Documentos publicados para acompañar a la

Interpretación CINIIF 12

Acuerdos de Concesión de Servicios

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2009.

El texto normativo de la CINIIF 12 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2008. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

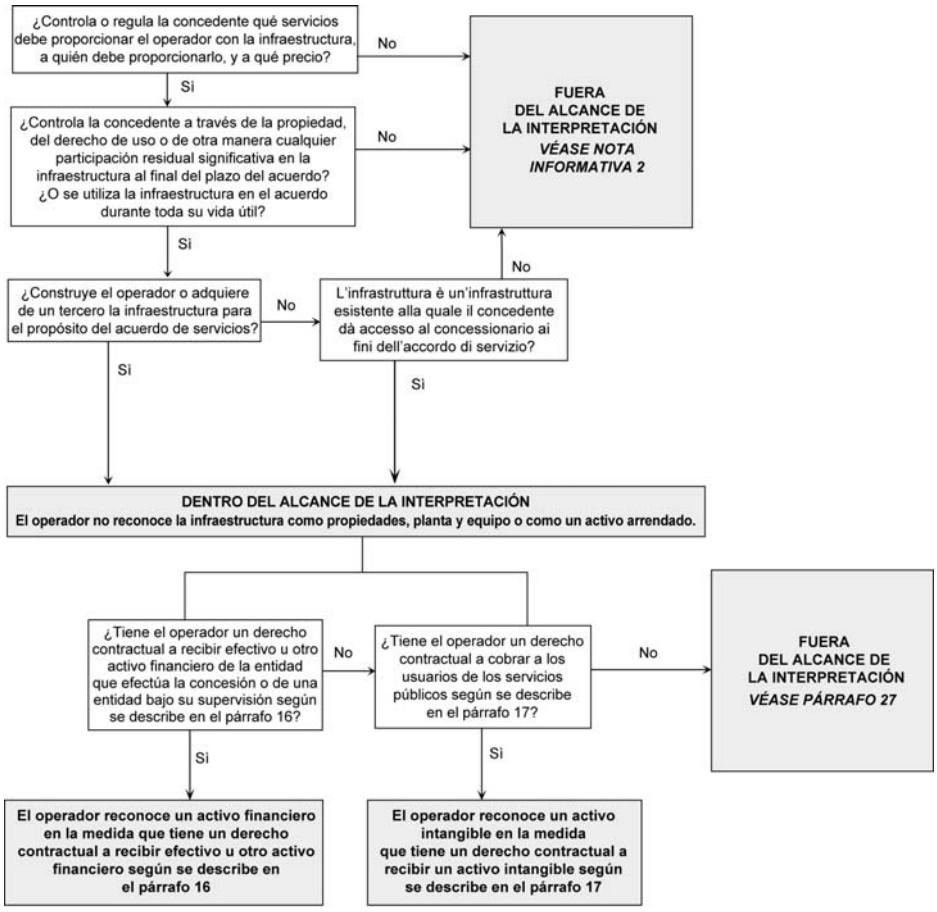
	página
NOTAS DE INFORMACIÓN	
1 Marco contable para acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados	**B1526**
2 Referencias a las NIIF que se aplican a ejemplos típicos de acuerdos de entidades públicas con operadores privados	**B1527**
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	**B1528**
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	**B1540**

Nota de información 1

Marco contable para acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados

Esta nota acompaña, pero no forma parte de la CINIIF 12.

El siguiente diagrama resume la contabilización de acuerdos de servicios establecida por la CINIIF 12.



 © IASCF

Nota de información 2

Referencias a las NIIF que se aplican a ejemplos típicos de acuerdos de entidades públicas con operadores privados

Esta nota acompaña, pero no forma parte de la CINIIF 12.

La tabla muestra los ejemplos típicos de acuerdos para la participación del sector privado en el suministro de servicios del sector público y proporciona referencias a las NIIF que se aplican a esos acuerdos. La lista de tipos de acuerdos no es exhaustiva. El propósito de la tabla es destacar la similitud de contenidos de los acuerdos. El CINIIF no intenta transmitir la impresión de que existen diferencias claras entre los requerimientos de contabilización de acuerdos de entidades públicas con operadores privados.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el Operador arrienda el activo de la concedente)	Contrato de servicios y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas)	Rehabilitar -operar- transferir	Construir -operar- transferir	Construir -poseer- operar	100% Desinversión/ Privatización/ Sociedad por acciones
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	

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 12, pero no son parte de la misma.

