



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE UN CONTRATO DE CONCESIÓN PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE TELECOMUNICACIONES ENTRE UNA EMPRESA PRIVADA Y EL ESTADO

Analy Guerrero-Ayosa

Piura, septiembre de 2017

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

Programa Académico de Contabilidad y Auditoría

Guerrero, A. (2017). *Análisis del tratamiento contable de un contrato de concesión para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones entre una empresa privada y el estado* (Trabajo de suficiencia profesional de licenciatura en Contabilidad y Auditoría). Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Programa Académico de Contabilidad y Auditoría. Piura, Perú.



Esta obra está bajo una [licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 2.5 Perú](#)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](#)

UNIVERSIDAD DE PIURA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES



“Análisis del tratamiento contable de un contrato de concesión para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones entre una empresa privada y el estado”

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Contador Público

Analy Esther Guerrero Ayosa

Piura, setiembre 2017

Dedicatoria

A Dios.

Por haberme permitido llegar hasta este punto y lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor.

A mi familia

Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, por haberme apoyado en todo momento, por su motivación constante, por el valor mostrado para salir adelante y por su amor.

Resumen

En la actualidad, existen diversas formas en que el Estado busca la participación del sector privado a través de la ejecución de obras públicas y prestación de servicios públicos. En el Perú, en los últimos años, las concesiones se han vuelto unas de las prácticas más usuales.

El presente trabajo nace como respuesta ante una necesidad que tendría la Compañía RA, respecto a la contabilización sobre un contrato que se tenía con el Estado sobre la concesión de los servicios públicos de telecomunicaciones.

Partiendo de dicho propósito, se inició el trabajo en base al contrato firmado, posteriormente se analizó las normas internacionales de información financiera, especialmente enfoqué el análisis en base a la CINIIF 12 “Acuerdos de Concesión de Servicio”, evaluando los criterios para su aplicación. Con el fin de proponer a la empresa un tratamiento contable y las pautas el reconocimiento de los diferentes aspectos que proporciona este contrato; para que puedan adoptarlo para la generación de información financiera.

Indice

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I: LAS CONCESIONES EN EL PERÚ	3
1.1. Clases de Concesiones	3
1.1.1. Contrato de Concesión de Obra Pública	3
1.1.2. Sistema de concesión de Servicios Públicos	9
1.1.3. Sistema de concesión de bienes públicos	5
1.2. Modalidades de la promoción de Inversión Privada	6
1.2.1. Asociación Público Privada (APP)	7
1.2.2. Tipos de Asociaciones Público Privadas	7
CAPITULO II: ANÁLISIS DE MODELO CONTABLE APLICABLE A UNA CONCESIÓN DE TELECOMUNICACIONES	9
2.1. Antecedentes de la empresa RA y Grupo Económico en el Perú	9
2.1.1. Contrato de Concesión para la Prestación de Servicios Públicos de Telecomunicaciones	9
2.1.2. Problemática del tratamiento contable del contrato de concesión	11
2.2. Aspectos conceptuales más relevantes	11
2.3. IFRIC 12 – Alcance de la Interpretación	13
2.3.1. Control o regulación de los servicios	14
2.3.2. Control del precio	14
2.3.3. Control de la participación residual	15
2.3.4. Alcance de la Interpretación respecto a la infraestructura incluida	16
2.3.5. Tabla que permite definir la Norma o Interpretación aplicable al acuerdo	16
2.3.6. Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo	18
2.3.7. Servicios de construcción o mejora	19
CAPITULO III: EVALUACIÓN DEL CONTRATO DE CONCESIÓN PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE TELECOMUNICACIONES DE RA	25
3.1. Criterios Básicos para Determinar si este contrato está dentro del alcance de la IFRIC12	25
3.2. Tratamiento contable a aplicar al Contrato	27
CONCLUSIONES	33
BIBLIOGRAFIA	35

Introducción

La puesta en marcha de un mecanismo de concesión no es por sí misma una condición suficiente para garantizar el cumplimiento de los objetivos de este mecanismo de solución del déficit de infraestructura y abastecimiento de ciertos servicios públicos. En este sentido, un diseño adecuado y una supervisión eficiente de la concesión por parte del Estado son indispensables para aprovechar sus beneficios.

El diseño de una concesión incluye tanto la incorporación de incentivos adecuados para las empresas concesionarias, como la evaluación de la compatibilidad entre los objetivos de los distintos grupos de interés (usuarios, población de las áreas de influencia e inversionistas) con los objetivos económicos y sociales que busca cumplir el gobierno.

El propósito del presente trabajo es estudiar el tratamiento contable que deberían aplicar las empresas concesionarias de servicios públicos. Para esto se procederá a estudiar los modelos contables planteados por la IFRIC 12 – Acuerdos de Concesión de Servicios, la cual establece lineamientos para la contabilización de este tipo de acuerdos; pasando posteriormente a analizar la aplicación contable en una empresa concesionaria dedicada al rubro de Telecomunicaciones en el Perú.

Se comenzará por realizar un estudio a nivel teórico de los principales conceptos y las clasificaciones de concesiones, específicamente la de servicios públicos de telecomunicaciones. A continuación se repasará la Interpretación a efectos de conocer los principales fundamentos que respaldan los modelos planteados por la misma

Una vez finalizada la etapa teórica, se pasará a realizar un relevamiento de la empresa RA concesionaria en Perú, evaluando las características de la concesión y cuál es su situación respecto a la aplicación de la norma. En esta etapa se incluirán el aporte realizado de mi parte al área contable de la empresa RA, con el fin de conocer la correcta forma del reconocimiento contable del contrato de concesión.

Finalmente, se analizará a profundidad el caso particular de la empresa RA, a efectos de reflejar en la práctica el caso planteado por el contrato de concesión de RA con el Estado.

Capítulo 1

Las concesiones en el Perú

1.1. Clases de concesiones

Para impulsar el desarrollo de infraestructura o servicios públicos en nuestro país cabe señalar que existen diferentes clases de concesiones pero principalmente se pueden inferir en las siguientes: Obra pública, Servicios públicos y Bienes del Estado.

1.1.1. Contrato de concesión de obra pública

Podemos definir al contrato de concesión de obra pública como el tipo de contrato que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la construcción, explotación o conservación total o parcial de una obra de infraestructura: Además el concesionario se obliga a realizar todas aquellas actividades para la adecuación de la prestación y del buen funcionamiento de ésta; todas las actividades anteriores las debe realizar el concesionario por su cuenta y riesgo, y a cambio recibirá una remuneración que puede consistir en derechos, tasas, tarifas, valorización, o participación que se le otorgue por la explotación de la obra o por cualquier otra modalidad de remuneración que pacten las partes en el contrato; pero siempre la actividad se realiza bajo la vigilancia y control de la entidad concedente.

Diferencias entre la concesión de obra pública y el contrato de obra pública.

Existen diferencias entre estas dos clases de contratos. Mientras en el contrato de obra pública el objeto del contrato se agota con la ejecución de la obra y el pago de la remuneración convenida, en el contrato de concesión de obra pública el objeto se entiende consumado en la construcción de la obra y la percepción de los derechos por su uso que realizan los terceros usuarios.

1.1.2. Sistema de concesión de servicios públicos.

El concepto de servicio público a lo largo de la historia ha sufrido cambios, ya que va de la mano de la evolución del concepto de Estado. León Duguit definió servicio público “como toda actividad cuyo cumplimiento debe ser asegurado y controlado por los gobernantes, con respecto al cumplimiento de esa actividad es fundamental para la realización y desarrollo de la interdependencia

social, y el servicio público prestado es de tal naturaleza que no es posible realizarla sin la intervención estatal.¹”

Es deber del Estado asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos a todos los habitantes del territorio nacional; como se encuentra plasmado en la Constitución Política. Los servicios públicos deben estar sometidos al régimen jurídico que fije la ley, y pueden ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios.

La concesión de un servicio público busca la organización y prestación de un servicio público, los cuales son los que están destinados a satisfacer necesidades colectivas en forma general, permanente y continua: ésta clase de concesión la puede abarcar dentro de su objeto la construcción de una obra, donde ésta juega un papel de medio, de instrumento; para llegar a cumplir con el fin principal del contrato que es la prestación del servicio mismo.

Para que el servicio público pueda ser otorgado en concesión, debe ser un servicio público que sea susceptible de explotación económica; por lo tanto si el servicio público es de los que el Estado por ley tiene que prestar gratuitamente no podría ser objeto del contrato de concesión; y si la administración pública lo entregara para que un concesionario ejecutara su prestación; y la administración pagará al concesionario por esa actividad; no estaríamos en éste caso dentro de un contrato de concesión.

Unas diferencias de fondo entre las concesiones de servicios públicos y las concesiones de obra pública; son las siguientes:

- **Con respecto al objeto del contrato:** en la concesión de obra el objeto principal es la construcción, recuperación, mantenimiento y operación de la obra; la prestación del servicio público es un fin secundario en el contrato de concesión de obra y un mecanismo de recuperación de la inversión. En cambio en la concesión de servicio público, el objeto principal se orienta hacia la prestación del servicio, pero puede haber dentro de su objeto la construcción, recuperación de una infraestructura, pero ésta juega un papel de medio, de instrumento para llegar a cumplir con el fin principal del contrato que es la prestación del servicio mismo.
- **Con respecto a los aspectos económicos subyacentes:** en la concesión de servicios la tarifa o el mecanismo de pago que se pacte en el contrato constituye una retribución o contraprestación por la prestación del servicio mismo, más la utilidad esperada; en cambio en la concesión de obra el mecanismo de pago que se acuerde en el contrato busca la recuperación de la inversión, más la utilidad esperada también.

