



MinCT
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., **30 DIC. 2013**

Señor

CARLOS ALBERTO GOMEZ TOBON

Jefe de Procesos Contables

Constructora Concreto S.A.

Teléfono: 375 53 00 Ext 5469 Itagüí

cagomez@conconcreto.com

REFERENCIA	
Fecha de Radicada	02 de diciembre de 2013
Entidad de Origen	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Nº de Radicación CTCP	2013-392- CONSULTA
Tema	Patrimonios autónomos, Método de Participación en la Matriz sobre Entidades Controladas, Consorcios – uniones temporales y Contratos de Construcción por 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)

"Desde finales del año 2010 nuestra compañía Constructora Concreto y algunas filiales vienen acompañados de consultores externos, estudiando el impacto de las NIC-NIIF enfocados principalmente a la realidad de nuestro negocio.

Durante el año 2011 se realizaron algunos diagnósticos muy orientados a identificar de manera general cambios en los estados financieros individuales, obteniendo además capacitaciones que preparaban la etapa de la implementación que comenzó en el primer semestre del mismo año.

Se identificaron con claridad algunos impactos durante el proceso, sin embargo, algunos temas vienen generando incertidumbre y confusión, ya que las NIIF no los trata literalmente por ser figuras o procesos particulares dados en Colombia; preocupando aún más la dificultad de encontrar consenso entre asesores de la materia.

Temas como Consorcios - uniones temporales, Patrimonios Autónomos y método de participación en la Matriz sobre entidades Controladas, son trascendentales en este negocio e impactan significativamente los indicadores financieros y resultados reflejados bajo la normatividad actual, lo cual es de gran preocupación para el desarrollo de nuestra operación. Es así que no podemos dejar de lado buscar su correcta interpretación en NIIF y caminar hacia una homogenización en el sector, en aras de una sana competencia.

Carrera 13 No. 28 – 01, piso 5 PBX (571) 6072530
Bogotá, D.C. Colombia



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.

Un camino valioso para nosotros es recurrir a ustedes como líderes en la convergencia a las NIIF en nuestro país para realizarle las siguientes preguntas:

1. Participación en Patrimonios Autónomos dentro del negocio Inmobiliario.

Los patrimonios autónomos tienen unas características particulares en Colombia y en nuestro caso son muy utilizados para el desarrollo de proyectos inmobiliarios.

Estos se deben tratar en NIIF como:

- a) ¿Inversión en Subsidiarias, Negocios conjuntos y/o Asociadas afectando principalmente los Estados Financieros Consolidados? o,
- b) ¿Como operaciones conjuntas u operaciones propias reconociendo en los Estados Financieros Individuales los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos (proporcional a la participación) que se generan en el Patrimonio Autónomo?

2. Método de participación entidades subsidiarias

Actualmente y bajo las normas vigentes, el método de participación en Colombia es aplicado sólo para las subsidiarias y en el Estado Financiero Individual. La NIC 27 Estados financieros separados, no permite esta aplicación, lo cual impacta significativamente los resultados y los indicadores financieros de las compañías constructoras que participan en licitaciones públicas.

¿Es posible que en Colombia aplicando NIIF, el método de participación de las entidades subsidiarias se pueda reflejar en los Estados Financieros Individuales teniendo en cuenta la importancia de éstos para el sistema de contratación?

3. Contablemente, bajo la normatividad Colombiana, las operaciones de compra y reembolso para la ejecución de los contratos de construcción por Administración delegada son manejados en cuentas de orden. En la costumbre contable, una buena cantidad de compañías constructoras ha manejado estas transacciones en una cuenta por cobrar dentro del balance. En ningún caso afectan cuentas de resultados. Lo único que afecta los resultados del administrador delegado son los honorarios pactados.

Este tipo de contratos de administración delegada, ¿debe medirse de acuerdo a NIC 11 registrando en resultados (P&G) las compras y los reembolsos del contrato? o ¿Debe medirse de acuerdo a NIC 18 dejando el mismo procedimiento actual COLGAAP, donde sólo los honorarios obtenidos afectarán los resultados (P&G) del administrador delegado?

