



**GUÍA DE APLICACIÓN N° 005
INGRESOS A PARTIR DEL GRADO DE AVANCE**

**MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL
MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO
DEL PÚBLICO**



Aviso de propiedad intelectual

La presente Guía de aplicación es propiedad de la Contaduría General de la Nación (CGN). Por lo tanto, se prohíbe su modificación por parte de cualquier persona natural o jurídica. Su reproducción y distribución están permitidas únicamente con propósitos no comerciales, siempre y cuando se incluya el debido reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la CGN es la fuente de dicha información. En todo caso, se debe asegurar que cualquier extracto que se copie de este documento sea reproducido con exactitud y no sea utilizado en un contexto que derive en una interpretación errónea.

Todos los derechos reservados.

CONTENIDO

| | | |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 1. | INTRODUCCIÓN | 4 |
| 2. | PLANTEAMIENTO DEL CASO | 4 |
| 3. | PROBLEMÁTICA | 5 |
| 4. | DESARROLLO | 6 |
| 4.1. | Condiciones para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios | 6 |
| 4.2. | Medición de ingresos por prestación de servicios a partir del grado de avance | 7 |
| 4.3. | Registro de los hechos económicos relacionados con el contrato | 9 |
| 4.3.1. | <i>Registro de anticipos</i> | 9 |
| 4.3.2. | <i>Registro de costos e ingresos asociados con el contrato</i> | 9 |

GUÍA DE APLICACIÓN Nº 005 INGRESOS A PARTIR DEL GRADO DE AVANCE¹

1. INTRODUCCIÓN

Esta Guía hace parte del *Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*. Las *Guías de Aplicación* son documentos que no tienen carácter vinculante y que ejemplifican por medio de casos la aplicación de los criterios establecidos en las *Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos*. En consecuencia, las empresas no están obligadas a aplicar esta Guía, sin embargo, podrán tomarla como referente para ejercer juicios profesionales en circunstancias similares a las expuestas en el presente caso.

El objetivo de esta Guía es ejemplificar el reconocimiento y medición de los ingresos a partir del grado de avance, conforme a lo establecido en el Marco Normativo mencionado anteriormente.

2. PLANTEAMIENTO DEL CASO

Una empresa pública prestadora de servicios de aseo firma un contrato con un municipio para realizar, durante un periodo de 18 meses, actividades de barrido y limpieza de 8.000 km² de espacio público en una de sus localidades. Los costos estimados para la prestación del servicio corresponden a \$76.000.000 (equivalentes a \$9.500 por km²), los cuales están relacionados con los materiales, la depreciación de la maquinaria y la mano de obra necesaria para prestar el servicio. Del total del costo, el 30% corresponde al consumo de inventarios, el 20% a la depreciación por la utilización de la maquinaria y el 50% al costo del personal empleado para la prestación del servicio.

A cambio de la prestación de los servicios, la empresa pública recibirá del municipio \$120.000.000, distribuidos en cuatro pagos de \$30.000.000 cada uno, los cuales se efectuarán en las siguientes fechas: 31 de enero de 20X1, 30 de junio de 20X1, 31 de diciembre de 20X1 y 30 de junio de 20X2. Adicionalmente, la empresa pública ha acordado con el municipio iniciar las actividades de limpieza a partir del 01 de enero de 20X1.

Según el plan de trabajo de la empresa pública, el barrido y limpieza de los 8.000 km² se distribuirá, durante el plazo del contrato, de la siguiente manera: 1.500 km² en los primeros 5 meses (300 km² por mes); 2.000 km² en los siguientes 5 meses (400 km² por mes); 900 km² en los siguientes 2 meses (450 km² por mes) y 3.600 km² en los últimos 6 meses (600 km² por mes).

¹ Elaborada por el GIT de Investigación y Normas

Para el primer semestre del año 20X1, el costo mensual incurrido por kilómetro cuadrado fue de \$10.000, para el segundo semestre fue de \$10.500, y para el primer semestre de 20X2 fue de \$11.000.