¹ Citado por SARRIA, Eustorgio. “Derecho administrativo”. Editorial TEMIS. 1962 Bogotá D.C. pág. 79.

Servicios públicos domiciliarios.

Los servicios públicos domiciliarios, no los define la ley, pero los enumera y señala que son los de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública.

Servicios de telecomunicaciones

La concesión de servicios de telecomunicaciones se encuentra regulada en una diversidad de leyes, que hacen referencia a procedimientos, contratos y la adjudicación de los servicios de telecomunicación. Comprendiendo en este campo actividades como los espacios de televisión, las concesiones de servicios de televisión por suscripción y de telefonía celular; entre otros.

La actividad de telecomunicaciones como el establecimiento de una red de telecomunicaciones para uso particular y exclusivo, a fin de satisfacer necesidades privadas de telecomunicaciones, y sin conexión a las redes conmutadas del Estado o a otras redes privadas de telecomunicaciones. Y se entiende por servicio de telecomunicación toda emisión, transmisión o recepción de señales, escritura, imágenes, signos, sonidos, datos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, u otros sistemas ópticos o electromagnéticos.

Estas actividades y servicios de telecomunicaciones serán prestados mediante concesión otorgada por contratación directa o a través de licencias por las entidades competentes.

1.1.3. Sistema de concesión de bienes públicos.

La concesión de bienes del Estado es la posibilidad que entrega el Estado a una persona que se denominará concesionario para explotar económicamente el bien objeto del contrato a cambio de una contraprestación al Estado.

Clases de bienes:

- Bienes de uso público; el Código Civil señala que son aquellos que pertenecen a la República y su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio. Los bienes de uso público se determinan no sólo por las leyes que califican una cosa o un bien como de dominio público, es necesario además que concurra el elemento del destino o de la afectación del bien a una finalidad pública; es decir, a un uso o a un servicio público.
- Bienes fiscales; Son aquellos que perteneciendo a la Nación, su uso no pertenece generalmente a los habitantes.

El Estado señaló que las dos clases de bienes pueden ser objeto de contratación estatal, señalando “bienes inmuebles de carácter público”:

Habría un evento diferente si el bien que es objeto de concesión no existe al momento de perfeccionarse el contrato, estaríamos frente a un caso de falta de objeto en el contrato de concesión y por consecuencia el contrato sería

inexistente; o podría derivar en contrato de concesión de obra si el objeto principal es la construcción de esa obra pública.

1.2. Modalidades de la promoción de inversión privada

Para impulsar la participación del sector privado en la infraestructura o servicios públicos que necesita un país, el Estado tiene la posibilidad de acudir a dos esquemas de inversión.

El Estado puede elegir las modalidades de inversión que mejor se ajusten a sus necesidades, ya sea de infraestructura o de servicios públicos. Básicamente son dos los esquemas que pueden promover los gobiernos para la inversión pública y/o privada: privatizaciones y concesiones

Privatizaciones

En Perú las privatizaciones constituyeron un esquema muy utilizado a inicios de la década de los años 90, cuando una serie de empresas estatales pasaron a manos del sector privado, es decir, el Estado vendió el 100% de su participación en estas compañías, perdiendo así su propiedad.

El Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) asegura que el objetivo fundamental del proceso de privatización es aumentar la eficiencia y por tanto la competitividad de la economía, lo cual se logra a través de una mayor participación del sector privado en la actividad económica. Con ello se busca aumentar la tasa de crecimiento potencial de la economía.

El BCRP explica que las mejoras en la eficiencia y en la competitividad son obtenidas a través de una actualización permanente de la tecnología, del control constante de los costos, del perfeccionamiento de las técnicas de comercialización, de la mejora en la calidad y la diversificación de los bienes y servicios que ofrecen las empresas. Este proceso ha tenido que ser internalizado en las empresas privatizadas con resultados favorables tanto por la mayor actividad como por la rentabilidad de sus operaciones.

Concesiones

La falta de inversión pública en infraestructura en Perú y en países en desarrollo ha impulsado -como una solución- los procesos de concesiones, cuyo objetivo es promover la participación del sector privado en el desarrollo de proyectos de provisión de infraestructura pública por un determinado período de tiempo, luego del cual los bienes vuelven a propiedad del Estado.

Por su parte los inversionistas obtienen una rentabilidad razonable por sus inversiones, mediante esquemas de tarifas controladas (peajes, tarifa de uso del aeropuerto, precio de los servicios públicos, etc.). En tanto, los usuarios acceden a infraestructura pública de mejor calidad que la que podría ofrecer el Estado. Podemos considerar las Asociaciones Publico Privadas (APP) como la modalidad más frecuente usada por el Estado.

1.2.1. Asociaciones Público Privadas (APP)

Las APP son un tipo de concesiones más usado por el Estado. Según Pro-Inversión, las APP son una alternativa a la obra pública, en la medida que permite que participe la inversión privada en proyectos de infraestructura pública y/o sus servicios derivados, uniendo la fase constructiva con la de operación y mantenimiento, o solo involucrando la operación y mantenimiento de infraestructura existente.

En cualquier caso una APP precisa, a través de obligaciones contractuales, las características y calidad de la construcción y la de los servicios derivados de la infraestructura, establecidos de manera específica en dicho contrato durante toda su vigencia.

Bajo este esquema, el sector privado puede aportar su experiencia, conocimientos, equipos y tecnología en la construcción, operación, mantenimiento de infraestructura pública. Por su parte, el Estado mantiene derechos de propiedad sobre la infraestructura implicada, incluyendo la nueva que construya el inversionista privado, revirtiendo al Estado al término de la vigencia del contrato.

1.2.2. Tipos de Asociaciones Público Privadas.

Cada vez queda más claro que la gran infraestructura que requiere nuestro país no puede ser financiada -al menos no en su totalidad- con financiamiento y a riesgo público. Por ello en estos casos, es más eficiente atraer la inversión privada mediante alianzas de largo plazo o Asociaciones Público Privadas (APPs) que regulen estas asociaciones y distribuyan los riesgos según la mayor o menor capacidad de manejarlos de manera eficiente.

Las Asociaciones Público Privadas suelen clasificarse desde distintos puntos de vista. Las más relevantes y ajustadas a la legislación peruana son: i) según requieran o no aportes o garantías del estado; ii) según el originador del proceso de promoción de inversión privada; y, iii) las que consideran alguna forma contractual especial, que usualmente se combinan con algunas de las anteriores.

a) **Clasificación según el requerimiento de aportes o garantías del Estado:**

Autosostenibles (o autofinanciadas): Son aquellas que no requieren del Estado compromisos firmes de pagos para que el proyecto pueda cubrir, en combinación con los aportes del sector privado, sus requerimientos de inversiones, costos y amortizaciones de capital y deuda, costos de operación y mantenimiento, etc. Sin embargo, también se considera autosostenible una APP que requiera una garantía del Estado que -eventualmente- puede activarse. Por ejemplo, cuando por hechos irresistibles la demanda del servicio cae a niveles que hacen insostenible el proyecto de inversión.

Cofinanciadas: Son aquellas que requieren pagos del Estado hasta por un nivel en que el proyecto de inversión asociado a la APP sea rentable para un inversionista privado; ya sea en la etapa de construcción, en la etapa de operación o en ambas.

b) Clasificación según el originador:

Las Asociaciones Público Privadas también se pueden clasificar de acuerdo a quién originó el proyecto, es decir, pueden ser:

Por Iniciativa Pública: Cuando es el Estado el que incorpora a su cartera de promoción de inversión privada el proyecto de infraestructura, lo estructura y promueve la competencia entre el sector privado para adjudicarlo.

Por iniciativa Privada: En estos casos es el Sector Privado el que prepara una propuesta al Estado. Para el caso de proyectos multisectoriales, de competencia nacional o cofinanciados, Proinversión es la entidad que recibe las propuestas, mientras que para otros proyectos, es la entidad con competencia local y/o regional. Asimismo, en el caso de proyectos cofinanciados, el Estado requiere un largo proceso que involucra el cumplimiento de una serie requisitos, pasos y aprobaciones previas para finalmente lograr la aprobación del proyecto en el marco del Sistema Invierte Perú (antes SNIP). También se requiere una evaluación del proyecto dentro del concepto de Valor por Dinero, cuyo resultado final implica un comparador público-privado que determine si un proyecto realizado mediante una Asociación Público Privado otorga mayor valor al Estado que al realizarlo por Obra Pública.

Capítulo 2

Análisis del modelo contable aplicable a una concesión de telecomunicaciones

2.1. Antecedentes de la empresa RA y grupo económico en el Perú.

La empresa RA, pertenece al grupo económico QS, la cual es una trasnacional, cuya casa matriz se encuentra ubicada en la ciudad de Houston. QS, inició operaciones en el Peru con la empresa QSP en el 2012 la cual se constituyó para brindar servicios de telecomunicación y energía con vistas a iniciar proyectos en el sector minero.

