

RESUMEN DE LA CINIIF 12

ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS

Introducción

Los acuerdos de concesión de servicios (en adelante "ACS") son de gran complejidad, y a menudo ideados para cumplir fines tanto políticos como puramente comerciales. Los problemas traspasan los límites de una serie de normas de contabilidad, y esto ha hecho que sea extremadamente difícil idear un modelo contable adecuado.

La Interpretación CINIIF 12 "Acuerdos de concesión de servicios" que tardó más de tres años en desarrollarse fue aprobada por el IASB en noviembre de 2006. Los "ACS" se han desarrollado como un mecanismo para la adquisición de servicios públicos.

La idea inicial fue que, en lugar de tener organismos en el Gobierno asumiendo toda la responsabilidad de financiar y construir activos de infraestructura como carreteras, puentes, ferrocarriles, hospitales, cárceles y escuelas, algunos de ellos deberían subcontratarse a entidades del sector privado.

Este tipo de acuerdo ha abarcado una gran variedad de proyectos, desde la remodelación de viviendas sociales y el alumbrado público hasta importantes proyectos de ingeniería civil para restaurar el sistema ferroviario subterráneo de una ciudad. El desafío contable es reflejar el contenido de estos acuerdos de manera justa en los estados financieros de ambas partes contratantes.

El "Control" es el concepto central y por lo tanto cualquier infraestructura que permanezca bajo el control del concedente se contabilizará utilizando uno de los dos modelos de concesión de servicios: el modelo de "activos financieros" o el modelo de "activos intangibles".

Alcance

Si una entidad se encuentra bajo el cuerpo normativo NIIF full, un acuerdo público-privado no quedará automáticamente dentro del alcance de la CINIIF 12; se deben satisfacer las condiciones de alcance especificadas en la Interpretación. Estas condiciones se resumen en el diagrama de flujo del Anexo I de esta guía y que se encuentra contenido en la propia CINIIF 12.

Por otra parte, si la entidad aplica NIIF para PYMEs, el "ACS" estará alcanzado por la Sección 34 Actividades Especiales, siendo el tratamiento contable coincidente con lo establecido por las Normas Internacionales de Información completas, cuyo desarrollo se realizará a continuación en este documento.

Criterios de control

El acuerdo contractual que está dentro del alcance de la CINIIF 12 incluye las siguientes características, comúnmente denominadas "criterios de control":

- (a) el concedente controla o regula los servicios que el operador debe proporcionar por el uso de la infraestructura, a quién debe proporcionarlos, y a qué precio; y
- (b) el concedente controla cualquier interés residual significativo en la infraestructura al final del plazo de la concesión a través de la titularidad, derecho de uso u otros.

El Comité de Interpretaciones considera que, en conjunto, estas condiciones identifican cuándo la infraestructura es controlada por el concedente durante toda su vida económica, en cuyo caso un operador solo está administrando la infraestructura en nombre del concedente [CINIIF 12.AG6].

Fundamentalmente, ha concluido que un activo de infraestructura controlado por el concedente no puede ser Propiedad, planta y equipo del operador [CINIIF 12.11, FC21, FC22].

Regulación de servicios

Aunque debe existir un contrato entre el concedente y el operador para que el acuerdo sea una concesión de servicios, el control o regulación de los servicios no necesariamente tiene que estar regido por contrato, sino que podría incluir el control a través de un regulador de la industria.

El “precio” puede significar la cantidad a la cual el concedente compra el servicio o la cantidad que el operador cobra al público o una combinación de ambos. Esto significa que muchos servicios públicos regulados (agua, alcantarillado, suministro de electricidad, etc.) se incluirán en el alcance de la norma.

Otros acuerdos incluidos en el alcance son infraestructura para la salud pública (hospitales) que son gratuitas para los usuarios y la infraestructura de transporte (ferrocarril, rutas con peaje y puentes) que son pagadas en parte por subvenciones del sector público y en parte por pasajes. Por supuesto, todos estos solo estarán dentro del alcance de la CINIIF 12 si cualquier interés residual significativo también es “controlado” por el concedente.

El Comité de Interpretaciones entiende que el concedente no necesita tener un control completo del precio. Es suficiente con regular el precio, que podría ser a través de un mecanismo de limitación. Otros “límites” pueden no ser tan aparentes. Un contrato puede otorgar libertad al operador para establecer sus precios, pero cualquier exceso es recuperado por el concedente.