La siguiente tabla presenta de forma resumida los principales aspectos del contrato:

Tabla 1.

| FECHA | MES | KM ² CUBIERTOS | COSTOS INCURRIDOS | | PAGOS (\$) [2] |
|------------|-----|------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|--------------------|
| | | | Costo por km ² (\$) | Costos mensuales (\$) [1] | |
| 31/01/20X1 | 1 | 300 | 10.000 | 3.000.000 | 30.000.000 |
| 28/02/20X1 | 2 | 300 | 10.000 | 3.000.000 | |
| 31/03/20X1 | 3 | 300 | 10.000 | 3.000.000 | |
| 30/04/20X1 | 4 | 300 | 10.000 | 3.000.000 | |
| 31/05/20X1 | 5 | 300 | 10.000 | 3.000.000 | |
| 30/06/20X1 | 6 | 400 | 10.000 | 4.000.000 | 30.000.000 |
| 31/07/20X1 | 7 | 400 | 10.500 | 4.200.000 | |
| 31/08/20X1 | 8 | 400 | 10.500 | 4.200.000 | |
| 30/09/20X1 | 9 | 400 | 10.500 | 4.200.000 | |
| 31/10/20X1 | 10 | 400 | 10.500 | 4.200.000 | |
| 30/11/20X1 | 11 | 450 | 10.500 | 4.725.000 | |
| 31/12/20X1 | 12 | 450 | 10.500 | 4.725.000 | 30.000.000 |
| 31/01/20X2 | 13 | 600 | 11.000 | 6.600.000 | |
| 28/02/20X2 | 14 | 600 | 11.000 | 6.600.000 | |
| 31/03/20X2 | 15 | 600 | 11.000 | 6.600.000 | |
| 30/04/20X2 | 16 | 600 | 11.000 | 6.600.000 | |
| 31/05/20X2 | 17 | 600 | 11.000 | 6.600.000 | |
| 30/06/20X2 | 18 | 600 | 11.000 | 6.600.000 | 30.000.000 |
| | | 8.000 | | 84.850.000 | 120.000.000 |

[1] Los costos totales mensuales corresponden al producto entre el número de kilómetros cuadrados cubiertos por mes y el costo del servicio por kilómetro cuadrado para cada periodo.

[2] Los pagos corresponden a los montos que el municipio se comprometió a desembolsar a la empresa pública por la prestación del servicio según los periodos pactados en el contrato.

3. PROBLEMÁTICA

A partir de las características del contrato y en cumplimiento de la *Norma de ingresos de actividades ordinarias*, ¿cómo debe reconocer la empresa pública los ingresos relacionados con la prestación del servicio de aseo al municipio?

4. DESARROLLO

En concordancia con lo establecido en la *Norma de ingresos de actividades ordinarias*, la solución a la problemática planteada se desarrolla de la siguiente forma: inicialmente, se verifica si la empresa pública cumple las condiciones para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios; posterior a esto, se realiza la medición de los ingresos de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio; y, finalmente, se presentan los registros contables relacionados con el reconocimiento de los principales hechos económicos durante el contrato.

4.1. Condiciones para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios

Para que la empresa pública reconozca los ingresos provenientes de la prestación del servicio, es necesario que:

- a. el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad;
- b. sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c. al final del periodo contable, se pueda medir con fiabilidad el grado de avance en la prestación del servicio; y
- d. se puedan medir con fiabilidad los costos en los que se haya incurrido durante la transacción y aquellos necesarios para completarla.

Teniendo presente los acuerdos pactados en el contrato, así como otra información disponible relacionada con la planeación y ejecución del mismo, la empresa pública cumple con las anteriores condiciones en la medida que:

- Los ingresos se pueden medir con fiabilidad dado que en el contrato se establece cuál es el valor fijo que la empresa pública recibirá a cambio de los servicios prestados.
- Dadas las condiciones económicas y financieras actuales del contratante (el municipio), la empresa pública considera que este tiene la capacidad de afrontar los pagos a los que se comprometió a cambio de la prestación del servicio.
- El grado de avance se puede medir con fiabilidad dado que este se podría establecer a partir de: a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados; b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha (kilómetros cuadrados limpiados) como porcentaje del total de servicios a prestar (total de kilómetros cuadrados a limpiar).
- Los costos en los que incurre la empresa pública se pueden medir con fiabilidad dado que:

- a. la empresa tiene el control de inventarios que se consumen para el servicio que presta;
- b. la entidad considera las horas que la maquinaria se ha dedicado a cada proyecto para la asignación de la depreciación acumulada, lo cual resulta ser un indicador razonable para la estimación de la contribución de la maquinaria a la prestación del servicio; y c) los costos de los empleados, directamente asociados con la prestación del servicio, son asignados al contrato según la cantidad de horas dedicadas en la prestación del servicio.

