



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

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

Bogotá D. C., 28 ENE. 2014

Señor

JORGE HUMBERTO BOTERO

jboteror@gmail.com

REFERENCIA	
Fecha de Radicado	25 de Octubre de 2013
Entidad de Origen	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Nº de Radicación CTCP	2013-340 – CONSULTA
Tema	NIIF para contratos de administración delegada

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, atendiendo lo dispuesto en el artículo 6 y 8 de la Ley 1314 de 2009 y en el Decreto Reglamentario 3567 de 2011, procede a responder una consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

“Tratamiento contable bajo NIIF para los contratos de construcción bajo la modalidad de administración delegada.

1. Antecedentes

Se firma un contrato de construcción con la constructora (A) bajo la modalidad de administración delegada para que esta construya un activo por cuenta y riesgo del contratante, Lo anterior teniendo en cuenta que los estudios de suelo, los planos arquitectónicos, los cálculos, los planos estructurales, las especificaciones de construcción definidas, los planos de las redes hidrosanitarias, gas y eléctricas externas e internas, así como cualquier otro estudio y diseño técnico que sea necesario realizar y ejecutar para la adecuada construcción del proyecto, serán suministrados por el contratante. (Sic)

1.1 Principales obligaciones y responsabilidades del contratante:

Responderá ante terceros por los perjuicios que puedan derivarse de la naturaleza del terreno o de la construcción de la obra, salvo que sean imputables al contratista.



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

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

Entregará en calidad de anticipo al contratista un fondo rotatorio por (X) valor del cual se reembolsará de acuerdo con el monto legalizado en la respectiva acta de pago o extracto de obra y deberá ser manejado a través de una cuenta independiente para el proyecto.

Pagará al contratista, por concepto de honorarios por los servicios para la construcción en virtud del presente contrato como administrador delegado el (X) % sobre los costos directos de la obra.

1.2 Principales obligaciones y responsabilidades del contratista:

Responderá ante terceros por los daños que se ocasionen con la obra, cuando dichos daños provengan de causa imputable a las labores a su cargo.

Celebrará por cuenta del contratante los subcontratos a que hubiere lugar, previa aprobación por parte del comité técnico de obra y la interventoría; y velará porque los sub contratistas cumplan con todas las obligaciones a su cargo.

Ejercerá la dirección técnica y administrativa de la construcción de la obra suministrando el personal profesional y técnico que sea necesario.

Definirá en el comité técnico de obra, de común acuerdo con el contratante y la interventoría, con cargo a los costos de la obra, la compra de todos los materiales necesarios y suministrará los equipos y elementos indispensables para la ejecución de las obras, ya sea comprándolos o tomándolos en arriendo.

Guardará y conservar adecuadamente todos los materiales y herramientas que se consigan con destino a la obra y velará por su conservación con cargo a los costos del proyecto, siendo responsable de toda pérdida o deterioro que se presentare por hechos que por negligencia le fueren imputables. (Sic)

Realizará la entrega de la obra a satisfacción del contratante y de las entidades municipales, planeación, obras públicas y las entidades de servicios públicos.

2. Tratamiento NIIF

Un contrato de margen sobre el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija (NIC 11 Párrafo 3).



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

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

Teniendo en cuenta la definición de dada por la NIC 11 en su párrafo 3, el contrato de margen sobre el costo es lo que común mente conocemos como un contrato de administración delegada en nuestro país.

3. Dudas:

3.1 *Realmente esta modalidad de contratación de acuerdo a cada una de las especificaciones tenidas en cuenta en el acuerdo firmado entre el contratante y el contratista se debería reconocer contablemente como un contrato de construcción de acuerdo a la NIC 11 como una obra en curso?*

3.2 *Si para este ejemplo el contratista únicamente realiza la labor de administrador delegado, es decir no realiza la construcción del activo, que tratamiento debe tener bajo la norma internacional?*

3.3 *Si el contrato es reconocido por el contratista como un contrato de construcción, que tratamiento contable bajo NIIF se le dará a los costos que serán reembolsados por el contratante, teniendo en cuenta lo siguiente?*

"Todos los costos se registrarían en la contabilidad del contratista como un (activo) obra en curso de acuerdo a la (NIC 11 párrafo 27), y para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato; la entidad utilizaría uno de los tres métodos contemplado en la norma, es decir el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado, dependiendo de la naturaleza del contrato (NIC 11 Párrafo 30)".

3.4 *Teniendo en cuenta lo contemplado en la NIC 18:*

Párrafo 8: *los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias.*

Párrafo EI-21 (Determinación de si una entidad está actuando como principal o como agente).

El párrafo 8 señala que "en una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no dan lugar a aumentos en el patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En su lugar el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión." Para determinar si una entidad actúa como principal o como agente se requiere juicio y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes.



