



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



MincIT

2-2016-022154 REF. 1-2016-018256
2016-12-12 03:57:37 PM FOL. 1
MEDIO: Postexpress ANE 3
REM: WILMAR FRANCO FRANCO
DES: ASOCIACION DE FIDUCIARIAS

CTCP -10-01455-2016

Bogotá, D.C.,

Señora
STELLA VILLEGAS OSORIO
Presidente
ASOCIACION DE FIDUCIARIAS
Calle 72 No. 10-51 Ofc. 1003/1004
Bogotá

Asunto: Consulta 1-2016-018256
Destino: Externo
Origen: 10

REFERENCIA	
Fecha de Radicado	29 de 09 de 2016
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2016-758-CONSULTA
Tema	Registros contables de los negocios de cuarta generación

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 formulan 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)

Listamos a continuación aquellos asuntos sobre los cuales el sector fiduciario considera pertinente la evaluación y concepto por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

1. Tratamiento contable de activos dependiendo de si son o no reversibles. (maquinaria, vehículos, cassetas, etc.).
 - a. ¿Cómo se amortiza en el tiempo el uso del bien?
 - b. ¿La depreciación del bien se puede llevar al costo?
2. De acuerdo con las características del contrato de concesión, surge el siguiente interrogante: utilizando la metodología de costos incurridos, ¿es viable incluir los costos por préstamos en la base para determinar el valor del activo financiero? La anterior pregunta se realiza tanto para el momento del reconocimiento inicial, como para la medición posterior.

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



GD-FM-009.v11

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

3. *¿La deuda subordinada del concesionario debe registrarse como patrimonio o como un pasivo en el fideicomiso? ¿si se registra como patrimonio, los intereses de dicha deuda se pueden registrar en el fideicomiso?*
4. *Contabilización fondo rotatorio para compras para la construcción.*
5. *¿Debe ser la firma que ejerza la auditoría externa diferente a aquella que desarrolle la revisoría fiscal? Respecto del tema planteado en el presente numeral, nos permitimos confirmarle el recibo de una copia de la comunicación que el CTCP dirigió a la Agencia Nacional de Infraestructura. Sobre el particular, agradecemos su oportuno pronunciamiento desde la óptica del CTCP.*

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 primer lugar debemos anotar que la CINIIF 12, cuyo texto completo está incorporado en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015, establece los lineamientos para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios.

Esta interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios de entidades públicas con operadores privados en los que la entidad del sector público controla o regula los servicios prestados con la infraestructura y sus precios, y además controla cualquier derecho residual sobre la infraestructura.

En esta interpretación se establecen los principios generales para el reconocimiento y medición¹ de las obligaciones y derechos relacionados con los acuerdos de concesión de servicios, específicamente sobre los siguientes temas: a) el tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura, b) el reconocimiento y medición de las contraprestaciones del acuerdo, c) los servicios de construcción y mejora, d) los servicios de operación; e) los costos por préstamos; f) el tratamiento contable posterior de los activos financieros y los activos intangibles, y, g) los criterios para la contabilización de los elementos proporcionados al operador por la concedente.

En el siguiente cuadro se presenta un resumen de dichos requerimientos:

Tema	Tratamiento Contable	Párrafos
Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura:	El operador no reconoce el activo como propiedad, planta y equipo, ya que se considera que el operador posee un derecho de acceso en lugar de un derecho de uso.	CINIIF12.11

¹ En la interpretación "SIC29", incluida en el Decreto 2420 de 2015, se incorporan los requerimientos de revelaciones de los acuerdos de concesión de servicios.

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

Tema	Tratamiento Contable	Párrafos
Reconocimiento y medición de las contraprestaciones del acuerdo	<p>En un contrato de concesión el operador actúa como un suministrador de servicios. Este construye o mejora la infraestructura, cuando presta servicios de construcción o mejora, y si presta servicios de operación, opera o mantiene el activo durante un tiempo especificado.</p> <p>En estos casos el operador debe medir y reconocer los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con lo establecido en la NIC 11 o NIC 18, según corresponda, y a partir del 1° de enero de 2018, de acuerdo con la NIIF 15.</p>	CINIIF12.12-13
Servicios de construcción o mejora: contraprestación entregada por la Concedente	<p>El operador debe reconocer la contraprestación por recibir del concedente por los servicios de construcción, como un activo financiero y / o un activo intangible.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que posea el derecho incondicional a recibir efectivo independientemente del uso del activo (es decir, un débito a activos financieros y un crédito a ingresos durante la fase de construcción). Por ejemplo, si el concedente paga al operador una cantidad fija durante el plazo del acuerdo, el operador reconocerá un activo financiero. • El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que tenga el derecho a cobrar por el uso del activo (es decir, un débito a activos intangibles y un crédito a ingresos durante la fase de construcción). Por ejemplo, si el operador cobra y retiene los importes pagados por los usuarios en concepto de peaje, reconocerá un activo intangible correspondiente al derecho a cobrar esos importes de peajes. • Es posible que el operador reconozca tanto un activo financiero como un activo intangible. Por ejemplo, si el operador cobra y retiene los importes pagados por los usuarios en concepto de peaje, pero la concedente garantiza un nivel mínimo de ingresos, el operador reconocerá un activo financiero por el derecho a recibir efectivo hasta el importe mínimo garantizado, y un activo intangible equivalente al activo representado por el derecho a cobrar y retener el importe del peaje una vez sobrepasado ese importe. 	CINIIF12.14-19
Servicios de operación: obligaciones contractuales para restaurar la	<p>El operador reconoce los ingresos y costos relacionados con los servicios de explotación de acuerdo con la NIC 18. A partir del 1° enero de 2018 de acuerdo con la NIIF 15.</p> <p>El operador reconocerá y valorará las obligaciones contractuales de</p>	CINIIF12, 20-21