4.2. Medición de ingresos por prestación de servicios a partir del grado de avance

La medición de los ingresos por la prestación de los servicios de la empresa pública se realiza de acuerdo con el grado de avance de los mismos. Para calcularlo, puede tomar como referente: a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados; b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

Teniendo en cuenta las anteriores alternativas, la empresa pública establece como política contable calcular el grado de avance de la prestación del servicio tomando como referente los kilómetros cuadrados cubiertos en cada periodo del contrato, ya que estos le permiten obtener la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. A continuación se muestran los resultados obtenidos utilizando dicha metodología:

Tabla 2.

| FECHA | MES | KM ² CUBIERTOS | INGRESOS REALES | |
|------------|-----|------------------------------|-------------------------|-------------------|
| | | | Grado de avance (%) [1] | Ingresos (\$) [2] |
| 31/01/20X1 | 1 | 300 | 3,75 | 4.500.000 |
| 28/02/20X1 | 2 | 300 | 3,75 | 4.500.000 |
| 31/03/20X1 | 3 | 300 | 3,75 | 4.500.000 |
| 30/04/20X1 | 4 | 300 | 3,75 | 4.500.000 |
| 31/05/20X1 | 5 | 300 | 3,75 | 4.500.000 |
| 30/06/20X1 | 6 | 400 | 5,00 | 6.000.000 |
| 31/07/20X1 | 7 | 400 | 5,00 | 6.000.000 |
| 31/08/20X1 | 8 | 400 | 5,00 | 6.000.000 |
| 30/09/20X1 | 9 | 400 | 5,00 | 6.000.000 |
| 31/10/20X1 | 10 | 400 | 5,00 | 6.000.000 |
| 30/11/20X1 | 11 | 450 | 5,63 | 6.750.000 |
| 31/12/20X1 | 12 | 450 | 5,63 | 6.750.000 |

| | | | | |
|------------|----|--------------|------|--------------------|
| 31/01/20X2 | 13 | 600 | 7,50 | 9.000.000 |
| 28/02/20X2 | 14 | 600 | 7,50 | 9.000.000 |
| 31/03/20X2 | 15 | 600 | 7,50 | 9.000.000 |
| 30/04/20X2 | 16 | 600 | 7,50 | 9.000.000 |
| 31/05/20X2 | 17 | 600 | 7,50 | 9.000.000 |
| 30/06/20X2 | 18 | 600 | 7,50 | 9.000.000 |
| | | 8.000 | | 120.000.000 |

- [1] El porcentaje de grado de avance corresponde al cociente entre los kilómetros cuadrados cubiertos en cada periodo y los kilómetros cuadrados totales a limpiar durante el plazo del contrato (8.000 km²).
- [2] Los ingresos reales a reconocer corresponden al producto entre el porcentaje del grado de avance por mes y el pago total que recibirá la empresa pública por los servicios prestados al municipio (\$120.000.000).

Teniendo en cuenta los ingresos calculados, en la siguiente tabla se presenta el saldo de los anticipos por el reconocimiento de ingresos en cada periodo:

Tabla 3.