QS, considerando la mismas políticas de crecimiento de casa matriz decidió indagar proyectos de desarrollo en el rubro de telecomunicación en el Perú, siendo esta su core del negocio más desarrollado en Latinoamérica. QS consideró una oportunidad intervenir en un proceso de licitación con la concesión de los proyectos regionales de telecomunicaciones Piura –Tumbes, Cajamarca. Por ello se crea RA, con el fin de hacer frente a estos proyectos con el Estado. Siendo QSP, quien le brinda algunos servicios de Back office a RA.

Por lo que se consideró que QSP sea un Hub de la región Latam, teniendo a su cargo la revisión de las operaciones de: Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala y México.

A fines del diciembre 2015 se adjudicó la licitación de la Red de Acceso y Transporte a la RA.

2.1.1. Contrato de Concesión para la Prestación de Servicios Públicos de Telecomunicaciones.

La empresa en evaluación, ganó la licitación de la concesión, por lo que se generó un contrato marco, del cual se detallara, líneas abajo, considerando los puntos más significativos.

- En el 2016, se firmó el contrato de concesión (en adelante “el Contrato”) entre el Estado Peruano, a través del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (a quienes en adelante se les denomina el “Estado Peruano”, “MTC” o “el Concedente”), y Concesionaria RA S.R.L. (en adelante “RA” o “el Concesionario) como resultado de una iniciativa privada.

- En el contrato se acuerda en que RA efectuará el diseño, adquisición e instalación de las redes, equipos y prestará acceso a internet e intranet, ejecutará la construcción de capacidades y los mantenga en términos operativos, realizando el mantenimiento preventivo y correctivo.
- La concesión se otorgará en un tiempo de 10 años, con opción a renovación.
- De acuerdo al contrato, RA se encuentra obligado a transferir la propiedad y el dominio de los bienes de la red de transporte y accesos; a favor del MTC y Fitel respectivamente, con la suscripción del acta de adjudicación de los bienes de la red de transporte y de accesos. Dicha acta será suscrita entre RA y Fitel, quien la suscribe en nombre del MTC.
- Los costos generados hasta la fecha en que se haga efectiva la transferencia serán asumidos por RA, así como el riesgo que deriven de las diferencias entre de su plan de negocio y sus resultados reales de la ejecución del proyecto.
- Con respecto a la red accesos se ha acordado que RA continúe con la operación y mantenimiento del proyecto.
- El período de inversión de la red de acceso y el período de inversión de la red de transporte serán como máximo de 12 meses cada uno. Asimismo, el período de operación no podrá ser menor a 120 meses contados a partir del día siguiente de la culminación del período de inversión.
- RA debe utilizar el financiamiento adjudicado para el diseño, la construcción e instalación de la Red de transporte; así como, para el diseño, adquisición de equipos, transporte, instalación puesta en servicio, operación y mantenimiento de la red de acceso.
- Durante la vigencia del contrato de financiamiento e incluso durante el plazo adicional (numeral 20.3 del contrato de financiamiento) RA está obligado a realizar las actividades de mantenimiento correctivo y preventivo de los bienes y elementos que componen la red de acceso.
- Fitel presupuestará y asumirá los costos de mantenimiento de la red de transporte hasta la entrega de la misma al concesionario de la operación.
- RA puede proponer a Fitel el reemplazo de las localidades beneficiarias y/o instituciones abonadas obligatorias o nodos de la red de acceso.
- RA podrá proveer bajo su costo, cuenta y riesgo y no implicará financiamiento adicional por parte de Fitel, otros servicios públicos de telecomunicaciones adicionales a la continuidad de los previstos en el proyecto adjudicado. Bajo este supuesto RA tiene libertad para usar la infraestructura y los servicios instalados a fin de prestarlos a localidades distintas a las pactadas, siempre y cuando la instalación, operación y mantenimiento de los mismos corra por cuenta, costo y riesgo de RA y no implique financiamiento adicional.
- RA, podrá solicitar al Fitel la ampliación del proyecto adjudicado bajo las condiciones señaladas en el contrato de financiamiento.
- Fitel reembolsará la totalidad del financiamiento adjudicado pagadero directamente a RA. Un primer desembolso como adelanto para la Red de acceso por el 35% del valor del financiamiento de la Red de acceso de US\$25,603,497,50. Un segundo desembolso por el 5% del valor del financiamiento de la red de acceso US\$ 3,657,642.5, el cual se realizará cuando RA acredite la instalación del 60% del total de las instituciones abonadas obligatorias. El tercer desembolso se realizará por el 10% del financiamiento de la red de acceso US\$7,315,285 valor que se abonará a la suscripción del acta de conformidad de instalación y prueba de servicio de la Red de acceso. El saldo correspondiente al 50% del financiamiento para la red de acceso será

desembolsado durante el período de operación en 20 cuotas semestrales cada una correspondiente al 2.5% por US\$1,828,821.25 contra el informe de supervisión de la Red de acceso favorable.

2.1.2. Problemática del tratamiento contable del contrato de concesión.

Si bien la compañía tiene un Know How sobre el desarrollado de proyectos de telecomunicaciones con el Estado, estos no fueron brindados a través de contratos de concesión directamente ya que se dieron a través de terceros. Por lo que se considera una problemática para el área contable, debido a que esta es la primera concesión que se tiene con el Estado, y el equipo contable de RA, no contaba con los conocimientos contables acerca de este tratamiento contable

2.2. Aspectos conceptuales más relevantes.

A continuación se explican y definen los términos y conceptos claves que serán manejados a lo largo del trabajo y que por lo tanto serán necesarios para su debida comprensión.

Concesión

De acuerdo a la definición dada por la Real Academia Española, una concesión es un “negocio jurídico por el cual la Administración cede a una persona facultades de uso privativo de una pertenencia del dominio público o la gestión de un servicio público en un plazo determinado bajo ciertas condiciones”².

En otras palabras, consiste en el derecho de explotación de bienes o servicios públicos por un período determinado, que es otorgado por parte de la Administración a otra empresa, siendo esta última generalmente privada.

Concedente

Es la Administración, una entidad estatal. La concedente es la parte que otorga las facultades de uso de un bien o de gestión de un servicio al concesionario. Es importante destacar que ésta otorga al concesionario únicamente la facultad de uso del bien público, permaneciendo como dueña de dichos bienes. Los mismos volverán a ser administrados por ésta al finalizar el plazo de la concesión.

Concesionario

Es la persona o entidad (generalmente privada) a la que se hace o transfiere una concesión, es decir, a la cual se le otorga la concesión de servicios o de obras. Es quien hace uso del bien público o gestiona un servicio público, a cambio de un subsidio por parte de la Administración o del derecho de cobro de una tarifa o peaje a los particulares que hacen uso de dichos bienes o servicios.

Obra Pública

Se denomina obra pública a los trabajos de construcción, creación, conservación, reparación y/o mantenimiento de una infraestructura realizados por una entidad estatal o promovida por la misma, con un fin social, es decir, para beneficio de la comunidad. Se entiende como obra pública no solo un bien de uso público, sino también un bien que haya

² «Diccionario de la lengua española - Vigésima segunda edición».

sido construido o adquirido con recursos estatales y destinado a la satisfacción de la comunidad.

Cabe resaltar que el sujeto al cual pertenece el inmueble puede ser tanto una persona pública estatal como no estatal. En este sentido, pueden ser propietarios no solo los entes públicos estatales sino también los entes públicos no estatales que por un determinado mandato estatal se le hayan delegado competencias o atribuciones públicas.

Se entiende por “realizado por una entidad estatal o por su cuenta, en el cumplimiento de sus fines propios o por un particular atendiendo a los mismos fines”, que la ejecución de la obra pública no debe ser realizada exclusivamente por el Estado, sino que también puede ser realizada a través de un contrato de concesión de obra pública.

Asimismo, se entiende por “independientemente del carácter privado o público de los recursos con que se financie”, que los fondos con los cuales se lleva a cabo la obra pública pueden provenir tanto de Estado como de particulares o privados.

Contrato de Obra Pública

Un contrato de obra pública es aquel por el cual dos partes, por un lado el Estado y por otra una persona jurídica o física, acuerdan a cambio del pago de un determinado precio, construir, renovar, reparar o mantener una obra pública.

Servicio Público

Se entiende por servicio público las actividades y prestaciones llevadas a cabo por órganos o entidades estatales, o por particulares y/o entidades públicas o privadas bajo autorización y control del Estado, para satisfacer necesidades de interés general.

Puede ser realizado en forma directa o indirecta, siendo la concesión una de las modalidades de esta última.

Concesión de Servicio Público

Es la gestión del servicio público de forma indirecta. Es un contrato mediante el cual la Administración le concede a una persona física o jurídica la ejecución y explotación de un servicio público por un tiempo determinado, bajo la responsabilidad y riesgo de esta última, trasmitiéndole determinados poderes jurídicos y desarrollando dicho contrato bajo vigilancia y control de la Administración.

