de los dos modelos (contable y fiscal) sin que esto represente duplicidad en las capturas de información.
6. Necesidad de capacitación y de trabajo conjunto y en equipo de las diferentes áreas de la empresa.
7. La separación de criterios contables de los fiscales para determinar los ingresos y costos en los estados financieros y en consecuencia la utilidad.
8. La necesidad de un control no solo de información contable por ser algo nuevo, sino por tener los dos modelos ejecutados en paralelo, el contable y el fiscal.

9. Las notas y revelaciones exigidas por la Norma exigen un esfuerzo adicional por parte de los preparadores de información.
10. El uso de la información presupuestal y el control presupuestal por parte del equipo de contabilidad, ya no es un asunto de control del ingeniero residente.
11. La necesidad de formalización de los procesos de modificaciones, adiciones y mejoras, con políticas claras que permitan determinar con seguridad los compromisos asumidos por las partes y la determinación de ingresos y costos asociados.
12. Definición de los métodos aplicables para la determinación del progreso o del momento de reconocimiento del ingreso.
13. Definición de políticas para la administración de los anticipos, los cuales son costumbre comercial en el sector.

CONCLUSIONES O CONSIDERACIONES FINALES

Las empresas de Colombia no están preparadas para el cambio que supone el proceso de convergencia a estándares internacionales, es más, pareciera que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, a pesar de los esfuerzos realizados tampoco lo estuviera, pues las normas que se tienen hoy en día vigentes en el país, ya están desactualizadas en el contexto internacional, tal como se puede observar con la emisión de la NIIF 15.

Las empresas del sector, por su dinámica y características, en su gran mayoría se asumen como pertenecientes al Grupo 2, según la clasificación realizada por el CTCP, lo que da una idea de la etapa de transición en la que se encuentra la mayoría de las entidades, lo que ha generado un despertar de conciencia de la responsabilidad asociada con las entidades de control por los requerimientos exigidos sobre el Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA.

En la etapa de transición en que se encuentran actualmente las empresas, no se han elaborado los balances generales a diciembre 31 de 2014, los cuales serían la base para la elaboración del ESFA y el comienzo de la aplicación definitiva de los dos modelos contables en simultánea, lo que permitiría ver de mejor manera los impactos en las cuentas. Sin embargo, producto de los análisis preliminares y los diagnósticos realizados, las empresas ya tienen identificados algunos de los que serían los impactos más importantes, donde se encuentran sin duda los cambios en la definición de políticas para el reconocimiento de los ingresos y en consecuencia la definición de la utilidad; la diferenciación de los costos y la definición de políticas para determinar los costos capitalizables y los que no lo son; el control de la ejecución del contrato; la conciliación permanente por capítulo con el presupuesto para determinar y anticiparse a la revisiones del contrato y a la expectativa de recibir la contraprestación con el beneficio pactado; las políticas de control contable para determinar los costos y separar los costos de ventas; y por último, pero no menos importante, las revelaciones o notas informativas, las cuales deben dar razón de los hechos más relevantes y que serían ocasión de revisiones y análisis para el entendimiento del estado del proyecto y de la entidad en cuanto a resultados, y en consecuencia para la toma de decisiones.

El proceso de convergencia, concluyen todos los encuestados, trae algunos beneficios como la formalización de algunas políticas y el establecimiento de reglas claras para todos los que intervienen en el proceso contable, la calificación del personal en temas de capacitación y competencias laborales y técnicas, así como la integración del proceso contable con otros como el de producción y servicios, que en ocasiones se perciben totalmente desarticulados.

Finalmente, el proceso de convergencia con los cambios que supone, cumple con su cometido de buscar la mejora de la calidad de la información que se brinda al usuario, pues el establecimiento de lineamientos y directrices claras hace que el proceso de preparación y presentación de la información sea más complejo inicialmente, pero a su vez más completo, es decir, aportando información relevante para el uso de quienes deben tomar las decisiones en la entidad; y aunque las empresas de Colombia no están preparadas para tal cambio, éstas se han ido adaptando en la medida en que reconocen la importancia y necesidad del proceso de convergencia, sin embargo este va a ser un proceso algo riguroso debido a que en algunos casos se generan cambios importantes que ocasionan ciertas diferencias significativas en la información financiera de algunas organizaciones.

BIBLIOGRAFIA

- (IASB), I. A. (1995). *Normas Internacionales de Contabilidad*. Recuperado el 12 de 2014, de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC11.pdf>
- (IASB), I. A. (05 de 2014). *Ministerio de Economia y Finanzas*. Recuperado el 02 de 2015, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Banco de la República*. (12 de 12 de 2014). Obtenido de <http://www.banrep.gov.co/es/informaciones-a/4024>
- MINVIVIENDA*. (06 de 02 de 2015). Obtenido de <http://www.minvivienda.gov.co/sala-de-prensa/noticias/2015/febrero/la-construccion-seguira-manteniendo-la-dinamica-de-la-economia-presidente-santos>
- Garay, L. J. (s.f.). <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/industrialatina/155.htm>. Recuperado el 14 de 02 de 2015
- Gaviria Trujillo, C., Hommes Rodriguez, R., & Londoño , D. (29 de 12 de 1993). Decreto 2650 de 1993. Cartagena de Indias, Colombia: INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS DE COLOMBIA.
- Gaviria Trujillo, C., Hommes, R., & Londoño, D. (29 de 12 de 1993). Decreto 2649 de 1993. Cartagena de Indias, Colombia.
- Iragorri Hormaza, A., Berdugo Berdugo, H., Villazon de Armas, C., & Salcedo Mosquera, S. (16 de 01 de 1991). Ley 7 de 1991. Bogotá.
- Muñoz Osorio, L. M., & Alvarez Osorio, M. C. (2014). IMPACTOS POR LA ADOPCION DE NIIF EN COLOMBIA. 1-23.
- Muñoz Osorio, L. M., & Alvarez Osorio, M. C. (2014). PRINCIPALES IMPACTOS EN LA INFORMACION CONTABLE Y FINANCIERA DE LAS EMPRESAS, COMO CONSECUENCIA DE LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA: CASO COLOMBIANO. 2 - 20.

Obras, I. d. (12 de 12 de 2014). (I. R. Roldán, Entrevistador)

pais.com.co, E. (17 de 09 de 2014). *El pais*. Obtenido de <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/economia-colombiana-crecio-43-segundo-trimestre>

Pinedo Vidal, M., Enríquez Rosero, M., Pomarico Ramos, A., & Bustamante Moratto, G. (30 de 12 de 1999). Ley 550 de 1999. Bogotá.

Público, M. d. (2014). *Crecimiento del PIB* . Bogotá D.C.

República, C. d. (13 de 07 de 2009). Ley 1314 de 2009. Bogotá D.C.

Sociedades, S. d. (2013). *Desempeño del sector de Infraestructura*. Bogotá D.C: Superintendencia de Sociedades.

Vasquez Bernal, R., & Franco Franco, W. (2014). *Aplicación por primera vez de las NIIF*. Bogotá DC: Legis.