Ejemplo 1: La concedente proporciona al operador un activo financiero

Términos del acuerdo

EI1 Los términos del acuerdo requieren que un operador construya una carretera—finalizando la construcción dentro de dos años—y la mantenga y opere de acuerdo con un estándar especificado durante ocho años (es decir, años 3 a 10). Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera al final del año 8—la actividad de nueva pavimentación genera ingresos de actividades ordinarias. Al final del año 10, el acuerdo finalizará. El operador estima que el costo en que incurrirá para cumplir sus obligaciones será:

Tabla 1.1 *Costos del contrato*

	Año	u.m.[(a)]
Servicios de construcción	1	500
	2	500
Servicios de operación (por año)	3 a 10	10
Nueva pavimentación de la carretera	8	100

(a) en este ejemplo, los importes monetarios están expresados en "unidades monetarias" (u.m.)

EI2 Los términos del acuerdo requieren que la concedente pague al operador 200 unidades monetarias (200 u.m.) por año en los años 3 a 10 para hacer que la carretera esté disponible para el público.

EI3 Para el propósito de este ejemplo, se supone que todos los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

Ingresos de actividades ordinarias del contrato

EI4 El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción* y la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias.* Los costos de cada actividad—construcción, operación y nueva pavimentación—se reconocen como gastos por referencia a la etapa de finalización de esa actividad. Los ingresos de actividades ordinarias del contrato—el valor razonable del importe adeudado por la concedente por la actividad llevada a cabo—se reconocen al mismo tiempo. Según los términos del acuerdo, el operador está obligado a pavimentar de nuevo la carretera al final del año 8. En el año 8, la concedente reembolsará al operador la nueva pavimentación de la carretera. La obligación de pavimentar de nuevo la carretera se mide por cero en el estado de situación financiera y el ingreso de actividades ordinarias y gasto no se reconocen en resultados del periodo hasta que el trabajo de nueva pavimentación se ejecute.

 © IASCF

EI5 La contraprestación total (200 u.m. en cada uno de los años 3 a 8) refleja los valores razonables para cada uno de los servicios, que son:

Tabla 1.2 *Valores razonables de la contraprestación recibida o por recibir*

	Valor razonable		
Servicios de construcción	Costo previsto	+	5%
Servicios de operación	” ”	+	20%
Nueva pavimentación de la carretera	” ”	+	10%
Tasa de interés efectiva	6,18% por año		

EI6 En el año 1, por ejemplo, costos de construcción de 500 u.m., ingresos de actividades ordinarias de construcción de 525 u.m. (el costo más un 5 por ciento), y por ello la ganancia de construcción de 25 u.m. se reconoce en el resultado del periodo.

Activo financiero

EI7 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que la entidad mida los importes adeudados por la concedente al costo amortizado, a menos que la entidad designe esos importes como medidos al valor razonable con cambios en resultados. Si la partida por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe calculado utilizando el método de la tasa de interés efectivo menos los reembolsos.

EI8 Si los flujos de efectivo y los valores razonables son los mismos que los previstos, la tasa de interés efectiva es 6,18 por ciento por año y la partida por cobrar reconocida al final de los años 1 a 3 será:

Tabla 1.3 *Medición de la partida por cobrar*

	u.m.
Importe adeudado por la construcción en el año 1	525
Partida por cobrar al final del año 1[(a)]	**525**
Interés efectivo en el año 2 sobre la partida por cobrar al final del año 1 (6,18% × 525 u.m.)	32
Importe adeudado por la construcción en el año 2	525
Partida por cobrar al final del año 2	**1,082**
Interés efectivo en el año 3 sobre la partida por cobrar al final del año 2 (6,18% × 1.082 u.m.)	67
Importe adeudado por la construcción en el año 3 (10 u.m. x (1 + 20%))	12
Cobros en el año 3	(200)
Partida por cobrar al final del año 3	**961**