Concesión de Obra Pública

Consiste en un contrato por el cual la Administración conviene con una persona (generalmente un particular que actúa como Concesionario, ya sea persona física o jurídica) la realización de una obra pública por parte de esta última por un tiempo determinado. Mediante este contrato se conviene la ejecución de la obra pública, su posterior conservación y mantenimiento y la explotación de la misma, estableciéndose como contraprestación la facultad por parte del Concesionario de percibir una tarifa proveniente de los usuarios de la obra pública, o bien la percepción de una subvención por parte de la Administración (Concedente).

Activo Financiero

Para entender qué es un activo financiero es necesario remitirse a las normas contables que lo definen, siendo la NIC 32, NIC 39 y NIIF 7. De acuerdo a la definición dada por la NIC 32 – Instrumentos Financieros, un activo financiero es cualquier activo que posea una de las siguientes formas:

- Efectivo;
- Un instrumento de patrimonio neto de otra entidad (cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos);
- Un derecho contractual:
 - a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o
 - a intercambiar activos o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o
- Un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
 - un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a recibir una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propios, o
 - un instrumento derivado que fuese o pudiese ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean en sí mismos contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

Activo Intangible

De acuerdo a la NIC 38 – Activos Intangibles, un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Un activo es identificable si es separable, es decir, es susceptible de ser separado de la entidad, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o si surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Un activo intangible debe ser reconocido como tal si, y sólo si:

- a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

2.3. IFRIC 12 – Alcance de la interpretación

La Interpretación está relacionada para aquellos contratos de concesión de obras y/ o servicios públicos a un operador privado que cumplen con las siguientes condiciones:

- a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe suministrarlos y a qué precio; y

- b) la concedente controla cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

Así planeo inicialmente el Comité la elaboración de la Interpretación. Ante esta propuesta, los interesados proporcionaron la posibilidad de que se consideraran también otras situaciones que se daban en la práctica, como podía ser el caso en que la concesionaria arrendara la infraestructura al operador.

El Comité consideró incluir algunas de las situaciones planteadas, optando finalmente por mantener el alcance de la Interpretación tal como se había planteado inicialmente. No obstante, el mismo decidió que la Interpretación podría proporcionar referencias a normas relevantes que se apliquen a acuerdos fuera de su alcance, sin meterse a proporcionar guías sobre su aplicación; dejando abierta la posibilidad de iniciar un nuevo proyecto en una fecha posterior si la experiencia mostraba que tales guías eran necesarias.

2.3.1. Control o regulación de servicios

El control o regulación al que hace referencia la Interpretación en su primera condición no tiene que ser necesariamente a través de un contrato, sino que se puede dar mediante otra forma, como podría ser a través de un ente regulador.

Es una práctica usual que las entidades de sector público lleven a cabo licitaciones para seleccionar la mejor oferta proveniente del sector privado, pero esta situación no afecta en nada la conclusión de si el acuerdo tiene alcance o no por esta Interpretación.

2.3.2. Control del Precio

Cuando la CINIIF menciona el precio, hace referencia al importe que la concedente paga al operador por prestar el servicio público, o bien al importe que el operador está habilitado a cargar a los usuarios del servicio.

Cuando la concedente tiene el completo control sobre el precio, la primera condición establecida por la Interpretación se cumple. Pero para cumplir con este requisito, no es necesario tener el completo control, sino que basta con que sea regulado por ejemplo mediante la fijación de topes o límites de precios. Si en el acuerdo se establece que los precios requieren una aprobación de parte de la concedente (no necesariamente tienen que ser la misma entidad del Estado con quien ser firmó inicialmente el contrato, sino que puede ser cualquier ente que esté relacionado con El Estado), en general se considera suficiente para que la primera condición se cumpla.

En caso, que el acuerdo establezca un tope al precio, pero el este se encuentra muy alejado a la realidad, en esa situación se considera no cumplida la condición y por tanto ese acuerdo estaría fuera del alcance de esta Interpretación.

Cuadro N° 1 – Ejemplo de Control de precio.

Ejemplo de control de precio

En un acuerdo en el cual el operador debe mantener y operar la red de generación y distribución de energía eléctrica a nivel nacional, por un período de 20 años, el operador tiene el derecho de cargar a los usuarios del servicio directamente, y el precio está determinado por tres componentes:

1. componente fijo por Kw determinado por el Gobierno
2. cargo por Kw asociado al transporte de la energía desde la estación central hasta la red nacional. El mismo está sometido a un tope fijado por el Gobierno
3. precio por Kw que incluye el margen del operador, el cual carece de regulación

En este caso dado que parte del precio total carece de regulación (el tercer componente), y por tanto el operador cuenta con total libertad de determinar el precio total a ser cargado a los usuarios, no se estaría cumpliendo con la primera condición de la Interpretación. No obstante, si dicho componente estuviera regulado por ejemplo mediante un tope fijado por el Gobierno (siempre que éste fuera razonable con las circunstancias del servicio) se cumpliría con la condición establecida.

Fuente: PwC Inform

2.3.3. Control de la participación residual

La CINIIF menciona como segunda condición el control por parte de la concedente de “cualquier participación residual significativa en la infraestructura, al final del plazo del acuerdo”. Esto se da cuando la concedente cuenta con un derecho de uso continuado a lo largo del período del acuerdo, y restringe al operador de vender o preñar la infraestructura. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura al final del período del acuerdo, y en las condiciones que se espera que esté en dicho momento.

Existen diversas formas por medio en que la concedente puede controlar la participación residual en la infraestructura. Una práctica muy usual es cuando la concedente es la dueña de la infraestructura, es decir, cuando ésta la adquiere y le otorga al operador un derecho de acceso a la misma para que preste el servicio durante el período del contrato. Otra opción es cuando el operador financia y construye la infraestructura, pero la concedente controla la participación residual estipulando que le entreguen la infraestructura al final del período de la concesión, o que se la otorgue a otro operador. Por último, otra de las formas es fijar una opción de compra de la infraestructura al final del período, así se evita que el operador venda o prenda el activo a otra persona.

En muchos contratos de concesión se puede pactar que el operador reemplace ciertas partes de la infraestructura utilizada en la prestación del servicio durante el período del acuerdo; esta situación no afecta que el concedente tenga el control en la parte residual. Un ejemplo de esta situación se plantea cuando el operador está obligado a cambiar el techo de un edificio o la capa superior de una carretera, durante el período del acuerdo, pero al final del período de la concesión este bien pasara a poder de la concedente.

Para que este bajo el alcance de la CINIIF, que no es necesario que el operador sea quien debe proveer el servicio directamente al público, sino que la obligación del operador puede estar limitada a construir y mantener la infraestructura en

condiciones adecuadas, siendo el servicio prestado por otra parte. Como por ejemplo que el operador construye y mantiene el edificio de un hospital y el Estado hace uso de dicho edificio para prestar los servicios médicos al público.

2.3.4. Alcance de la Interpretación respecto a la infraestructura incluida

Esta Interpretación se aplica tanto a:

- a) las infraestructuras que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios; como a
- b) las infraestructuras ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios previstos en la concesión, por acuerdo de la entidad concedente.

Con respecto, al apartado b referente a las infraestructuras ya existentes del operador, la CINIIF 12 no especifica el tratamiento que se le debe dar a dichos activos sino que referencia al tratamiento de las bajas conforme a lo establecido en la NIC 16 Propiedades, planta y equipo. Esto se debe a que intención de la Interpretación no es establecer criterios sobre aspectos ya determinados en otras normas.

Existen ciertas circunstancias, en que se tiene una infraestructura, que una parte puede ser estar regulada por la concedente y en parte no. En estas situaciones, el Comité de Interpretación entendió lo siguiente:

- Cualquier infraestructura que pueda separarse físicamente, que sea susceptible de ser operada de forma independiente y que cumpla la definición de unidad generadora de efectivo, tal como se define en la norma, deberá analizarse de forma separada cuando se utiliza para fines no regulados. Como ejemplo un ala privada de un hospital, cuando la concedente utiliza el resto del mismo para tratar pacientes públicos.
- Cuando las actividades complementarias (como por ejemplo una tienda en un hospital) no están reguladas, la comprobación de control deberá aplicarse como si estos servicios no existiesen. La existencia de este tipo de actividades no limita el control de la concedente sobre la infraestructura.

En ambos casos el operador puede tener un derecho de utilizar la infraestructura separada o desarrollar las actividades complementarias. En caso exista un arrendamiento del concedente al operador, éste deberá contabilizarse conforme a la NIIF16 - Arrendamientos.

2.3.5. Tabla que permite definir la Norma o Interpretación aplicable al acuerdo.

La CINIIF 12 no abarca todos los tipos de acuerdos de concesión existentes entre el sector público y privado. Pero, para casos que no se encuentren dentro del alcance de dicha Interpretación deberán aplicar otra de las Normas que componen las NIIF. Por tal motivo, el Comité diseñó una tabla para facilitar el conocimiento de la Norma que se debe aplicar para determinados tipos de acuerdos de concesión.

La IFRIC 12 identifica tipos de acuerdos que son muy similares a los arrendamientos, por lo que en la práctica puede resultar difícil decidir si el acuerdo debe ser contabilizado conforme a la NIC 17(NIIF 16) / CINIIF 4, o CINIIF 12.

