



CTCP-10-00072-2019

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

ASMID ROJAS CÁCERES

E-mail: a.r.c_18@hotmail.com

Asunto: Consulta 1-2019-002872

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	31 de enero de 2019
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2019-0063-CONSULTA
Código referencia	O-2-606
Tema	Reconocimiento ingresos en contratos con clientes

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, 2170 de 2017 y 2483 de 2018, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN:

Fundamentado en los hechos y circunstancias, y solo para efectos contables, podrían presentarse varias opciones para la contabilización de los ingresos y gastos, dependiendo de si se trata de un contrato de construcción o de prestación de servicios:

- a. Efectuar la causación de los ingresos con fundamento en el porcentaje de obra realizada, cuyo monto puede ser establecido a partir del porcentaje de los costos incurridos, por el trabajo incurrido hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados.
- b. En el caso de que se trate de un contrato de prestación de servicios, si el resultado del contrato no puede estimarse con fiabilidad una entidad podría reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.
- c. Si fundamentado en los hechos y circunstancias no se cumplen los criterios para el reconocimiento de los ingresos, la entidad podría capitalizar los costos como un inventario de un prestador de servicios, los cuales serían amortizados en la medida en que los ingresos y gastos son reconocidos.

En todo caso, se tendrán en cuenta las disposiciones fiscales sobre impuestos corrientes y diferidos, así como las retenciones que resulten pertinentes.



CONSULTA (TEXTUAL)

“Una empresa prestadora de servicios especializados de laboratorio realiza contratos con entidades del estado y privadas por cuantías onerosas. Durante el año genera facturación pero en el año 2018 solo se alcanzó a facturar de la totalidad del contrato un 20%, pero los costos y gastos (costos de personal, honorarios de profesionales, seguridad social, etc.) en los cuales incurrió van en un 80%. Esta situación conlleva a que no haya proporcionalidad entre los ingresos facturados y los costos y gastos en que se incurrió para generar tales ingresos.

Teniendo en cuenta que los ingresos pendientes se van a facturar en el año 2019, pero los costos y gastos en que se incurrió en gran proporción y por soportes van a ser del año 2018, solicito se me oriente la debida forma como debo registrarlos, teniendo en cuenta que tributariamente pasarían a ser costos y gastos de ejercicios anteriores según consulta realizada a la DIAN y no serían deducibles de renta, situación que tendría consecuencias en los estados financieros porque en 2018 se tendría una pérdida no Real y el año siguiente cuando se facture la totalidad de los ingresos se tendría el caso contrario respecto a la utilidad resultante. Además la información financiera de 2018 que se presentaría a la banca no permitiría tener acceso a créditos necesarios para llegar a cabo el objeto social de la empresa.

Teniendo en cuenta que en el año 2016, se presentó la misma situación y los costos y gastos se contabilizaron por proporcionalidad en un diferido y el 2017 se amortizó el diferido (Art. 55 decreto 2649 de 1993) y cuando se solito compensación de un saldo a favor, la DIAN no los acepto por ser costos y gastos de ejercicios anteriores, solicité el favor de orientarme acerca del debido tratamiento de costos y gastos en NIIF y tributariamente.

Solicité resolverme las siguientes dudas:

- 1- ¿Debo guiarme por la sección 23 y contabilizar los ingresos y gastos proporcionalmente respecto a la base del contrato?
- 2- Los certificados de retención por renta van a ser expedidos por el valor facturado realmente en 2018. ¿Es correcto contabilizar los ingresos pendientes por facturar en una cuenta que denominaré ingresos pendientes por facturar?
- 3- ¿La contabilización de los ingresos pendientes por facturar me traería consecuencias tributarias como corrección de impuestos a nivel nacional y municipal?
- 4- ¿Al contabilizar los ingresos pendientes por facturar se presentaría diferencia en información exógena con los clientes implicaría requerimientos para las partes por la DIAN, ante esta situación sería justificables realizar este procedimiento?”

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe



exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

En primer lugar debemos anotar que las orientaciones emitidas por este Consejo solo producen efectos contables, por ello cualquier inquietud relacionada con el tratamiento fiscal de los ingresos, costos y deducciones, en contratos de prestación de servicios, deberá ser consultada a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre las razones por las cuales los costos y gastos de ejercicios anteriores no son deducibles.

Sobre las preguntas incorporadas en su consulta, la sección 23 de la NIIF para las Pymes, que aplica a una entidad clasificada en el Grupo 2, establece las directrices para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios y contratos de construcción. A continuación nos referiremos a cada una de sus preguntas:

1- ¿Debo guiarme por la sección 23 y contabilizar los ingresos y gastos proporcionalmente respecto a la base del contrato?