(a) En el año 1 no surge interés efectivo, porque se supone que los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

Representación de los flujos de efectivo, estado del resultado integral y estado de situación financiera

EI9 Para el propósito de este ejemplo, se supone que el operador financia el acuerdo enteramente con deuda y ganancias acumuladas. Paga interés al 6,7 por ciento por año sobre la deuda pendiente. Si los flujos de efectivo y valores razonables son los mismos que los previstos, los flujos de efectivo, estado del resultado integral y estado de situación financiera del operador a lo largo de la duración del acuerdo serán:

Tabla 1,4 *Flujos de efectivo* *(unidades monetarias)*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cobros	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Costos del contrato[(a)]	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Costos por préstamos[(b)]	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Entrada/ (salida) neta	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(a) Tabla 1.1

(b) Deuda a comienzos de año (tabla 1.6) x 6,7%

Tabla 1,5 *Estado del resultado integral* *(unidades monetarias)*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingresos de Actividades Ordinarias	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1.256
Costos del contrato	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Ingresos financieros[(a)]	-	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Costos por préstamos[(b)]	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Ganancia neta	25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78

(a) Importe adeudado por la concedente a comienzo de año (tabla 1.6) × 6,18%

(b) Efectivo/(deuda) (tabla) 1,6 × 6,7%

Tabla 1,6 *Estado de situación financiera* *(unidades monetarias)*

Final del año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Importe adeudado por la concedente[(a)]	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	-
Efectivo/ (deuda)[(b)]	(500)	(1.034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Activos netos	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

(a) Importe adeudado por la concedente a comienzo de año, más ingresos de actividades ordinarias e ingresos financieros obtenidos en el año (tabla 1.5), menos los cobros en el año (tabla 1.4).

(b) Deuda a comienzos del año más el flujo de efectivo en el año (tabla 1.4).

 © IASCF

EI10 Este ejemplo trata solo uno de los muchos tipos posibles de acuerdos. Su propósito es ilustrar el tratamiento contable de algunas características que comúnmente se encuentran en la práctica. Para hacer el ejemplo tan claro como sea posible, se ha supuesto que el periodo del acuerdo es solo de diez años y que los cobros anuales del operador son constantes durante ese periodo. En la práctica, los periodos del acuerdo pueden ser mucho más largos y los ingresos de actividades ordinarias anuales pueden incrementarse con el tiempo. En dichas circunstancias, los cambios en la ganancia neta de un año a otro podrían ser mayores.

Ejemplo 2: La concedente proporciona al operador un activo intangible (una licencia para cobrar a los usuarios)

Términos del acuerdo

EI11 Los términos de un acuerdo de servicios requieren que un operador construya una carretera—finalizando la construcción dentro de dos años—y la mantenga y opere de acuerdo con un estándar especificado durante ocho años (es decir, años 3 a 10). Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera, cuando el pavimento original se haya deteriorado por debajo una condición especificada. El operador estima que tendrá que llevar a cabo la nueva pavimentación al final del año 8. Al final del año 10, el acuerdo de servicios finalizará. El operador estima que el costo en que incurrirá para cumplir sus obligaciones será:

Tabla 2,1 *Costos del contrato*

	Año	u.m.[(a)]
Servicios de construcción	1	500
	2	500
Servicios de operación (por año)	3 a 10	10
Nueva pavimentación de la carretera	8	100

(a) en este ejemplo, los importes monetarios están expresados en “unidades monetarias” (u.m.)

EI12 Los términos del acuerdo permiten que el operador cobre peajes a los conductores que utilicen la carretera. El operador prevé que el número de vehículos permanecerá constante a lo largo de la duración del contrato y que recibirá peajes de 200 unidades monetarias (200 u.m.) en cada uno de los años 3 a 10.

EI13 Para el propósito de este ejemplo, se supone que todos los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

Activo intangible

EI14 El operador suministra servicios de construcción a la concedente a cambio de un activo intangible, es decir, un derecho a cobrar peajes a los usuarios de la carretera en los años 3 a 10. De acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*, el operador reconoce el activo intangible al costo, es decir, el valor razonable de la contraprestación transferida para adquirir el activo, que es el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por los servicios de construcción entregados.