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

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

Una entidad actúa como principal cuando: está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Características que indican que una entidad actúa como principal incluyen:

- (a) la entidad tiene la responsabilidad principal de proporcionar los bienes o servicios al cliente o del cumplimiento de la orden, por ejemplo siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios ordenados o comprados por el cliente;
- (b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes o después de la orden del cliente, durante el envío o la devolución;
- (c) la entidad tiene libertad para establecer los precios, directa o indirectamente, por ejemplo proporcionando bienes o servicios adicionales; e
- (d) la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe a cobrar de éste.

Una entidad actúa como agente cuando: no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Una característica que indica que una entidad actúa como agente es que el importe que la entidad gana está determinado con anterioridad, siendo una cantidad fija por transacción o un porcentaje establecido del importe facturado al cliente.

3.4.1 De acuerdo a lo mencionado anteriormente en el punto (3.4) y en los antecedentes, sería el contratante, es decir (el principal) NO el contratista (agente), quien debería reconocer la obra en curso de acuerdo a lo contemplado en la NIC 11 y simplemente el contratista (agente) reconocería contablemente los ingresos por los honorarios como administrador delegado y el anticipo recibido del contratante (fondo rotatorio)?

3.4.2 si el contratante es quien debería reconocer el contrato de construcción (obra en curso), que tratamiento contable le daría el contratista a toda la facturación que llega a su nombre recibida de los proveedores y subcontratistas, para esta facturación reconocería bajo NIIF un (activo) Cxc pagos por cuenta de terceros y un (pasivo) acreedores; para poder generar los rembolsables de los costos que reconocería el contratante y poder hacer los pagos a todos los acreedores?

4. Teniendo en cuenta lo contemplado en la NIC 11 y en la NIC 18, cual de las dos normas internacionales prima sobre la otra, es decir el análisis se debería hacer en conjunto o se le debe dar prelación a la NIC 11 para el adecuado reconocimiento del contrato de construcción bajo la modalidad de margen sobre el costo? Existirá un conflicto entre estas dos normas internacionales?"



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

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

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 primera instancia es necesario referirnos a las características básicas de un contrato de construcción. Tal como lo menciona el consultante, NIC 11.3 define este tipo de transacciones como sigue: *"Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización."*

Luego, define los dos tipos básicos de contratos de construcción:

"Un contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos."

"Un contrato de margen sobre el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija."

Cuando se desarrolla un contrato de esta naturaleza, el contratista está asumiendo una responsabilidad directa sobre el trabajo ejecutado y asumiendo los riesgos propios de esa actividad. Pensar en que sólo actúa como agente y por consiguiente no debería contabilizar como ingreso el valor total acordado, sería tanto como establecer que en un contrato de consultoría o en la venta de un bien sobre el que se haya recibido una orden específica de producción, sólo se causara como ingreso la utilidad y no el valor bruto percibido. Aunque los valores recibidos por el desarrollo de un contrato de construcción no sean todos para el contratista, sí son por cuenta propia, puesto que son necesarios para desarrollar la actividad que se le encomendó.

No obstante lo anterior, no necesariamente toda actividad relacionada con construcciones está en el alcance de la NIC 11. En efecto, algunos tipos de acuerdos de construcción pueden tener que tratarse de acuerdo con la NIC 18, por lo cual no puede decirse que haya alguna contradicción entre los dos estándares.

La CINIIF 15 se refirió a este tema, y en general estableció los siguientes lineamientos para estas situaciones en los párrafos 11 y 15: *"11. La NIC 11 se aplicará cuando el acuerdo cumpla la*



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

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

definición de un contrato de construcción, según el párrafo 3 de la NIC 11 "un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos...". Un acuerdo para la construcción de inmuebles cumple la definición de un contrato de construcción cuando el comprador sea capaz de especificar los elementos estructurales más importantes del diseño del inmueble antes de que comience la construcción, y/o los cambios estructurales más importantes una vez que la construcción esté en curso (independientemente de que ejerza o no esa capacidad)..." (Subrayado fuera de texto).

En este caso, el término "comprador" puede asimilarse a "contratante", dado que es el que va a recibir el servicio de la construcción por el contratista.

"15. Si no se requiere que la entidad adquiera y suministre materiales de construcción, el acuerdo puede ser solo un acuerdo para la prestación de servicios, de conformidad con la NIC 18. En este caso, si los criterios del párrafo 20 de la NIC 18 se cumplen, la NIC 18 requiere que los ingresos de actividades ordinarias se reconozcan en función del grado de avance de la prestación, aplicando el método del porcentaje de realización."

Teniendo en cuenta que en la situación descrita por el consultante, asume la responsabilidad de desarrollar la construcción, administra el proceso, adquiere elementos y efectúa contrataciones, se trata de un contrato dentro del alcance de la NIC 11 y deberá medir el ingreso de acuerdo con el método de porcentaje de terminación, tal como lo dispone el párrafo 25 de ese estándar.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo tuvo en cuenta la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 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

Proyectó: IH.
Consejero Ponente: DSP.
Revisó y aprobó: WFF/GSC/GSA/DSP