4. Consorcios y uniones temporales

Teniendo en cuenta la esencia de este tipo de acuerdos en Colombia y las definiciones de la NIIF 11 Acuerdos conjuntos ¿Los Consorcios y Uniones temporales se deben interpretar como Operaciones Conjuntas registrando



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.

en el Estado Financiero individual del Consorciado los Activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en la proporción que le corresponden?" (Sic).

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.

De acuerdo al cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 1 que está contemplado en el artículo 3 del Decreto 2784 de 2012 los primeros estados financieros se preparan con corte al 31 de diciembre del 2015. Para efectos de su aplicación se deberán observar los siguientes periodos:

Periodo de preparación obligatoria: Comprende desde el 1° de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2013. Se refiere al tiempo durante el cual las entidades deberán realizar actividades relacionadas con el proyecto de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales. Las entidades deberán presentar a los supervisores un plan de implementación de las nuevas normas, que incluya capacitación, identificación de un responsable del proceso, ser aprobado por la Junta Directiva u órgano equivalente, y en general cumplir con las condiciones necesarias para alcanzar el objetivo fijado y establecer las herramientas de control y monitoreo para su adecuado cumplimiento.

Periodo de transición: Es el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales, de acuerdo con la normatividad vigente al momento de la expedición del presente decreto, y simultáneamente obtener información de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo de información financiera, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre del 2015, este periodo iniciará el 1° de enero de 2014 y terminará el 31 de diciembre de 2014. Esta información financiera no será puesta en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento.

Primer periodo de aplicación: Es aquel durante el cual, por primera vez, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. Este periodo está comprendido entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015.

Por lo anterior y en orden a los planteamientos e inquietudes, nos permitimos señalar:

1. Considerando las características jurídicas de los patrimonios autónomos, debe descartarse su clasificación como subsidiarias o asociadas. No obstante, al ser "vehículos fuera de balance", para utilizar el término mencionado en la NIIF 10, deben ser objeto de evaluación para establecer si hay control conjunto o control. Si hay control, debe aplicarse la NIIF 10, y en consecuencia, consolidarse. A pesar de que la entidad presente sus estados financieros separados, este CTCP considera conveniente que de todas maneras la información del patrimonio autónomo, si hay control, se consolide con su controladora.



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.

Ahora bien, si no hay control, debe evaluarse si existe control conjunto, a la luz de los requerimientos de la NIIF 11.

El párrafo FC24 de la NIIF 11 menciona lo siguiente con respecto a los acuerdos conjuntos: *"...Las partes con control conjunto de una operación conjunta tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo ("operadores conjuntos"), mientras que las partes con control conjunto sobre un negocio conjunto ("participantes en un negocio conjunto") tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo."*

El párrafo 4 de la NIIF 11, define un acuerdo conjunto como *"... un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto."* Esto significa que ninguno de los participantes u operadores puede ejercer el control de manera aislada.

Si el patrimonio autónomo implica control conjunto, deben evaluarse los derechos y obligaciones del acuerdo. Usualmente, no hay derechos sobre activos netos, sino participación en los activos y pasivos asumidos en desarrollo del acuerdo, caso en el cual se trataría de operaciones conjuntas.

2. En primera instancia, es conveniente aclarar que los estados financieros individuales son distintos de los separados. Aunque el primer término no está definido en las NIIF, puede entenderse en contraste con los estados financieros separados, que sí se encuentran definidos en la NIC 27, como *"los presentados por una controladora (es decir, un inversor con el control de una subsidiaria) o un inversor con control conjunto en una participada o influencia significativa sobre ésta, en la que las inversiones se contabilizan al costo o de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros."*

A pesar de lo anterior, los estados financieros individuales sí han sido definidos en la normatividad local, en el párrafo del artículo 2° del Decreto 1851 de 2013, en los siguientes términos: *"Se consideran Estados Financieros Individuales, aquellos Estados Financieros que cumplen con los requerimientos de la NIC 1 o la NIC 34, y que sean de obligatoria aplicación en Colombia, que son presentados por una entidad que no tiene inversiones en la cual tenga la condición de asociada, negocio conjunto o controlador"*.