EI15 Durante la fase de construcción del acuerdo, el activo del operador (que representa el derecho que ha obtenido a ser pagado por proporcionar servicios de construcción) se clasifica como un activo intangible (licencia para cobrar a los usuarios de la infraestructura). El operador estima que el valor razonable de su contraprestación recibida sea igual a los costos de construcción previstos más un margen del 5 por

ciento. También se supone que de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos* el operador capitaliza los costos por préstamos, estimados al 6,7 por ciento, durante la fase de construcción del acuerdo.

Tabla 2.2 *Medición inicial del activo intangible*

	u.m.
Servicios de construcción en el año 1 (500 u.m. × (1 + 5%))	525
Capitalización de los costos por préstamos (tabla 2.4)	34
Servicios de construcción en el año 2 (500 u.m. × (1 + 5%))	525
Activo intangible al final del año 2	1.084

EI16 De acuerdo con la NIC 38, el activo intangible se amortiza a lo largo del periodo en que se espera que esté disponible para el uso por el operador, es decir, años 3 a 10. El importe del activo intangible que se debe amortizar (1.084 u.m.) se distribuye utilizando un método de amortización lineal. El cargo por amortización anual es, por ello, 1.084 u.m. dividido por 8 años, es decir, 135 u.m. por año.

Costos e ingresos de actividades ordinarias de construcción

EI17 El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, es decir, por referencia a la etapa de finalización de la construcción. Mide los ingresos de actividades ordinarias del contrato por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Así, en cada uno de los años 1 y 2 reconoce en resultados del periodo los costos de construcción de 500 u.m., los ingresos de actividades ordinarias de construcción de 525 u.m. (el costo más el 5 por ciento) y, por tanto, la ganancia de construcción de 25 u.m.

Ingresos de actividades ordinarias de peaje

EI18 Los usuarios de la carretera pagan por los servicios públicos al mismo tiempo que los reciben, es decir, cuando utilizan la carretera. Por ello, el operador reconoce ingresos de actividades ordinarias de peaje cuando cobra los peajes.

Obligaciones de nueva pavimentación

EI19 La obligación de nueva pavimentación del operador surge como consecuencia del uso de la carretera durante la fase de operación. Se reconoce y mide de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, es decir, por la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación actual al final del periodo sobre el que se informa.

EI20 Para el propósito de este ejemplo, se supone que los términos de la obligación contractual del operador son tales que la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación en cualquier fecha es proporcional al número de vehículos que han utilizado la carretera hasta esa fecha y se incrementa en 17 u.m. (descontado a un valor actual) cada año. El operador descuenta la provisión a su valor actual de acuerdo con la NIC 37. El cargo reconocido cada periodo en resultados es:

 © IASCF

Tabla 2.3 *Obligación de nueva pavimentación* *(unidades monetarias)*

Año	3	4	5	6	7	8	Total
Obligación que surge en el año (17 u.m. descontadas al 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Incremento en la provisión de los años anteriores que surge del paso del tiempo	0	1	1	2	4	5	13
Gasto total reconocido en los resultados	12	14	15	17	20	22	100

Representación de los flujos de efectivo, estado del resultado integral y estado de situación financiera

EI21 Para los propósitos de este ejemplo, se supone que el operador financia el acuerdo totalmente con deuda y ganancias acumuladas. Paga interés al 6,7 por ciento por año sobre la deuda pendiente. Si los flujos de efectivo y valores razonables son los mismos que los previstos, los flujos de efectivo, estado del resultado integral y estado de situación financiera del operador a lo largo de la duración del acuerdo serán:

Tabla 2.4 *Flujos de efectivo* *(unidades monetarias)*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cobros	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Costos del contrato[(a)]	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Costos por préstamos[(b)]	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Entrada/ (salida) neta	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(a) Tabla 2.1

(b) Deuda a comienzos de año (tabla 2.6) x 6,7%

Tabla 2.5 *Estado del resultado integral* *(unidades monetarias)*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingresos de Actividades Ordinarias	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2.650
Amortización	-	-	(135)	(135)	(136)	(136)	(136)	(136)	(135)	(135)	(1.084)
Gastos de nueva pavimentación	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
Otros costos del contrato	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1.080)
Costos por Préstamos[(a)(b)]	-	-	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(308)
Ganancia neta	25	25	(26)	(20)	(14)	(6)	1	9	36	48	78

(a) Los costos por préstamos se capitalizan durante la fase de construcción.