| FECHA | MES | PAGOS (\$) | INGRESOS (\$) | SALDO INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO (\$) [1] |
|------------|-----|--------------------|--------------------|--------------------------------------------------|
| 31/01/20X1 | 1 | 30.000.000 | 4.500.000 | 25.500.000 |
| 28/02/20X1 | 2 | | 4.500.000 | 21.000.000 |
| 31/03/20X1 | 3 | | 4.500.000 | 16.500.000 |
| 30/04/20X1 | 4 | | 4.500.000 | 12.000.000 |
| 31/05/20X1 | 5 | | 4.500.000 | 7.500.000 |
| 30/06/20X1 | 6 | 30.000.000 | 6.000.000 | 31.500.000 |
| 31/07/20X1 | 7 | | 6.000.000 | 25.500.000 |
| 31/08/20X1 | 8 | | 6.000.000 | 19.500.000 |
| 30/09/20X1 | 9 | | 6.000.000 | 13.500.000 |
| 31/10/20X1 | 10 | | 6.000.000 | 7.500.000 |
| 30/11/20X1 | 11 | | 6.750.000 | 750.000 |
| 31/12/20X1 | 12 | 30.000.000 | 6.750.000 | 24.000.000 |
| 31/01/20X2 | 13 | | 9.000.000 | 15.000.000 |
| 28/02/20X2 | 14 | | 9.000.000 | 6.000.000 |
| 31/03/20X2 | 15 | | 9.000.000 | (3.000.000) |
| 30/04/20X2 | 16 | | 9.000.000 | (12.000.000) |
| 31/05/20X2 | 17 | | 9.000.000 | (21.000.000) |
| 30/06/20X2 | 18 | 30.000.000 | 9.000.000 | - |
| | | 120.000.000 | 120.000.000 | |

- [1] El saldo de ingresos recibidos por anticipado corresponde al valor de los pagos efectuados por el municipio a la empresa pública menos los ingresos reconocidos en cada periodo según el porcentaje del grado de avance. Los valores negativos corresponden a los montos acumulados que la empresa pública tendría que tener reconocidos como cuenta por cobrar al municipio, dado que el saldo de los ingresos recibidos por anticipado no cubre el valor de los ingresos a reconocer en cada periodo.

4.3. Registro de los hechos económicos relacionados con el contrato

4.3.1. Registro de anticipos

Teniendo presente la información contenida en la Tabla 3, la empresa pública registra el pago recibido el 31 de enero de 20X1 como un pasivo por ingresos recibidos por anticipado y un aumento en el efectivo. Lo anterior, considerando que la empresa pública recibe el pago con anterioridad a la prestación del servicio. El registro contable de dicha transacción es el siguiente:

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|----------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS | 30.000.000 | |
| INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO – Venta de servicios de aseo | | 30.000.000 |

El registro de los dos pagos siguientes (30 de junio 20X1 y 31 de diciembre de 20X1) se realiza de igual manera que el anterior, dado que para esas fechas la recepción de los recursos del municipio corresponde a ingresos recibidos por anticipado (ver Tabla 3).

4.3.2. Registro de costos e ingresos asociados con el contrato

El registro de los costos para cada periodo se realiza considerando los desembolsos efectuados en cada fecha (ver Tabla 1) y los porcentajes de distribución de inventarios, depreciación de maquinaria y costo de personal, señalados en el planteamiento del problema (30%, 20% y 50%, respectivamente). Por su parte, el registro de los ingresos por prestación de servicio se realiza según el grado de avance calculado (ver Tabla 3): 3,75% de enero a mayo de 20X1; 5% de junio a octubre de 20X1; 5,63% de noviembre a diciembre de 20X1; y 7,50% de enero a junio de 20X2. En el mes de enero del año 20X1, los registros de costos e ingresos son los siguientes:

- Registro de costos de transformación

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|-------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – Servicios de aseo | 3.000.000 | |
| INVENTARIOS DE MATERIALES Y SUMINISTROS – Elementos de aseo | | 900.000 |
| DEPRECIACIÓN ACUMULADA – Maquinaria y equipo | | 600.000 |
| BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO | | 1.500.000 |

- Registro de costo de ventas

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|----------------------------------------------------|-------------|--------------|
| COSTO DE VENTAS – Servicios de aseo | 3.000.000 | |
| COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – Traslado de costos (CR) | | 3.000.000 |

- Registro de ingresos por prestación de servicio

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|----------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO – Venta de servicios de aseo | 4.500.000 | |
| INGRESOS POR SERVICIOS DE ASEO – Barrido y limpieza | | 4.500.000 |