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

Tema	Tratamiento Contable	Párrafos
infraestructura y darle una capacidad especificada del servicio.	restaurar el activo (por ejemplo repavimentar una carretera) de acuerdo con la NIC 37.	
Costos por préstamos incurridos por el operador	Los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como gastos en el período en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible, esto es un derecho a cobrar por los servicios a los usuarios. En este caso los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción de acuerdo con lo establecido en la NIC 23.	CINIIF 12-22
Valoración posterior de un activo financiero y un activo intangible	El operador contabiliza cualquier activo financiero de acuerdo con lo establecido en la NIC 32, la NIIF 7 y la NIIF 9. De acuerdo con estas normas, los activos financieros podrán clasificarse como: a) activos financieros al costo amortizado, o b) activos financieros al valor razonable con cambios en resultados. Cuando el importe debido por la concedente se contabilice como un activo financiero al costo amortizado, la entidad deberá calcular el interés que se reconoce en el estado de resultados utilizando el método de interés efectivo. El operador contabiliza cualquier activo intangible reconocido conforme a la NIC 38. No existen exenciones de los requerimientos de estas normas para el operador.	CINIIF 12,23-26
Elementos entregados al operador por la concedente.	Los elementos de la infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. Cuando la concedente proporcione otros elementos al operador para que los conserve o trate como este desee, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) si los activos forman parte de las contraprestaciones pagadas por la concedente como servicios, estas no deben ser tratadas como subvenciones del gobierno, en su lugar se contabilizan como parte del precio de la transacción y contabilizados según lo establecido en la NIC 11 o la NIC 18 según corresponda. A partir del 1° enero de 2018 de acuerdo con la NIIF 15. b) los activos recibidos son tratados como activos del operador, y son medidos al valor razonable en la fecha de reconocimiento inicial; c) el operador debe reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.	CINIIF12-27

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

En segundo lugar procedemos a dar algunos lineamientos, fundamentados en la CINIIF12, sobre las preguntas incluidas en su consulta.

1. **Tratamiento contable de activos dependiendo de si son o no reversibles. (maquinaria, vehículos, casetas, etc.).**
 - a. **¿Cómo se amortiza en el tiempo el uso del bien?**
 - b. **¿La depreciación del bien se puede llevar al costo?**

El operador debe distinguir los elementos “conservar o tratar” de la infraestructura objeto de la concesión, ya que tendrá que reconocer ambas clases de elementos de modo diferente. El operador reconoce los elementos “conservar o tratar” como activos, mientras que no reconoce como activo la infraestructura pública existente de la concedente.

Cuando la concedente entrega al operador otros elementos que éste pueda conservar o vender según su criterio, y esos elementos son parte de la contraprestación por los servicios prestados, ellos deben ser contabilizados como activos. En este caso, el operador debe contabilizar inicialmente dichos elementos por su valor razonable, y reconocer al mismo tiempo un pasivo que representa la obligación de prestar servicios en el futuro.

La CINIIF 12 señala que los elementos para “conservar o tratar” que la concedente entrega al operador como contraprestación por los servicios no son subvenciones del gobierno. La distinción es importante, ya que el operador reconocerá los elementos para “conservar o tratar” y las subvenciones oficiales de distintas maneras. Por ejemplo, el operador podrá reconocer una subvención no monetaria a su valor razonable o a su valor nominal, mientras que debe reconocer inicialmente los elementos para “conservar o tratar” a su valor razonable.

En lo relacionado con la clasificación y medición posterior de los elementos que son contabilizados por el operador, dichos elementos deben ser tratados de acuerdo con las NIIF que sean aplicables.

2. **De acuerdo con las características del contrato de concesión, surge el siguiente interrogante: ¿utilizando la metodología de costos incurridos es viable incluir los costos por préstamos en la base para determinar el valor del activo financiero? La anterior pregunta se realiza tanto para el momento del reconocimiento inicial, como para la medición posterior.**

La respuesta a su consulta puede encontrarla en el concepto 2016-589, el cual puede encontrar en la página www.ctcp.gov.co, enlace conceptos, año 2016.

Cuando el operador recibe un derecho a cobrar a los usuarios de los servicios por el uso de la infraestructura de servicio público, de acuerdo con la NIC 23, debe capitalizar determinados costos financieros. El operador deberá capitalizar los costos por préstamos atribuibles a los activos aptos originados durante la fase de construcción o mejora. Sin embargo, la capitalización de intereses sólo podrá aplicarse a los activos intangibles, dado que en el modelo de activo financieros los costos de préstamos no son susceptibles de capitalización.