Control del interés residual

Para que un acuerdo esté dentro del alcance de la CINIIF 12, el concedente debe controlar no solo los servicios provistos con la infraestructura, sino también cualquier interés residual significativo en la propiedad al final del plazo de la concesión a través de la propiedad, derecho de uso u otro [CINIIF 12.5 (b)]. El control del concedente sobre cualquier interés residual significativo debería restringir la capacidad del operador para vender o comprometer la infraestructura.

El concedente también debe tener un derecho de uso de la infraestructura durante todo el plazo de la concesión [CINIIF 12.AG4]. Muchos activos de infraestructura se reemplazan parcialmente durante el transcurso de la concesión. Si el operador tiene que reemplazar parte de un elemento de infraestructura durante la vida de la concesión (por ejemplo, la capa superior de una carretera o el techo de un edificio), el elemento de infraestructura debe considerarse como un todo, de modo que la condición (b) se cumplirá para la totalidad de la infraestructura, incluida la parte que se reemplaza, si el concedente tiene el interés residual en el reemplazo final de esa parte [CINIIF 12.AG6].

Contabilidad del activo de infraestructura: activo financiero y activo intangible

Los dos modelos: el modelo del activo financiero y el modelo del activo intangible, utilizan varios principios:

- el operador no reconocerá los activos de infraestructura como su propiedad, planta y equipo; [CINIIF 12.11] y
- el operador está proporcionando “servicios de construcción” y no, por ejemplo, la construcción de un elemento de propiedad, planta y equipo para la venta. Los servicios de construcción deben contabilizarse por separado de los “servicios de operación” en la fase de operaciones del contrato [CINIIF 12.13, BC31].

Determinación del modelo contable

La CINIIF 12 establece que el operador puede recibir un activo financiero o un activo intangible como contraprestación por sus servicios de construcción y el activo que recibe determina el tratamiento posterior [CINIIF 12.15].

El Comité de Interpretaciones decidió que el límite entre los modelos de activos financieros e intangibles debería basarse en el derecho contractual del operador de recibir efectivo de, o bajo la dirección del concedente. El concedente no necesita pagar el efectivo directamente al operador. Los honorarios o peajes recibidos directamente de los usuarios se consideran, esencialmente, como recaudaciones en nombre del concedente si forman parte de un acuerdo general en virtud del cual el concedente es el principal responsable. Si la concedente paga, pero los montos se basan completamente en el uso de la infraestructura y no hay un pago mínimo garantizado, la entidad no tiene derecho contractual a recibir efectivo. Por lo tanto, se aplicará el modelo de activos intangibles.

El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual a recibir efectivo u otros activos financieros del concedente para los servicios de construcción, en los cuales el concedente tiene poca o ninguna discreción para evitar el pago.

El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba una licencia para cobrar a los usuarios del servicio público [CINIIF 12.17].

Algunas veces es necesario “bifurcar” el derecho a flujos de efectivo para servicios de construcción en un activo financiero y un activo intangible.

El modelo de activo financiero

El modelo del activo financiero se aplica si el operador tiene un derecho contractual a recibir efectivo de la concedente, o de una entidad supervisada por ella, y la concedente tiene poca o ninguna capacidad para evitar el pago. Éste será el caso si la concedente garantiza contractualmente el pago al operador de:

- importes especificados o determinables; o
- la diferencia por defecto, si la hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.

En estas circunstancias existe un activo financiero, incluso cuando los pagos estén condicionados a que el operador garantice que la infraestructura cumple los requisitos de calidad o eficiencia especificados [CINIIF 12:16].

El modelo del activo financiero no será aplicable si la concedente sólo paga cuando los usuarios utilizan el servicio o si concede únicamente un derecho a cobrar a los usuarios por el servicio.

La contabilización del activo financiero dependerá del marco normativo aplicable:

- Si se está en NIIF Full el activo financiero se contabiliza de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros. También son de aplicación los requisitos de la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación y la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a revelar.
- Si se está en NIIF para PYMEs, para la opción de la Sección 11 Instrumentos financieros básicos (párrafo 11.2b), el activo financiero se contabilizará de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración

A modo de ejemplo para el caso de NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, el activo financiero deberá contabilizarse, en función de las circunstancias [CINIIF 12:24], como:

- un préstamo o cuenta a cobrar; o
- un activo financiero disponible para la venta, o
- un activo financiero a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, si así se designa en la fecha de reconocimiento inicial (siempre que se cumplan las condiciones para esta clasificación).