La diferencia principal entre los acuerdos sujetos al alcance de la NIC 17 (NIIF 16) / IFRIC 4 y aquellos acuerdos sujetos al alcance de la CINIIF 12 es que en el primer caso se le da al operador el derecho de controlar el uso del activo, mientras que en el segundo caso los acuerdos dan al operador el derecho de acceder al activo para prestar el servicio, siendo la concedente quien retiene el control del mismo.

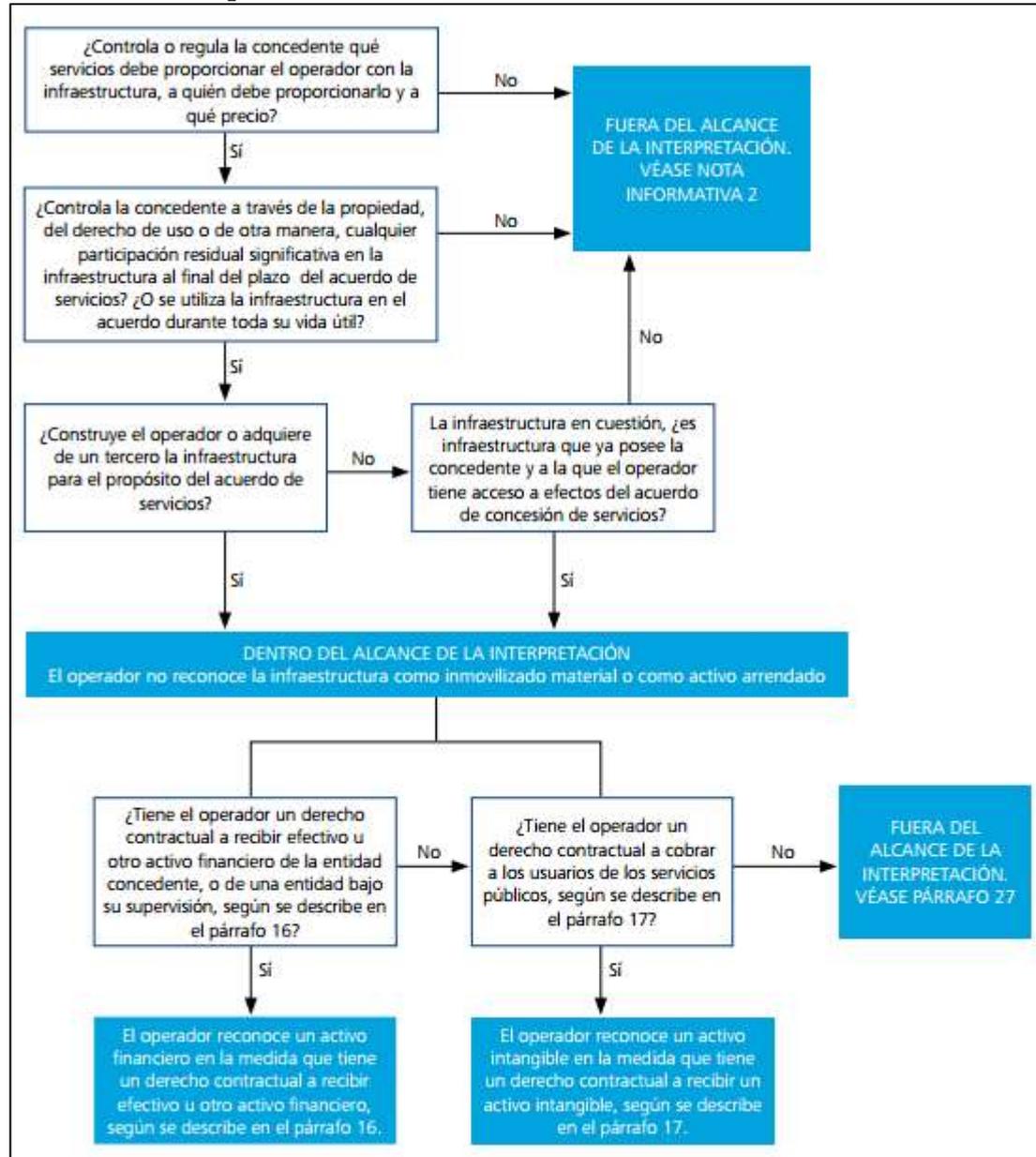
Cabe mencionar que la Interpretación sirve como una guía para la contabilización de los operadores y no especifica cómo se efectúa la contabilización de la concedente.

Cuadro N° 2 - Tabla que indica la norma a ser aplicada, en función del tipo de acuerdo.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
		Contrato de servicios y/o mantenimiento (tareas específicas, como por ejemplo, cobro de deudas)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir -poseer- operar	100% Desinversión / Privatización/ Sociedad por acciones
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el Operador arrienda el activo de la concedente)					
Propiedad del activo	Concedente				Operador	
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Operador y/o concedente		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años		Indefinida (o puede ser limitada por la licencia)	
Participación residual	Concedente				Operador	
NIIF aplicables	NIC 17	NIC 18	CINIIF 12		NIC 16	

Fuente: IFRIC 12 Service concession arrangements – A pocket practical guide, Deloitte

Cuadro N°3 - Esquema de decisión



Fuente: IFRIC 12 Service concession arrangements – A pocket practical guide, Deloitte

2.3.6. Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo.

Como ya se ha mencionado, el operador no puede reconocer la infraestructura como parte de su activo fijo, ni tampoco puede reconocer un arrendamiento de la misma. Sino que podría reconocer una contraprestación que recibe a cambio del suministro del servicio público.

Ante esto, la CINIIF establece que el operador debe reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias para los servicios que preste de acuerdo con las NIC 11 – Contratos de construcción y 18 – Reconocimiento de Ingresos (Para el 2018 se tendrá que evaluar la NIIF 15- Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes). Es decir, los ingresos y costos relacionados a los servicios de construcción o mejora serán reconocidos por la NIC 11, mientras que los ingresos

y costos relacionados a los servicios de operación serán reconocidos por la NIC 18. Como contrapartida de los ingresos reconocidos conforme a dichas normas, el operador debe reconocer la contraprestación que recibe o recibirá por prestar los servicios que los originan.

La Interpretación menciona sobre los casos en los cuales un operador presta más de un servicio bajo un mismo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por recibir se debería de distribuir teniendo en cuenta los valores razonables relativos de los servicios prestados, siempre que los importes sean identificables por separado. Lo ideal es que se trate por separado en dos fases o elementos diferentes: un elemento de construcción dentro del alcance de la NIC 11 y un elemento de operaciones dentro del alcance de la NIC 18. Con el fin que el operador podrá informar diferentes márgenes de beneficio en cada fase o elemento.

Existirán situaciones en que resultará sencillo determinar los ingresos asociados al cada servicio (Como por ejemplo: En los casos que se encuentren disgregados los importes en el contrato), pero hay casos en donde esta no será una tarea fácil y es ahí donde debería de tenerse cuidado ya que se apelará al juicio del operador.

2.3.7. Servicios de construcción o mejora.

Por parte de operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo a los lineamientos de la NIC 11.

Esta NIC ayuda a definir el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados a los contratos de construcción. A pesar que existen varias particularidades de los acuerdos de concesión que no son contemplados por los contratos de construcción tratados en la NIC 11, la Interpretación hace referencia a ella en relación al tratamiento contable de los ingresos y costos.

La Norma indica que, cuando el resultado de un contrato de construcción puede estar estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato, al cierre de balance.

De acuerdo a la NIC 11, en el párrafo 30 menciona acerca de varios mecanismos para determinar el estado de terminación del contrato, debiéndose escoger aquel método que para la empresa sea más fiable su medición acerca del trabajo realizado. Los métodos son los siguientes:

- a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- b) el examen del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato total ya ejecutada.

También la norma indica en el párrafo 32 acerca de los casos que el estado de terminación de un contrato no puede ser medido con fiabilidad se realizará lo siguiente:

- los ingresos ordinarios deben reconocerse en el Estado de Resultados únicamente cuando sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- los costos del contrato deben reconocerse como gastos del período en el que se incurre.

Por último, la NIC en el párrafo 36 establece que cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como resultados del período.

Referente a la contraprestación dada por la concedente al operador, esta se debe reconocer a su valor razonable. La contraprestación recibida o a recibir puede asumir diversas formas y no necesariamente son derechos a recibir efectivo o activos financieros.

La naturaleza de la contraprestación recibida ayudará a determinar el tratamiento contable a aplicar, y podrá ser una de las siguientes:

- Un activo financiero
- Un activo intangible
- Una combinación de ambos (activo financiero y activo intangible)

a) Activo Financiero

La CINIIF entiende que el operador debe reconocer un activo financiero cuando:

- Tenga un derecho contractual e incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero de la concedente o de una entidad bajo su supervisión;
- La concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, generalmente porque el acuerdo es legalmente exigible.

En relación al primer punto, tanto la concedente como los usuarios pueden pagar directamente al operador el importe pactado en contrato. En ambos casos el operador tiene un derecho incondicional a recibir los fondos, y la naturaleza del activo no se ve afectada por el hecho de que los fondos sean recibidos de parte de los usuarios o de la concedente.