Ahora bien, en el momento en que el concesionario efectuó el cálculo del valor del contrato y este requería de financiación, el costo del contrato incluirá los costos de financiación. Por tanto, si la transacción se encuentra clasificada en el modelo de activo financiero, los costos por intereses serán considerados como parte del cálculo del activo financiero en su reconocimiento inicial. Posteriormente a su reconocimiento, los costos por intereses, generados al aplicar el método de interés efectivo, se reconocerán como gasto en los periodos correspondientes, y de manera simultánea el concesionario efectuará el reconocimiento de los ingresos por el desarrollo del contrato de construcción, utilizando cualquiera de los métodos para el reconocimiento de ingresos en su condición de contratista, y cumpliendo el principio de correlación.

De otra parte, en caso de que los costos de financiación sean reembolsados por parte del contratante, y no estén incluidos en el valor del contrato, el contratista deberá reconocerlos como un activo financiero (cuentas por cobrar) a cargo del contratante, independiente del modelo utilizado, bien sea el de activo financiero o el de activo intangible.

3. ¿La deuda subordinada del concesionario debe registrarse como patrimonio o como un pasivo en el fideicomiso? ¿si se registra como patrimonio, los intereses de dicha deuda se pueden registrar en el fideicomiso?

Cuando el patrimonio autónomo cumpla las condiciones para ser considerado como una entidad que informa, y elabore estados financieros de propósito general, para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la deuda subordinada, se tendrá en cuenta lo establecido en las normas sobre instrumentos financieros, que forman parte del anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 (NIC 23, NIC32, NIIF 7 y NIIF9).

Estos requerimientos también pueden ser aplicados en los informes financieros de propósito especial que son elaborados por requerimientos de alguna autoridad o de forma voluntaria.

Al aplicar estos marcos normativos se deberá tener en cuenta que las condiciones contractuales entre el concesionario y los bancos que otorgan los préstamos, pueden diferir de las condiciones establecidas en el contrato de fiducia, mediante el cual se controlan y gestionan estos fondos.

En consecuencia, la contabilización de los recursos de préstamos que el concesionario transfiere al patrimonio autónomo, dependerá de las condiciones establecidas en el contrato de concesión, y de los derechos que el operador mantiene sobre dicho patrimonio.

4. Contabilización del fondo rotatorio para compras para la construcción.

En relación con esta pregunta no se suministran elementos suficientes para determinar su adecuada contabilización. Sin embargo, cabe mencionar que cuando una entidad constituya un fondo con destinación específica, los recursos que van a ser utilizados, por ejemplo en compras para la construcción, deben ser reclasificados a una cuenta de efectivo especial. De esta forma se pueden separar partidas de efectivo que tienen restricciones de otras que son de libre disponibilidad.

5. ¿Debe ser la firma que ejerza la auditoría externa diferente a aquella que desarrolle la revisoría fiscal? Respecto del tema planteado en el presente numeral, nos permitimos confirmarle el recibo de una copia de la comunicación que el CTCP dirigió a la Agencia Nacional de Infraestructura. Sobre el particular, agradecemos su oportuno pronunciamiento desde la óptica del CTCP.

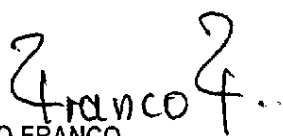
En opinión de este Consejo, se entiende que la revisoría fiscal, debidamente ejercida, tiene un alcance superior al de una auditoría sobre estados financieros, por lo cual no es necesario recurrir a una segunda opinión. Adicionalmente, a partir del 1 de enero de 2016, los revisores fiscales de las entidades del Grupo 1 y de las empresas grandes en Colombia, están obligados a aplicar la totalidad de las normas de aseguramiento que están contenidas en los decretos antes mencionados; este marco normativo es el mismo que aplicaría un auditor externo en Colombia, por lo que es redundante exigir en los acuerdos contractuales la opinión del revisor fiscal y del auditor externo.

Por lo anterior, para este Consejo, no hay ningún valor agregado en esta exigencia, máxime cuando una auditoría financiera no realiza ningún procedimiento adicional al que efectúa el revisor fiscal. Por otro lado, esta exigencia implica un desconocimiento del rol del revisor fiscal como asegurador de la información financiera, del cumplimiento legal y del control interno de las entidades a las que presta sus servicios. Además de lo anterior, esta exigencia genera costos adicionales a los proyectos, que en nuestra opinión no tienen una justificación en términos de la seguridad que puedan aportar sobre el desempeño de los proyectos, dado que tanto el Revisor Fiscal como el Auditor Externo proporcionan una seguridad razonable (alta pero no absoluta).

Anexamos para su información copia de la comunicación remitida por este Consejo a la Agencia Nacional de la Infraestructura y de la respuesta que fue emitida por esta entidad en el mes de octubre de 2016.

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 Franco
Consejero Ponente: Wilmar Franco F.
Revisó y aprobó: Wilmar Franco F., Luis Henry Moya M., Daniel Sarmiento Pavas