El activo sólo puede clasificarse como préstamo o cuenta a cobrar si se han fijado los importes de los pagos o se trata de importes determinables, y si el único riesgo significativo de que no se recupere la inversión inicial es el deterioro del crédito de la contraparte. La CINIIF 12 asume que el activo financiero no se clasificará como mantenido hasta el vencimiento [CINIIF 12:BC61].

Si el importe adeudado por la concedente se contabiliza como préstamo o cuenta a cobrar o como un activo financiero disponible para la venta, la NIC 39 requiere que el interés calculado mediante el método de la tasa del interés efectivo se reconozca en resultados [CINIIF 12:25].

En caso de aplicarse la NIIF 9 Instrumentos Financieros, el importe adeudado por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de éste se contabilizará [CINIIF 12:24]:

- al costo amortizado; o
- a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias

Cuando el activo se contabilice al costo amortizado, la NIIF 9 requiere que el interés calculado mediante el método de la tasa del interés efectivo se reconozca en resultados [CINIIF 12:25].

Los ingresos y costos relacionados con la fase del contrato correspondiente a construcciones o mejoras se contabilizan de acuerdo a la NIIF 15. Durante la fase de construcción o mejora se reconoce un activo financiero y se contabilizan ingresos financieros aplicando el método de la tasa del interés efectivo al activo financiero, así como los ingresos relacionados con la construcción o la mejora. Asimismo, el valor del activo financiero se reduce a medida que se reciben los cobros. Los ingresos derivados de la fase de explotación se reconocen de acuerdo con la NIIF 15.

Pueden surgir algunos problemas de tipo práctico, ya que generalmente los contratos establecen un mecanismo de pago único, y los importes no se dividen en contraprestación por servicios de construcción (que irán reduciendo el valor del activo financiero) y contraprestación por servicios de explotación (que se considerarán ingresos). Por tanto, será

necesario identificar los flujos de ingresos subyacentes correspondientes a cada una de las actividades, para lo cual será preciso, en gran medida, aplicar el juicio.

Modelo de activo intangible

Si el modelo de activos financieros no se aplica (es decir, no existe un derecho contractual a recibir efectivo u otros activos financieros), la contraprestación del operador por sus servicios de construcción será un activo intangible [CINIIF 12.15]. Al igual que con el modelo de activos financieros, el operador no puede tener un elemento de propiedad, planta y equipo porque la infraestructura física es un activo del concedente [CINIIF 12.11]. Por lo tanto, el Comité de Interpretaciones ha concluido que el derecho de un operador a cobrar a los usuarios del servicio público, por ejemplo, el derecho a cobrar peajes de una carretera o un puente, cumple con la definición de activo intangible, que debe contabilizarse de acuerdo con la NIC 38. En sustancia es una licencia “comprada” a cambio de servicios de construcción [CINIIF 12.17].

El Comité de Interpretaciones ha concluido que un activo intangible será registrado durante la fase de construcción a medida que la actividad avanza, representando el derecho del operador de recibir la licencia. Bajo este supuesto, la entidad contabilizará la construcción del activo de infraestructura de la siguiente manera:

- (i) los ingresos se medirán al valor razonable del activo intangible en cuestión [CINIIF 12.15].
- (ii) registrará los ingresos de este contrato de acuerdo con la NIIF 15, ya que proporciona “servicios de construcción” mediante la construcción del activo [CINIIF 12.14].

El activo intangible bajo la concesión (la licencia recibida a cambio de servicios de construcción) cumple con la definición de activo calificado porque no estará listo para su uso hasta que se construya la infraestructura. Por lo tanto, los costos por préstamos deben capitalizarse durante el período de construcción [CINIIF 12.22]. Esto contrasta con el tratamiento de los costos por préstamos bajo el modelo de activos financieros, donde la capitalización está prohibida, pero se reconoce el ingreso financiero.