Así mismo, se entiende que el operador tiene un derecho contractual e incondicional a recibir efectivo cuando:

- la concedente garantiza el pago al operador de los importes especificados o determinables; o
- garantiza el déficit (si lo hubiere) entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes pactados, incluso cuando el pago esté

condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.

Es decir, que el concedente es quien asume el riesgo de la demanda o el uso de la infraestructura. Usualmente los acuerdos de concesión son de largo plazo, por lo tanto el riesgo de demanda es alto al resultar difícil estimar el uso que el público pueda darle a la infraestructura en el futuro. Es por ello que dentro de las condiciones del acuerdo se debe de establecer si el riesgo de demanda es asumido por la concedente, por el operador o bien si se asume de forma compartida.

Cuando hablamos que el concedente asume el riesgo es porque garantiza los pagos al operador, y por lo tanto se debe reconocer un activo financiero. En esta situación los flujos de fondo del operador no dependen directamente del uso de la infraestructura, sino que la concedente asume este riesgo abonando los importes pactados independientemente de que los flujos de efectivo generados por los usuarios del servicio público no sean suficientes para recuperar la inversión del operador.

También se reconoce como un activo financiero en el caso en que el concedente se compromete con el operador a pagarle por el déficit (en caso exista) que se genera entre los importes recibidos por los usuarios del servicio público y los importes acordados en el contrato. Así se genera para el operador un derecho incondicional de recibir los importes pactados.

Cuadro N° 4 - Ejemplo de déficit garantizado por la concedente

Ejemplo – Déficit garantizado por la concedente

Se pacta un acuerdo de concesión con el sector privado para financiar, construir, mantener y operar una ruta y su peaje por un plazo de 20 años. Se estima que los ingresos asociados al peaje serán de \$ 10 millones por año, basándose en un nivel de tráfico constante a lo largo de todo el período de concesión.

Sin embargo, en aquellos casos en que los flujos de efectivo sean inferiores a los esperados la concedente asegura el pago al operador de la diferencia entre lo efectivamente recibido y los \$ 10 millones pactados en contrato. No obstante, si el operador recibe de los usuarios un total de fondos que supera los \$ 10 millones, deberán entregar el exceso al operador.

Ante esta situación, el operador tiene un derecho incondicional a recibir \$ 10 millones anuales, independientemente de los niveles de uso de la infraestructura. Es así que el operador reconocerá un activo financiero de \$ 10 millones anuales.

Fuente: PwC Inform

Hay contratos de concesión en donde el operador deberá cumplir con determinados niveles de eficiencia o calidad para poder tener el derecho de recibir los fondos pactados. Ante esta situación, el operador debe reconocer el activo financiero, aun cuando el derecho de recibir los fondos sea contingente. La NIC 32 al hablar de los activos financieros establece que “la capacidad de ejercer un derecho contractual, así como la exigencia de satisfacer una obligación contractual, pueden ser absolutas, o bien pueden ser contingentes en función de la ocurrencia de un evento futuro”, por lo que entendemos que dicha contingencia no condiciona el reconocimiento del activo financiero.

A su vez, los flujos de fondos del operador también pueden verse afectados cuando la concedente efectúa sus pagos únicamente si la infraestructura está

“disponible” para ser usada. Un ejemplo de esta situación sería un acuerdo de construcción de rutas en el cual la concedente no efectúa los pagos dado que ciertos tramos están cerrados por un período de tiempo superior al mínimo permitido. En el caso de las penalizaciones o reducciones en los pagos por dicha razón están relacionadas al estado de la infraestructura y no implica que se esté asumiendo el riesgo de demanda, por lo se puede concluir que el operador debe reconocer el activo financiero, aun cuando esté sujeto a condiciones de disponibilidad.

Cuadro N°5 - Ejemplo de pagos sujetos a la disponibilidad de la infraestructura

Ejemplo – Pagos sujetos a la disponibilidad de la infraestructura

Se le otorga a una compañía la concesión para la construcción y operación de un hospital por un período de 30 años. En el acuerdo se establece que el operador recibirá una contraprestación de la concedente, siempre que haya un número determinado de camas disponibles y en condiciones de ser utilizadas.

Ante este caso, el operador tiene un derecho incondicional de recibir los fondos, independientemente de que el pago sea contingente. El pago dependerá de que el operador asegure los requisitos de disponibilidad, pero no obstante ello reconocerá el activo financiero.

Fuente: PwC Inform

b) Activo Intangible.

Se deberá reconocer como un activo intangible cuando el operador recibe un derecho a efectuar cargos al usuario del servicio público, pero condicionado al grado de uso del servicio por parte del público, es decir, no existe ninguna garantía del cobro de un mínimo pactado con la concedente.

El derecho a cargar a los usuarios de la infraestructura podría considerarse una licencia que la concedente le otorga al operador, debiendo contabilizarse conforme a la NIC 38, en donde define a los activos intangibles como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” y en su párrafo 9 menciona a las licencias como un ejemplo de dichos activos.

Las características de un activo intangible serían: Identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros; y el Comité infiere que la licencia pactada en el acuerdo entre la concedente y el operador cumple con estas características.

En el caso de reconocer un activo intangible, se puede decir que es el operador quien asume el riesgo de la demanda. Evaluar en quién recae el riesgo de demanda es un factor clave para identificar si se debe de tratar como un activo financiero o intangible.

En el caso del activo intangible, derecho de cobro no es un derecho incondicional a recibir fondos, éstos son contingentes ya que se está sujeto al uso que el público haga del servicio, esto se debe porque el operador es quien asume el riesgo de la demanda.

Cuadro N°6 - Ejemplo de ingresos del operador sujetos al uso del público

Ejemplo – Ingresos del operador sujetos al uso del público

Se pacta un acuerdo de concesión con el sector privado para financiar, construir, mantener y operar una ruta y su peaje por un plazo de 20 años. El operador recauda los peajes de los usuarios, sin contar con acuerdos de pago de déficit por parte de la concedente.

En esta situación, la concedente le da al operador el derecho a cargar a los usuarios de la ruta, pero sin contar con un derecho incondicional de cobro de determinado monto. Dado que los importes a recibir son contingentes como consecuencia de asumir los riesgos de demanda, el operador debe reconocer un activo intangible y no un activo financiero.

Fuente: PwC Inform

En algunos contratos de concesión se acuerda con el operador el derecho de cargar a los usuarios del servicio, pero el precio cobrado se modifica mediante una regulación específica, que se diseña para asegurar que el operador reciba una rentabilidad sustancialmente fija (que es distinto a un acuerdo de pago de déficit de parte de la concedente). A su vez, en ciertos acuerdos el operador va a tener permitido percibir de los usuarios o de la concedente ingresos de actividades ordinarias hasta que consiga un rendimiento especificado sobre su inversión, momento en el cual se finalizaría el acuerdo. Si bien ante estos tipos de acuerdos se eliminan sustancialmente las posibles variaciones en los ingresos del operador (solo si el uso del servicio fuera extremadamente bajo estos mecanismos fallaría), igualmente éste no tiene ningún derecho contractual e incondicional de recibir efectivo. Es así que ante estos casos se debe reconocer un activo intangible y no un activo financiero.

Cuadro N°7 - Ejemplo de acuerdos en los que se le aseguran los ingresos al operador

Ejemplo – Acuerdos en los que se le aseguran los ingresos al operador

Se pacta un acuerdo de concesión con el sector privado por una planta de tratamiento de la basura. Dicho acuerdo finaliza automáticamente cuando el operador haya recibido de los usuarios el valor presente neto de los ingresos previamente estipulados. Si el mínimo de ingresos pactado no es alcanzado por el operador en el plazo establecido, el término del contrato se extenderá sucesivamente en períodos de cinco años hasta que el mínimo de ingresos pactados se alcance.

Dado que el operador no tiene un derecho incondicional de recibir fondos, la concesión se extiende hasta que se le pueda garantizar el mínimo pactado, por lo que la contraprestación deberá reconocerse conforme al modelo del activo intangible.

No obstante, si el acuerdo estableciera como plazo máximo de 50 años (es decir, una vez alcanzados los 50 años no se podrá aplazar más el contrato), y la concedente paga el déficit en caso que no se hubiese alcanzado el mínimo de ingresos, en ese caso sí se tiene un derecho incondicional de recibir fondos y por tanto se deberá reconocer un activo financiero.

Fuente: IFRIC 12 Service concession arrangements – A pocket practical guide, Deloitte

Capítulo 3

Evaluación del contrato de concesión para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones de RA

De todo lo antes expuesto en los capítulos anteriores referente al análisis que realice del contrato, tipos de concesiones e interpretación de la IFRIC 12; puedo definir las pautas para un tratamiento contable en las diferentes operaciones estipuladas en el contrato de concesión, dentro de las limitaciones de la información disponible; las cuales expongo a continuación:

3.1. Criterios básicos para determinar si este contrato está dentro del alcance de la CINIIF 12

En esta oportunidad, procederé a realizar el análisis en base a la CINIIF 12, ‘Contratos de Concesión de Servicios’, en donde se define el tratamiento contable para concesiones de servicios que un ente privado recibe del estado y provee guías sobre como reconocer las inversiones en infraestructura que un concesionario construye o adquiere como parte de sus obligaciones del contrato de concesión.