Los párrafos 23.14 a 23.16 contienen los lineamientos para la contabilización de ingresos por prestación de servicios. Allí se indica lo siguiente:

“Ingresos por Prestación de servicios

*23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del **periodo sobre el que se informa** (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:*

- a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;*
- b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;*
- c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y*
- d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.*

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado por fuera del texto).

Adicionalmente, el párrafo 13.14 de la NIIF para las Pymes, con respecto a los inventarios de un prestador de servicios indica lo siguiente:

“Costo de los inventarios para un prestador de servicios



13.14 En el caso de que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.”

Para el caso de un contrato de construcción, una entidad clasificada en el Grupo 2 aplicará lo establecido en los párrafos 23.17 a 23.27 de la NIIF para las Pymes; allí se indica lo siguiente:

“Contratos de construcción

23.17 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos, respectivamente, por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones. Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.18 Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia económica de éstos.

23.19 Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

- a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
- b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
- c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

23.20 Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:

- a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
- c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

Método del porcentaje de terminación

23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos 23.14 a 23.16) y por contratos de construcción (véanse los párrafos 23.17 a 23.20). Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

- a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.



Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

23.23 Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen.

23.24 Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

23.25 Cuando el resultado de un contrato no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- a) una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos; y*
- b) la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.*

23.26 Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso (véase la Sección 21).

23.27 Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

De acuerdo con lo anterior, fundamentado en los hechos y circunstancias, y solo para efectos contables, podrían presentarse varias opciones para la contabilización de los ingresos y gastos, dependiendo de si se trata de un contrato de construcción o de prestación de servicios:

- a) Efectuar la causación de los ingresos con fundamento en el porcentaje de obra realizada, cuyo monto puede ser establecido a partir del porcentaje de los costos incurridos, por el trabajo incurrido hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados.
- b) En el caso de que se trate de un contrato de prestación de servicios, si el resultado del contrato no puede estimarse con fiabilidad una entidad podría reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.
- c) Si fundamentado en los hechos y circunstancias no se cumplen los criterios para el reconocimiento de los ingresos, la entidad podría capitalizar los costos como un inventario de un prestador de servicios, los cuales serían amortizados en la medida en que los ingresos y gastos son reconocidos.

En todo caso, se tendrán en cuenta las disposiciones fiscales sobre impuestos corrientes y diferidos, así como las retenciones que resulten pertinentes.

2- Los certificados de retención por renta van a ser expedidos por el valor facturado realmente en 2018. ¿Es correcto contabilizar los ingresos pendientes por facturar en una cuenta que denominaré ingresos pendientes por facturar?

Para la causación y pago de las retenciones sobre ingresos se aplicará lo establecido en las disposiciones tributarias; por ello le recomendamos solicitar a la UAE de la DIAN aclaración sobre la forma en que deben ser causadas las retenciones sobre ingresos causados y no facturados. El cumplimiento de estas disposiciones puede tener efecto en la forma en que se reconoce los ingresos de actividades ordinarias para propósitos contables.



3- ¿La contabilización de los ingresos pendientes por facturar me traería consecuencias tributarias como corrección de impuestos a nivel nacional y municipal?

El CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre este tema, por ello su consulta deber ser remitida a la UAE de la dirección de impuestos y aduanas nacionales o a la autoridad Municipal que resulte pertinente.

4- ¿Al contabilizar los ingresos pendientes por facturar se presentaría diferencia en información exógena con los clientes implicaría requerimientos para las partes por la DIAN, ante esta situación sería justificables realizar este procedimiento?"

Este es un asunto sobre el cual el CTCP no tiene competencia, por ello su consulta deber ser remitida a la UAE de la dirección de impuestos y aduanas nacionales.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,


WILMAR FRANCO FRANCO
Presidente CTCP

Proyectó: Mauricio Ávila Rincón
Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco
Revisó y aprobó: Wilmar Franco Franco/Luis Henry Moya Moreno

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Bogotá D.C., 26 de Febrero de 2019

No. Radicación entrada:

1-2019-002872



2-2019-004704

Señor

Asmid Rojas Caceres

Asmis Rojas

a.r.c_18@hotmail.com;a.r.c 18@hotmail.com;mavilar@mincit.gov.co

JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.

CL 96 # 9A - 21

BOGOTA

CUNDINAMARCA

Asunto: consulta 2019-0063

buenas tardes,

Se da cierre a la consulta de la referencia

Cordialmente;

CONSEJERO

Folios: 1

Anexos: 1

Anexo: 2019-0063 O-2-606 Reconocimiento ingresos en contratos con clientes.pdf

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v18