Además, se argumenta que una consecuencia inevitable de la aplicación del modelo de activos intangibles es que debe haber una transacción de intercambio en la cual el operador recibe el derecho intangible a cambio de sus servicios de construcción. Como se trata de un intercambio de activos diferentes, los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con la NIIF 15, que requiere el reconocimiento de ingresos y una ganancia (o pérdida) basada en el valor razonable de los activos recibidos, a menos que el valor razonable de los activos hasta se puede medir de manera más confiable [CINIIF 12.BC32-BC35]. Esto significa que el operador debe establecer el valor razonable del activo intangible que recibe o el valor razonable de los servicios de construcción que ha provisto.

El activo intangible se contabilizará posteriormente de acuerdo con la NIC 38 [CINIIF 12.26], lo que significa que el importe al que se mide inicialmente, es decir, después de la transacción de intercambio, es su costo [NIC 38.45]. Se amortizará de forma sistemática a lo largo de su vida útil, utilizando un método que refleje "el patrón en el que se espera que los beneficios económicos futuros del activo sean consumidos por la entidad" [NIC 38.97]. Esto significa que los métodos permitidos por la NIC 38 están disponibles (lineal, saldo decreciente o unidad de producción) [NIC 38.98]. Este patrón de amortización no podrá ser arbitrario.