Cabe mencionar que no todos los contratos de concesión entre el Estado y un ente privado calza dentro de alcance de la CINIIF 12. Es por ello que antes de definir si esta es aplicable o no, se procederá a resumir los 3 principales criterios que se requiere cumplir para que un contrato sea tratado bajo la CINIIF 12 y con ello se realizará la evaluación para el caso de RA.

a) Criterio 1: ¿El contrato corresponde a un servicio público? (CINIIF 12.p3)

De acuerdo a la CINIIF 12, una característica principal para estos contratos de concesión es que estén bajo la naturaleza de que involucren la prestación de un servicio público. Así mismo el acuerdo de dicho servicio obliga al operador a proporcionar los servicios al público en nombre del Estado.

La CINIIF 12 no define lo que es un servicio público, solo encontramos alguna referencias en el párrafo 1 de la norma. Pero entendemos de acuerdo al Capítulo I.1 que un servicio público es el que está al acceso de los ciudadanos y que sirve para cubrir necesidades básicas que en esencia deberían ser facilitadas por el Estado. Una de las principales características de un servicio público es que está al acceso de cualquier persona y cubre las necesidades básicas de los ciudadanos.

En nuestro caso, sí; el servicio público consiste en construir redes de acceso y redes de transporte de telecomunicaciones y brindar acceso a internet y extranet a más de 422 localidades del proyecto Tumbes – Piura y el proyecto Cajamarca.

b) Criterio 2: ¿El concedente controla o regula los servicios que el operador debe prestar con la infraestructura, a quienes debe proveerlos y a qué precio? (CINIIF 12.p5a)

Cuando hablamos de si se encuentra controlado o regulado, no necesariamente debe de ser por el mismo Ente con el que se realizaron los acuerdos, sino que puede ser con cualquier Ente del Estado.

En este caso; de acuerdo al contrato, las tarifas se han definido a través de tarifas máximas determinadas por OSIPTEL (Organismo del Estado). Estas tarifas pueden ser sujetas de modificación por RA siguiendo el procedimiento fijado por OSIPTEL para determinar tarifas y para prestar servicios con características técnicas distintas a las acordadas.

RA será remunerado con un pago basado en una tarifa mensual de acuerdo a las características técnicas del servicio de acceso a internet e intranet prestado.

La CINIIF 12 en su sección de guía de aplicación, párrafo CINIIF 12.AG3 establece que para cumplir esta condición el Concedente no necesariamente debe controlar totalmente el precio, es suficiente si la base del precio es regulado por el Concedente, mediante el Contrato o a través de un ente regulador/supervisor. En este caso, el regulador es OSIPTEL.

Con todos estos elementos, podemos decir que el Estado Peruano regula los servicios ya que ha definido la forma de operar (localidades, tarifas máximas y condiciones mínimas del servicio). Concluyendo que el contrato también cumple con este criterio.

c) Criterio 3: ¿El concedente controla, a través de la tenencia de propiedad o de alguna otra forma, cualquier participación residual en la infraestructura al final del plazo del contrato de concesión? (CINIIF 12.p5b)

El control del que se menciona en el GA4 hace referencia “...al control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura, y debe conceder a la concedente un derecho de uso continuado a lo largo del periodo del acuerdo”.

Sí, según el punto 3.2 del contrato de financiamiento, se indica que acabado el plazo, la Compañía se obliga a transferir la propiedad y dominio de los bienes de la red de transportes al MTC y de la red de acceso a FITEL.

Por lo que concluimos que el contrato de RA se encuentra en el alcance de la CINIIF 12 y será analizado bajo esta norma.

3.2. Tratamiento contable del contrato.

En el marco de la CINIIF 12 definiremos los siguientes aspectos:

a) El tratamiento de los bienes reversibles y no reversibles al Estado.

El párrafo 11 de la CINIIF 12 establece lo siguiente:

“11. La infraestructura que está dentro del alcance de esta interpretación no debe ser reconocida como activo fijo del operador, debido a que el contrato de concesión no le otorga el derecho a controlar el uso de la infraestructura pública. El operador tiene acceso a operar la infraestructura para proveer el servicio público en nombre del concedente de acuerdo con los términos específicos del contrato.”

El párrafo 27 de la CINIIF 12 menciona:

“27. De acuerdo con el párrafo 11, la infraestructura sobre la que se concede acceso al operador a fin de que éste provea los servicios no es reconocida como activo fijo del operador (...).”

El párrafo 7 de la CINIIF 12 indica que la infraestructura a que se aplica la interpretación incluye:

- i) La infraestructura que construye o adquiere el operador de un tercero para cumplir con los términos del contrato de servicios; y
- ii) La infraestructura existente que cede el Concedente al operador para que cumpla con los términos del contrato de servicios.

De esta forma, basándonos en lo que establece la CINIIF 12, los bienes que recibe y/o adquiere/construye el Concesionario, es decir, todos los bienes de la red de acceso y los bienes de la red de transporte y que son reversibles no son reconocidos como parte de sus activos fijos. Estos bienes deberían reconocerse en las cuentas del Concedente.

Por lo tanto, los bienes de la red de acceso y los bienes de la red de transporte que construya RA y que son reversibles no serán reconocidos como parte de su activo fijo.

b) El tratamiento de las inversiones efectuadas por el Concesionario

La Compañía se compromete a realizar ciertas inversiones como construir la red de acceso y la red de transporte, que según el contrato se determina en la etapa de instalación; estas inversiones son financiadas al 100% por Fitel.

La CINIIF 12 requiere que un concesionario reconozca ingresos por cada servicio que preste. Los servicios que habitualmente presta un concesionario son los de constructor y de operador. Esto es independiente a que el único flujo de fondos que reciba sea en la etapa de operación. En consecuencia, el concesionario debe reconocer sus ingresos aplicando las normas contables relevantes a la actividad que realiza.

c) **El tratamiento contable de los ingresos y costos que genere el Concesionario en la fase de construcción.**

Debido a que en esta fase el Concesionario actúa como constructor/implementador de una infraestructura para el Estado, esa porción del contrato que genera esta obligación de desempeño se encuadra dentro de lo que la NIC 11 considera como un “contrato de construcción”. Un contrato de construcción está definido como un contrato negociado específicamente para la construcción de un activo o una combinación de activos que son interdependientes o relacionados en términos de su diseño, tecnología y función o por su propósito o uso final.

El Concesionario registra los ingresos y costos incurridos en la fase de construcción aplicando el método de grado de avance de la NIC 11. Existen diferentes métodos para determinar el grado de avance de obra, por ejemplo el método de costos (proporción de costos incurridos respecto de costos totales), la inspección física del avance, o el cumplimiento de hitos. Y es de elección del Concesionario aplicar el método que refleje de forma más apropiada el avance de obra.

Por lo que RA, reconoce el avance de obra de acuerdo al método del costo. Con el siguiente ejemplo se explicara brevemente la dinámica a efectuar.

Imaginemos que los ingresos que se estiman son de S/.5,000,000 y costos por S/.4,500,000. Si la compañía incurre costos de S/50,000 en un período y utiliza el grado de avance en proporción de los costos incurridos versus los totales; el registro contable que se realizaría sería:

----- x -----	Debe	Haber
Costos por construcción	50,000	
Caja y bancos		50,000
<i>Por los costos incurridos</i>		
----- x -----	Debe	Haber
Activo financiero o activo intangible	55,555.56	
Ingresos por construcción		55,555.56
<i>Por el ingreso por grado de avance (50,000/4,500,000*5,000,000)</i>		

En el contexto de un concesionario que construye un activo, la CINIIF 12 provee el siguiente tratamiento contable:

En el párrafo 15 menciona que “Si el operador provee servicio de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o por recibir por parte del operador se reconoce a su valor razonable. La contraprestación puede ser un derecho a:

- (a) Un activo financiero, o
- (b) Un activo intangible.

De acuerdo con la CINIIF 12.párrafo 17, existiría un activo intangible si el concesionario obtiene un “derecho (una licencia) a cargar a los usuarios por la prestación del servicio comprometido”.

Una de las principales características de la presencia de un activo intangible es cuando el concesionario retiene el “riesgo de demanda”, esto es, el concesionario no cuenta con una garantía de recuperar su inversión y está sujeto a que los usuarios del servicio usen la infraestructura que opera.

De otro lado, existe un activo financiero si el concesionario obtiene un “derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero”.

El concesionario tiene un derecho incondicional de recibir efectivo si el concedente le garantiza contractualmente pagarle lo siguiente (CINIIF 12.p16):

- a) Montos específicos o determinables, o
- b) El diferencial, si hubiese, entre los montos recibidos de los usuarios del servicio público y montos específicos o determinables, aun cuando el pago es contingente a que el operador asegure que la infraestructura cumpla condiciones específicas de calidad o rendimiento.

