



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., **23 SET. 2013**

Señora
ENEYDA ORTIZ
eneydaortiz@yahoo.com

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	07 de Junio de 2013
Entidad de Origen	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Nº de Radicación CTCP	2013-167 – CONSULTA
Tema	Capitalización de costos de construcción obras de infraestructura

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)

"Por medio de la presente comunicación me permito poner a consideración de su despacho la siguiente situación concreta, con exposición de elementos de juicio inspirados en el entendimiento de los lineamientos técnico contables, a fin de que el CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA emita concepto sobre su entendimiento al respecto.

SITUACIÓN DE HECHO:

1. Una compañía (ente económico) desarrolla, con las debidas autorizaciones, un proyecto importante de infraestructura hidroeléctrica, cuya construcción tardará alrededor de cinco años.
2. Como quiera que se trata de una hidroeléctrica, la construcción del proyecto requiere que la compañía adquiera terrenos en donde estará asentada la central hidroeléctrica.
3. La construcción del activo supone la inundación de algunos de esos terrenos por la represa que necesita la central.
4. Sobre algunos de los terrenos adquiridos existen servidumbres de servicios públicos, tales como el paso de un oleoducto sobre el terreno, torres de electricidad, carreteras, entre otros.
5. Para cumplir exigencias legales y medioambientales, el ente económico debe asumir la carga de realizar obras sustitutivas, consistentes, por ejemplo, en trasladar el oleoducto para llevarlo a un sitio seguro que no comprometa su operatividad con las obras del proyecto ni con la futura operación de la central. Son obras sustitutivas aquellas que buscan mantener el equilibrio de las condiciones sociales y económicas de la zona en que se construye el proyecto, como puede ser el caso de carreteras, puentes u obras similares, que al quedar comprometidas con la inundación de la represa, deben ser construidas en otros terrenos y con nuevos diseños para que la población pueda mantener su tránsito normal.



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.

Es decir, dada la magnitud de las obras que se exigen para la construcción de un activo de esta naturaleza, se hace necesario desarrollar una serie de obras sustitutivas (reemplazo de carreteras, movimiento de servidumbres de servicios públicos, entre otras) exigidas la autoridad medioambiental y debidamente acordadas con los entes correspondientes.

ENTENDIMIENTO Y FUNDAMENTOS TÉCNICO CONTABLES

La contabilidad es el proceso por medio del cual se reconocen y miden los diferentes elementos de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, gastos). Para el caso concreto de los activos, el reconocimiento procede cuando se observa un recurso obtenido (objeto de control) del cual se espera deriven beneficios económicos a la empresa, y cuya medición pueda hacerse con fiabilidad.

De manera concreta, el artículo 64 del decreto 2649 de 1993 define que:

"Las propiedades, planta y el equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año." (Se subraya)

*Por tanto, la construcción de la central objeto de consulta es parte de la propiedad, planta y equipo, cuyo **reconocimiento** ha de darse, mientras se construye, bajo el rubro de construcciones en curso.*

Ahora bien, reconocido el activo, el segundo elemento a determinar es la medición del mismo. Nuestro ordenamiento contable vigente reconoce el principio del costo histórico para medir los activos. En tal sentido, el artículo 10 del Decreto 2649 de 1993 señala que el "[v]alor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico (...)"

De la mano con este sagrado principio, el artículo 64 del mismo decreto dispone, respecto de la propiedad, planta y equipo, que "[e]l valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente del Upac y ajustes por diferencia en cambio" (Subraya no original),

Pudiera decirse que el traslado de la servidumbre (oleoducto) es una obra asociada con el terreno, porque con ese traslado se busca poner el terreno en condiciones de utilización ya que si no se retira el oleoducto no se podría inundar el terreno, o no se podría construir lo que allí será objeto de construcción. Sin embargo, debe tenerse en cuenta la definición de activo que nos ofrece el artículo 35 del Decreto 2649, citado, conforme al cual un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros. Por tanto, colocar el activo en condiciones de utilización no se entiende como darle aptitud al terreno para construir sobre él, sino poner el activo (en su conjunto) en condiciones de permitir una explotación, es decir, de lograr que los beneficios económicos fluyan a la empresa una vez que el activo esté en operación.



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

Si el activo objeto de construcción es una central hidroeléctrica, claramente el terreno es apenas una parte del gran conjunto que conforma el activo, de cuya explotación se obtendrán los beneficios económicos. En otras palabras, el mero traslado de la servidumbre o la construcción de la vía no permite utilizar el terreno para obtener beneficios económicos, sino que, para poder construir y terminar la central hidroeléctrica, se requiere el desarrollo de esas obras sustitutivas como parte del proceso de construcción, debiendo reconocerse esas obras como mayor valor de la construcción en curso y no como mayor valor del terreno.