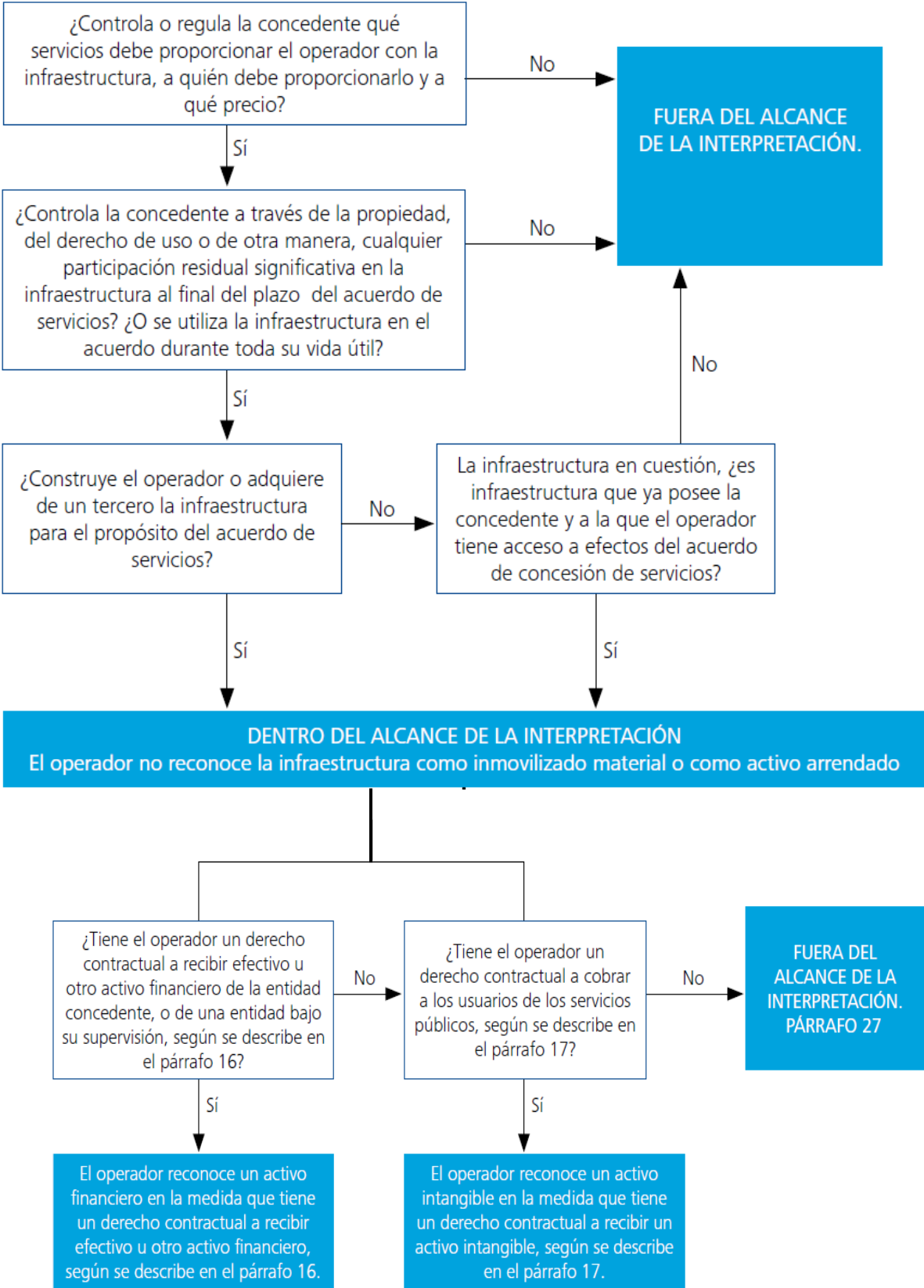
Modelo bifurcado

Cuando un operador recibe como contraprestación un activo financiero y un activo intangible, es necesario contabilizar por separado los dos componentes. En la fecha de reconocimiento inicial, ambos componentes se reconocen al valor razonable de la contraprestación recibida o que se va a recibir con respecto al trabajo realizado hasta dicha fecha. [CINIIF 12:18]

Se adopta un “enfoque residual” para calcular un valor para ambos componentes. En la medida en que el operador adquiere un derecho contractual a recibir efectivo de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ésta, se reconoce un activo financiero.

En caso de que el valor razonable de los servicios de construcción prestados exceda del valor razonable del activo financiero reconocido, la diferencia se reconocerá como activo intangible.

Anexo I: Diagrama de Flujo para determinar el alcance de la CINIIF 12



Anexo II: Ejemplos comunes de “ASC” según la CINIIF 12

Características	Tipo de activo reconocido por el operador	Motivo
Hospital: el operador recibe un importe fijo de los ingresos, sujeto a deducciones por falta de disponibilidad.	Activo financiero	<ul style="list-style-type: none"> • Los ingresos no dependen del uso. • Las deducciones reflejan el incumplimiento de determinados requisitos relacionados con la calidad del servicio.
Carretera de peaje: los importes a cobrar por el operador están sujetos a una escasa oscilación en la práctica, ya que las carreteras constituyen rutas establecidas con un nivel de usuarios muy predecible.	Activo intangible	<ul style="list-style-type: none"> • Derecho a cobrar a los usuarios. • Los importes dependen del uso de la infraestructura, independientemente de que en la práctica se esperen o no oscilaciones en el nivel de uso.
Carretera de peaje: la concedente garantiza al operador un ingreso mínimo que nunca podrá ser inferior a un determinado nivel. La garantía se lleva a cabo mediante la ampliación del período de concesión.	Activo intangible	<ul style="list-style-type: none"> • Derecho a cobrar a los usuarios. • Los importes dependen del uso de la infraestructura. • La compensación del déficit de ingresos está garantizada por la concedente mediante la ampliación del periodo de concesión y no mediante el establecimiento de un derecho a percibir efectivo.
Concesión de suministro de agua: la concedente regula los precios que el operador puede cobrar a los usuarios o ajusta la duración de la concesión en función de una tasa de rentabilidad determinada.	Activo intangible	<ul style="list-style-type: none"> • Derecho a cobrar a los usuarios. • Los importes dependen del uso de la infraestructura.
Concesión de ferrocarril: la concedente abona al operador cualquier diferencia entre el beneficio real antes de intereses e impuestos obtenidos de los cobros a usuarios y un importe mínimo fijado.	Activo intangible y activo financiero – Modelo bifurcado	<ul style="list-style-type: none"> • Derecho a cobrar a los usuarios. • Los importes dependen del uso de la infraestructura. • La concedente garantiza la compensación de cualquier déficit de ingresos. • El activo financiero surge del derecho a recibir un importe mínimo determinable de efectivo de los usuarios/ concedente, y el activo intangible se deriva del derecho a cobrar importes adicionales por encima de los pagos fijos garantizados.
Puente de peaje: la concedente paga un importe fijo basado en la disponibilidad durante la primera mitad del periodo de concesión y, posteriormente, adopta un mecanismo de pago por uso.	Activo intangible y activo financiero – Modelo bifurcado	<ul style="list-style-type: none"> • La concedente paga al operador. • Los importes no dependen del uso de la infraestructura durante la primera mitad del periodo de concesión, pero sí lo hacen durante la segunda mitad del periodo de concesión. • El activo financiero corresponde al derecho a percibir efectivo de la concedente durante la primera parte de la concesión, independientemente del nivel de uso; el activo intangible corresponde al derecho a cobrar a la concedente durante la segunda parte de la concesión en función del nivel de uso.