Al finalizar el 20X1 los ingresos, los costos y la utilidad relacionada con la prestación del servicio de la empresa pública son los siguientes:

Tabla 4.

| FECHA | INGRESOS (\$) | COSTOS (\$) | UTILIDAD (\$) |
|----------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 31/01/20X1 | 4.500.000 | 3.000.000 | 1.500.000 |
| 28/02/20X1 | 4.500.000 | 3.000.000 | 1.500.000 |
| 31/03/20X1 | 4.500.000 | 3.000.000 | 1.500.000 |
| 30/04/20X1 | 4.500.000 | 3.000.000 | 1.500.000 |
| 31/05/20X1 | 4.500.000 | 3.000.000 | 1.500.000 |
| 30/06/20X1 | 6.000.000 | 4.000.000 | 2.000.000 |
| 31/07/20X1 | 6.000.000 | 4.200.000 | 1.800.000 |
| 31/08/20X1 | 6.000.000 | 4.200.000 | 1.800.000 |
| 30/09/20X1 | 6.000.000 | 4.200.000 | 1.800.000 |
| 31/10/20X1 | 6.000.000 | 4.200.000 | 1.800.000 |
| 30/11/20X1 | 6.750.000 | 4.725.000 | 2.025.000 |
| 31/12/20X1 | 6.750.000 | 4.725.000 | 2.025.000 |
| TOTALES | 66.000.000 | 45.250.000 | 20.750.000 |

Para el año 20X2, en los periodos en los que el saldo de los ingresos recibidos por anticipado no compense los ingresos realmente reconocidos (marzo a junio de 20X2), la empresa pública registra una cuenta por cobrar al municipio. La cancelación de esta se realizará con el pago de la última cuota pactada en el contrato. Los registros de los costos, ingresos y del pago efectuado el mes de junio de 20X2 son los siguientes:

- Registro de costos de transformación

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|----------------------------------------------|-------------|--------------|
| COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – Servicios de aseo | 6.600.000 | |
| INVENTARIOS – Elementos de aseo | | 1.980.000 |
| DEPRECIACIÓN ACUMULADA –Maquinaria y equipo | | 1.320.000 |
| BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO | | 3.300.000 |

- Registro de costo de ventas

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|---------------------------------------------------|-------------|--------------|
| COSTO DE VENTAS – Servicios de aseo | 6.600.000 | |
| COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –Traslado de costos (CR) | | 6.600.000 |

- Registro de ingresos por prestación de servicio

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| CUENTAS POR COBRAR – Prestación de servicios de aseo | 9.000.000 | |
| INGRESOS POR SERVICIOS DE ASEO – Barrido y limpieza | | 9.000.000 |

- Registro del último pago

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|------------------------------------------------------|-------------|----------------|
| DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS | 30.000.000 | |
| CUENTAS POR COBRAR – Prestación de servicios de aseo | | 30.000.000 [a] |

[a] Los \$30.000.000 corresponden a la sumatoria de las cuentas por cobrar que la empresa pública registró en los meses en los que el saldo de los ingresos recibidos por anticipado no compensaba los ingresos por prestación de servicios (\$3.000.000 en marzo, \$9.000.000 en abril, \$9.000.000 en mayo y \$9.000.000 en junio de 20X2).

Para el año 20X2, los ingresos, los costos y la utilidad relacionada con la prestación del servicio de la empresa pública son los siguientes:

Tabla 5.

| FECHA | INGRESOS (\$) | COSTOS (\$) | UTILIDAD (\$) |
|------------|---------------|-------------|---------------|
| 31/01/20X2 | 9.000.000 | 6.600.000 | 2.400.000 |
| 28/02/20X2 | 9.000.000 | 6.600.000 | 2.400.000 |
| 31/03/20X2 | 9.000.000 | 6.600.000 | 2.400.000 |
| 30/04/20X2 | 9.000.000 | 6.600.000 | 2.400.000 |

| | | | |
|----------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 31/05/20X2 | 9.000.000 | 6.600.000 | 2.400.000 |
| 30/06/20X2 | 9.000.000 | 6.600.000 | 2.400.000 |
| TOTALES | 54.000.000 | 39.600.000 | 14.400.000 |