De especial importancia y relevancia es la obligatoriedad que emana de las obras sustitutivas. Desde el punto de vista legal, para emprender una construcción de esta naturaleza, debe atenderse la regulación de medio ambiente y cumplir lo que exija la licencia medioambiental. Es pertinente tener en cuenta que la licencia, que se expide por un acto administrativo de la autoridad competente, ordena llevar a cabo esas obras sustitutivas como parte de la concesión del permiso para construir la central.

Y si quedare duda, habrá de consultarse la intención con la que se hace la obra, además de la calificación técnica de los expertos en ingeniería. La labor del Contador y de la profesión contable, si bien se fundamenta en principios, debe ir acompañada del concepto de expertos que indiquen la intencionalidad que emana de esas obras. Es decir, un ingeniero puede acompañar el proceso de calificación en orden a determinar si técnicamente la construcción de esas obras sustitutivas se hace en función del terreno como tal, o si se hacen en función de la construcción de la central. En el caso objeto de consulta, existe un concepto técnico del ingeniero por medio del cual de manera categórica señala que las obras sustitutivas se han desarrollado para privilegiar la construcción de la obra y no para darle mayor valor o uso al terreno.

Acorde con lo anterior tenemos que:

Primero, la construcción de obras sustitutivas, en cuanto emanan del cumplimiento de obligaciones medioambientales, no hace parte del costo del terreno que se adquiere sino de la construcción en curso que se emprende.

Segundo, claramente, dichas obras son parte del proceso constructivo y tienen por finalidad permitir que el activo que se construye pueda tener operación y funcionamiento. Si bien las obras recaen sobre terrenos, no por ello se asocian al costo del mismo porque los terrenos en que se asienta la infraestructura no generan beneficios económicos mediante su utilización. Se trata, para decirlo en otros términos, de obras de adecuación, traslado, rehabilitación, que como tales se asocian con la construcción del activo del cual emanarán beneficios económicos futuros.

Tercero, las obras sustitutivas no representan activos separados de la construcción de la central. Por tanto, sus costos habrán de ser integrados al costo de la construcción en curso, de manera que al terminar su construcción, será objeto de depreciación.

LO QUE SE SOLICITA AL CONSEJO TECNICO

Como órgano consultor de los particulares y del Estado (artículo 33 numeral 3 de la Ley 43 de 1990), amablemente solicito emitir opinión, considerando los principios de contabilidad nacionales vigentes, sobre lo siguiente:



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.

1. De conformidad con principios contables nacionales ¿es adecuado y técnico el entendimiento y el fundamento legal expresado anteriormente?
2. En este sentido ¿Deben contabilizarse las obras sustitutivas como mayor valor del costo de los terrenos adquiridos o como parte de las construcciones en curso?
3. ¿Si son capitalizables como parte del costo de la obra, serán base de depreciación del activo que se construye?"

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

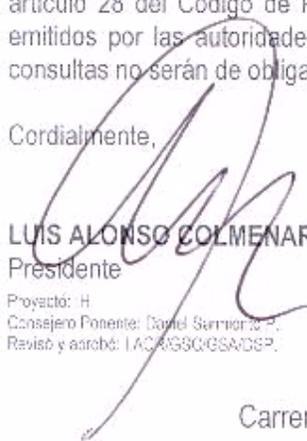
Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

Las preguntas son resueltas en el orden en que fueron formuladas, así:

1. Es adecuado y técnico el entendimiento y el fundamento legal expresado por el consultante, máxime, cuando dichas erogaciones son directamente atribuibles a la construcción de la hidroeléctrica.
2. Tal y como lo expresa el consultante, las obras sustitutivas formarán parte de la construcción en curso porque son un resultado directo de la decisión de construir la hidroeléctrica, y tal como lo indica el decreto 2650 de 1993 en la descripción de la cuenta 1508 Construcciones en curso: "El costo incluye los desembolsos por materiales, mano de obra, licencias, honorarios profesionales, costos financieros e interventoría y otros costos efectuados hasta el momento en que el bien quede adecuado para su uso" (Subrayado fuera del texto)
3. El citado decreto, en relación con las construcciones en curso, establece que: "(...) Una vez terminadas dichas obras, sus saldos se trasladarán a las cuentas correspondientes (...) Mientras las obras se encuentren en proceso no deben ser objeto de depreciación". Es por lo anterior, que mientras la construcción esté en curso, no se depreciará. Sin embargo, una vez culmine la construcción de la hidroeléctrica, la depreciación de ésta, al igual que de las obras sustitutivas, dependerán de la clasificación a la que sea trasladada tal activo teniendo en consideración si será usada por la empresa, o por un tercero, bien a título de venta u otro. Ejemplo: Si se traslada a otra cuenta de propiedades, planta y equipo, se depreciará. Si es trasladada a inventarios, no será objeto de depreciación.

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,


LUIS ALONSO COLMENARES RODRÍGUEZ
Presidente

Proyectó: H
Consejero Ponente: David Sarmiento P.
Revisó y aprobó: LAC/AGSC/GS/DCSP.

Carrera 13 No. 28 – 01, piso 5 PBX (571) 6067676 Ext. 3203
Bogotá, D.C. Colombia