El párrafo 4 de la NIC 27 (Estados Financieros Separados) establece:

"Estados financieros separados son los presentados por una controladora (es decir, un inversor con el control de una subsidiaria) o un inversor con control conjunto en una participada o influencia significativa sobre ésta, en la que las inversiones se contabilizan al costo o de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros."

Adicionalmente, el párrafo 7 de la NIC 27 (Estados Financieros Separados) dice:

"Los estados financieros en los que se aplica el método de la participación no son estados financieros separados (...)"

Teniendo en cuenta lo anterior, mientras las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF no permitan la aplicación del método de participación en los estados financieros separados, no es posible utilizar este método para medir las inversiones en subsidiarias.



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

3. El párrafo 8 de la NIC 11 (Contratos de construcción)

"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."

Como se observa en la definición, la administración delegada coincide con las características de un contrato de margen sobre costo. En consecuencia, deben reconocerse todos los costos e ingresos brutos del contrato de acuerdo con la NIC 11, dado que el contratista usualmente ejecuta los costos de la obra, que luego son reembolsados por el contratante. Cabe anotar que los contratos de construcción se encuentran excluidos del alcance de la NIC 18 (ver NIC 18.4).

4. El párrafo 7 de la NIIF 11 (Acuerdos conjuntos) establece:

"Una entidad aplicará el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones surgidos del acuerdo. Una entidad evaluará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, las cláusulas acordadas por las partes en el acuerdo contractual y, otros factores y circunstancias, cuando sean relevantes"

Por lo anterior, la clasificación de acuerdos conjuntos requerida por la NIIF 11 dependerá de los derechos y obligaciones de las partes que surgen de los consorcios y uniones temporales. Esta NIIF clasifica los acuerdos conjuntos como operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Como se indicó en el primer punto de este documento, cuando una entidad tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, éste es una operación conjunta. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos netos del acuerdo, éste es un negocio conjunto. Los párrafos B16 a B33 establecen la evaluación que una entidad llevará a cabo para determinar si tiene una participación en una operación conjunta o en un negocio conjunto.

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 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,

LUIS ALONSO COLMENARES RODRÍGUEZ
Presidente

Proyectó: Jessica A. Arevalo M.
Consejero Ponente: Daniel Samaniego P.
Revisó y aprobó: LACR/GSC/GSA/DSP



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.

3. El párrafo 8 de la NIC 11 (Contratos de construcción)

"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."

Como se observa en la definición, la administración delegada coincide con las características de un contrato de margen sobre costo. En consecuencia, deben reconocerse todos los costos e ingresos brutos del contrato de acuerdo con la NIC 11, dado que el contratista usualmente ejecuta los costos de la obra, que luego son reembolsados por el contratante. Cabe anotar que los contratos de construcción se encuentran excluidos del alcance de la NIC 18 (ver NIC 18.4).

4. El párrafo 7 de la NIIF 11 (Acuerdos conjuntos) establece:

"Una entidad aplicará el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones surgidos del acuerdo. Una entidad evaluará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, las cláusulas acordadas por las partes en el acuerdo contractual y, otros factores y circunstancias, cuando sean relevantes"

Por lo anterior, la clasificación de acuerdos conjuntos requerida por la NIIF 11 dependerá de los derechos y obligaciones de las partes que surgen de los consorcios y uniones temporales. Esta NIIF clasifica los acuerdos conjuntos como operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Como se indicó en el primer punto de este documento, cuando una entidad tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, éste es una operación conjunta. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos netos del acuerdo, éste es un negocio conjunto. Los párrafos B16 a B33 establecen la evaluación que una entidad llevará a cabo para determinar si tiene una participación en una operación conjunta o en un negocio conjunto.

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 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,

LUIS ALONSO COLMENARES RODRIGUEZ
Presidente

Proyectó: Jessica A. Aróvalo M.
Consejero Ponente: Daniel Samaniego P.
Revisó y aprobó: LACR/GSC/GSA/DSP

Carrera 13 No. 28 – 01, piso 5 PBX (571) 6072530
Bogotá, D.C. Colombia