

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CTCP -10-01280-2016

Bogotá, D.C.,

Señor
CAMILO ANGEL
camiloangel94@hotmail.com

Asunto: Consulta
Destino: Externo
Origen: 10



MinCIT

2-2016-019061
2016-11-01 11:13:48 AM FOL:2
MEDIO: Email ANE
REM: WILMAR FRANCO FRANCO
DES: CAMILO ANGEL

REFERENCIA	
Fecha de Radicado	25 de 07 de 2016
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2016-589-CONSULTA
Tema	¿Cuál es el manejo de los costos financieros incurridos por una concesión?

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 el Decreto 2496 de 2015, el cual 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.

CONSULTA (TEXTUAL)

ANTECEDENTES

Los contratos de Concesión celebrados ante la Agencia Nacional de Infraestructura ANI y las concesionarias incluyen dentro de su remuneración, los costos de financiación en los que tenga que incurrir la Concesión.

Los contratos de concesión están determinados dentro de la IFRIC 12, Acuerdos de Concesión de Servicios. Para el caso de la consulta se trata de una concesión que tiene derecho a un activo financiero.

Según el párrafo 22 de la IFRIC, los costos por préstamos en los que incurra la Concesión, cuando se trate de un activo financiero, deben ser registrados como un gasto del período.

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Commutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Al momento de reconocer los ingresos y los costos del contrato, la IFRIC 12 en el párrafo 13 se refiere a la NIC 11 Contratos de Construcción, la cual determina en el párrafo 16 que se incluirán dentro del costo del contrato los siguientes:

Costos del contrato

16 Los costos del contrato deben comprender:

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

Según el literal (c), se podría incluir dentro de los costos del contrato cualquier costo que se pueda cargar al cliente, en los contratos de concesión se incluye dentro de la remuneración los costos de financiamiento, por lo anterior, estos costos hacen parte de los costos del proyecto.

Al momento de reconocer los ingresos, mediante la metodología de costo más margen, la cual consiste en reconocer como ingreso todos los costos incurridos en el período más un margen de utilidad determinado por la Concesión; esto significa que se deben incluir todos los costos que hagan parte del contrato según la NIC 11 y esto incluye los costos de financiamiento.

Los ingresos mencionados anteriormente se registran en contrapartida del activo financiero, el cual será medido posteriormente a costo amortizado.

CONSULTA

Con la premisa que los costos financieros están incluidos dentro de la remuneración del Contrato de Concesión ¿Se desea conocer el tratamiento contable sobre si los costos de financiamiento incurridos por la Concesión pueden hacer parte de los ingresos con los cuales se construye el activo financiero?

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.

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

En primer lugar, debemos aclarar que este Consejo entiende su pregunta en el contexto de que el contrato de concesión es del tipo construir-operar-transferir, y que el contrato de construcción será contabilizado de conformidad con lo establecido en la NIC 11 Contratos de Construcción, que es aplicable a las empresas clasificadas en el Grupo 1.

Tal como usted lo refiere en la consulta, en el párrafo 11 de la NIC 11, que forma parte del Decreto 2615 de 2014, compilado en el Decreto 2420 de 2015, se establece que los ingresos de actividades ordinarias del contrato comprenden: a) el **importe inicial** de los ingresos de actividades ordinarias acordados en el contrato, y b) las **modificaciones** en el trabajo contratado, así como las reclamaciones e incentivos en la medida en que sea probable que de ellos resulte un ingreso de actividades ordinarias y sean susceptibles de medición fiable.

Por tal razón, si en el acuerdo contractual se establece que los costos financieros pueden ser incluidos como parte de los ingresos acordados en el contrato de construcción, estos formarán parte de los ingresos totales del contrato, y serán reconocidos de acuerdo con lo establecido en los párrafos 22 a 35 de la NIC 11. Para tal fin se tendrá en cuenta la forma en que los flujos contractuales serán recibidos, dado que si los pagos se difieren en el tiempo y estos son ajustados a su valor presente, los ingresos por intereses quedan implícitamente reconocidos en la estimación del valor presente, y además, en periodos futuros, la diferencia entre la suma nominal de los pagos y el valor presente será reconocida como un ingreso financiero. Esto es consecuencia de que cuando los flujos monetarios ocurren en periodos futuros, el monto de los ingresos reconocidos es el valor razonable de las contraprestaciones recibidas o por recibir.

Ahora bien, el tratamiento de los ingresos ordinarios del contrato, tiene un tratamiento distinto al de los costos de préstamos incurridos en el contrato, dado que tratándose de costos de préstamos, estos deben ser reconocidos como gastos en el momento en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (esto es un derecho para cobrar a los usuarios de los servicios). En este caso los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos deberán capitalizarse durante la fase de construcción del acuerdo (Ver párrafos 22 de IFRIC 12 y NIC 23 Costos por préstamos).

En todo caso, cuando el contrato de concesión es contabilizado aplicando el modelo de activo financiero, los derechos de cobro que se generan al reconocer los ingresos del contrato de construcción (en los que también se incluye el margen de ganancia en el caso de que este exista), y cuyo pago está diferido en el tiempo, deben ser contabilizados como activos financieros, aplicando para su reconocimiento, medición, presentación y revelación, lo establecido en el marco técnico en el que haya sido clasificado la entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, la determinación de los conceptos que deben incluirse en la medición del activo financiero, debe considerar los flujos contractuales a los que tiene derecho el concesionario, teniendo presente, desde luego, el momento en el que se recibirán, para traerlos a valor presente a la TIR del proyecto.

Adicionalmente, cuando la entidad concluya que el contrato de construcción puede ser clasificado como un contrato "bifurcado", esto es cuando la entidad recibe como contraprestación un activo financiero y un activo intangible, los dos componentes deberán ser contabilizados por separado. En la fecha de reconocimiento inicial, ambos componentes se reconocen por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir con respecto al trabajo realizado hasta dicha fecha. [CINIIF 12:18]. En este caso puede adoptarse un "enfoque residual" para calcular un valor para ambos componentes.

Otras normas que son aplicables en un contrato bifurcado son las siguientes:

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

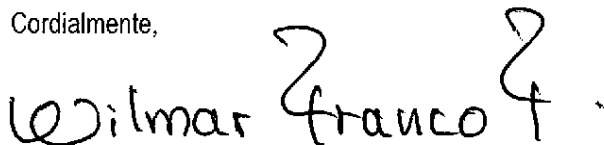
Tratamiento contable posterior de un activo financiero: La NIIF 9 es aplicable al activo financiero reconocido con arreglo a la CINIIF 12, el activo financiero se medirá al costo amortizado o a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Tratamiento contable posterior de un activo intangible: La NIC 38 Activos Intangibles se aplica a los activos intangibles reconocidos conforme a la CINIIF 12. De acuerdo a NIC 38, los activos intangibles pueden medirse utilizando el modelo de costo o el modelo de revalorización si existe un mercado activo para los acuerdos de concesión de servicios.

Obligaciones contractuales del operador de mantener /rehabilitar la infraestructura con arreglo a un nivel específico de servicio: Las obligaciones contractuales de mantener o restaurar la infraestructura, exceptuando los elementos de mejora, deben reconocerse y valorarse de conformidad con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación actual en la fecha de cierre de balance.

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 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: Wilmar Franco F.

Consejero Ponente: Wilmar Franco F.

Revisó y aprobó: Wilmar Franco F; Luis Henry Moya M; Daniel Sarmiento Pavas.