De otro lado, la CINIIF 12 también concluye que si el concedente paga al operador por sus servicios en parte con un activo financiero y en parte con un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se reconozca contablemente por separado. Este tipo de contratos se conocen como contratos bifurcados, en donde el concedente y el operador comparten el riesgo (riesgo de demanda del servicio) de que los flujos de efectivo generados por los usuarios del servicio público no sean suficientes para recuperar la inversión del operador. Así para lograr distribuir el riesgo compartido, normalmente las partes concretan acuerdos según los cuales el concedente paga al operador por sus servicios en parte otorgándole el derecho a cargar a los usuarios del servicio público (activo intangible). El Comité IFRIC (IFRS IC) concluye que en estas circunstancias es necesario dividir la contraprestación del operador entre un componente de activo financiero, que corresponde a cualquier monto de efectivo u otro activo financiero garantizado y un activo intangible por el remanente.

En el caso que el cobro garantizado por el Estado cubra completamente los costos de las inversiones más sus márgenes correspondientes, el Concesionario no asumiría riesgo de demanda (por estar su inversión recuperada) y se estaría en el modelo financiero.

El activo financiero se mide inicialmente al valor razonable [NIC 39.p43], es decir; los ingresos garantizados de la construcción más un margen. El margen debe responder a la actividad que se lleva a cabo.

d) Ingresos y gastos en la fase de operación

El Contrato establece que existen dos tipos diferentes de Servicios; los 1) Servicios Obligatorios para las instituciones abonadas obligatorias, y 2) Servicios Opcionales; los cuales deberán de ser tratados cada tipo por separado.

La CINIIF 12.p13 establece que el concesionario (en el caso que ofrezca varios servicios) debe registrar por separado los ingresos de cada servicio con referencia a sus valores razonables.

Por lo tanto, dado que los servicios ofrecidos por el Concesionario son distintos, cada uno deberá tener un margen distinto y este será evaluado por la Compañía de acuerdo al tipo de servicio brindado. Pero, el análisis específico se dará en el momento del inicio de esta fase, debido a que a la fecha, la compañía no ha llegado a este punto.

1. Servicios Obligatorios:

Los Servicios Obligatorios son imprescindibles para el correcto funcionamiento de la Concesión.

Según la NIC 18.p9, los ingresos son registrados al valor razonable de la consideración recibida.

La Compañía reconocerá una cuenta por cobrar por ese margen, incrementando el valor de sus ingresos. Esa cuenta por cobrar se cobraría con el dinero recibido del Estado.

La diferencia de dinero recibido con la cuenta por cobrar es el margen de operador por el servicio efectuado, no es reconocida como ingreso en dicho momento, sino que es base para evaluar la recuperabilidad de la inversión (tal como se ha indicado en el punto 2 y 3 de este capítulo).

Ejemplo: Asumiendo que los costos en los que el concesionario incurre para brindar el servicio de internet en el año 1, asciende a S/20 con un margen del 10% los asientos contables serían los siguientes:

----- x -----	Debe	Haber
Costo del servicio	20	
Cuenta por pagar / Caja		20
<i>Por los costos del servicio de operación</i>		

----- x -----	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	22	
Ingreso por el servicio		22
Caja	20	
Cuentas por cobrar		20
<i>Por los ingresos del servicio de operación</i>		

2. Servicios Adicionales / Opcionales:

Los Servicios adicionales son todos aquellos que son dispensables para la operatividad de la Concesión. La prestación de estos servicios será aprobada por la Concedente previa opinión del Regulador. Los ingresos obtenidos por este concepto serán de libre disponibilidad del Concesionario.

Estos servicios opcionales deberán reconocerse de acuerdo a la NIC 18, de igual forma que los servicios obligatorios, al valor razonable (costo más un margen establecido). Este margen debería ser diferente de lo de los Servicios Obligatorios, teniendo en cuenta los diferentes requerimientos, riesgos, entre otros, por ejemplo, el servicio de Capacitación.

e) Mantenimiento durante la fase de operación

Según la cláusula del contrato. Existen 3 tipos de mantenimiento preventivo:

- a) Mantenimiento programado
- b) Mantenimiento predictivo
- c) Mantenimiento de oportunidad

Los desembolsos por mantenimiento de oportunidad, deben ser contabilizados como gasto en el momento que son incurridos [CINIIF 12.BC68].

El mantenimiento programado y predictivo debe ser registrado como gasto periódico conforme con el Plan de Mantenimiento. A efectos prácticos, en el caso de que los servicios de mantenimiento se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los gastos se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de realización en cada momento.

f) Costos de financiamiento

En el caso de que el Concesionario, dentro de su esquema financiero, quiera captar fondos de financiamiento externo para la construcción de la infraestructura (como lo establece la cláusula 23.1), los gastos financieros que genera el pasivo financiero se reconoce en resultados en aplicación del método de costo amortizado sobre la deuda. Al respecto, debemos mencionar lo siguiente:

De acuerdo con la NIC 23 los costos de endeudamiento se reconocen en resultados en la medida que no se relacionen con un “activo calificado”, que se define como un activo que demanda un tiempo prolongado para estar listo para su uso. Ejemplos de activos calificados son activos fijos, intangibles o existencias en proceso de construcción. En el caso de que sea de aplicabilidad el modelo bifurcado, los costos de endeudamiento podrían ser capitalizados como parte del activo intangible.

Por el contrario, en el caso de que el Contrato de Concesión originaría un activo financiero que no corresponde a un “activo calificado” que es el caso; por lo tanto, el Concesionario reconocerá los costos de la deuda en sus resultados.

Sin embargo, dado que la empresa se financia con el Estado, no debería haber costos de financiamiento.

Conclusiones

- El contrato de concesión es un mecanismo que tiene el Estado, cuando él directamente no puede desarrollar proyectos de infraestructura, de prestación de servicios o la explotación de bienes de su propiedad; por la dificultad financiera, técnicas, etc. Mediante contrato de concesión el Estado le traslada a una persona ya sea pública o privada, llamada concesionario, la obligación de financiar la construcción, explotación operación administración, etc. de los proyectos; asumiendo el concesionario el éxito empresarial del proyecto.
- Ante los distintos contratos de concesiones que puedan existir, para saber si el tratamiento contable le es aplicable la CINIIF 12, es necesarios poder identificar si dicho contrato calza como un servicio público el cual está regulado y controlado por el concedente. En el caso que estamos revisando, resultó que estos 3 criterios se dan en el contrato de concesión. Por lo tanto partimos el análisis de dicho contrato en base a esta CINIIF 12.
- El concesionario tiene la obligación de revertir a la entidad concedente los bienes otorgados en la concesión; como las obras realizadas y demás elementos materiales afectos al objeto de la concesión (Bienes concedidos u objeto de la concesión, como aquellos que sirvan para su mantenimiento), que permita la continuación del fin del servicio u obra realizada. Esta obligación surge por la terminación del contrato de concesión. La reversión se encuentra necesariamente vinculada con la extinción del contrato por vencimiento del término, pues ella presupone que en ese momento el concesionario habrá amortizado el valor de los bienes destinados a la ejecución del proyecto entregado en concesión. Lo que significa la reversión es el efecto necesario de la extinción normal del contrato de concesión por expiración del plazo.
- Por lo tanto en el caso de RA, la infraestructura construida no deberá de ser reconocida como activo fijo. Ya que el contrato de concesión no otorga el derecho a controlar el uso de la infraestructura pública. El operador solo tiene acceso a operar la infraestructura para proveer un servicio público en nombre del a concedente (Estado)
- Los ingresos se van reconociendo por cada servicio que se ha contratado; en este caso el concesionario actuará como constructor y luego como operador.
- En la fase de construcción, se aplicará la NIC 11 “Contrato de construcción”; tanto para el costo como para los ingresos a través del método de grado de avance.

- El contrato establece 2 tipos de servicios diferentes en la fase de operación unos son los obligatorios y los otros son los opcionales. Para cuando llegue esta fase se deberá de contabilizar de forma separada y se tendrá que identificar un margen distinto para cada servicio que deberá ser evaluado por la empresa.
- El mantenimiento que se tiene acordado realizar según el contrato deberá de ser reconocido como gasto
- En el caso que la una empresa se financie con el Estado, no debería de haber costos de financiamiento.

Bibliografía

Deloitte. (2011). *IFRIC 12 Service concession arrangements – A pocket practical guide*. Disponible en: <http://www.iasplus.com/interps/ifric012.htm>

International Accounting Standards Committee Foundation (2009). *NIIF Pronunciamientos oficiales emitidos a 1 de enero de 2009*. Reino Unido.

Rodrigo Cabot, Lucía Lorenzo, Lucía Silveira. (2012). *IFRIC 12- Acuerdos de Concesión de Servicios y su aplicación en Uruguay*. Universidad de la República, Uruguay.

Sarria, Eustorgio. (1962). "Derecho administrativo". Editorial TEMIS. Bogotá D.C

Sitios Web

- www.pwcinform.com
- www.iasplus.com

Normas Internacionales de Información Financiera

- Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros.
- NIC 11 Contratos de construcción.
- NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias.
- NIC 20 Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales.
- NIC 38 Activos intangibles.
- NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
- CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento.
- SIC-29 Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar.
- IFRIC 12 Acuerdos de Concesión de Servicios.