(b) Tabla 2.4

Tabla 2.6 *Estado de situación financiera* *(unidades monetarias)*

Final del año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo intangible	525	1.084	949	814	678	542	406	270	135	-
Efectivo/ (deuda)[(a)]	(500)	(1034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Obligación de nueva pavimentación	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
Activos netos	25	50	24	4	(10)	(16)	(15)	(6)	30	78

(a) Deuda a comienzos del año más el flujo de efectivo en el año (tabla 2.4).

EI22 Este ejemplo trata solo uno de los muchos tipos posibles de acuerdos. Su propósito es ilustrar el tratamiento contable de algunas características que comúnmente se encuentran en la práctica. Para hacer el ejemplo tan claro como sea posible, se ha supuesto que el periodo del acuerdo es solo de diez años y que los cobros anuales del operador son constantes durante ese periodo. En la práctica, los periodos del acuerdo pueden ser mucho más largos y los ingresos de actividades ordinarias anuales pueden incrementarse con el tiempo. En dichas circunstancias, los cambios en la ganancia neta de un año a otro podrían ser mayores.

Ejemplo 3: La concedente proporciona al operador un activo financiero y un activo intangible

Términos del acuerdo

EI23 Los términos de un acuerdo de servicios requieren que un operador construya una carretera—finalizando la construcción dentro de dos años—y opere la carretera y la mantenga de acuerdo con un estándar especificado durante ocho años (es decir, años 3 a 10). Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera, cuando el pavimento original se haya deteriorado por debajo una

 © IASCF

condición especificada. El operador estima que tendrá que llevar a cabo la nueva pavimentación al final del año 8. Al final del año 10, el acuerdo finalizará. El operador estima que el costo en que incurrirá para cumplir sus obligaciones será:

Tabla 3,1 *Costos del contrato*

	Año	u.m.[(a)]
Servicios de construcción	1	500
	2	500
Servicios de operación (por año)	3 a 10	10
Nueva pavimentación de la carretera	8	100

(a) en este ejemplo, los importes monetarios están expresados en "unidades monetarias" (u.m.)

EI24 El operador estima que la contraprestación con respecto a los servicios de construcción será el costo más un 5 por ciento.

EI25 Los términos del acuerdo permiten que el operador cobre peajes a los conductores que utilicen la carretera. Además, la concedente garantiza al operador un importe mínimo de 700 u.m. y el interés a una tasa especificada del 6,18 por ciento para reflejar el calendario de cobros. El operador prevé que el número de vehículos permanecerá constante a lo largo de la duración del contrato y que recibirá peajes de 200 u.m. en cada uno de los años 3 a 10.

EI26 Para el propósito de este ejemplo, se supone que todos los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

División del acuerdo

EI27 El derecho contractual a recibir efectivo de la concedente por los servicios y el derecho a cobrar a los usuarios por los servicios públicos deben considerarse como dos activos separados según las NIIF. Por ello, en este acuerdo es necesario dividir la contraprestación del operador en dos componentes: un componente de activo financiero basado en el importe garantizado y un activo intangible por el resto.

Tabla 3.2 *División de la contraprestación del operador*

Año	Total	Activo financiero	Activo intangible
Servicios de construcción en el año 1 (500 u.m. × (1 + 5%))	525	350	175
Servicios de construcción en el año 2 (500 u.m. × (1 + 5%))	525	350	175
Servicios de construcción totales	1,050	700	350
	100%	67%[(a)]	*33%*
Ingresos financieros, a una tasa de interés especificada del 6,18% sobre la partida por cobrar (véase tabla 3.3)	22	22	-
Costos por préstamos (interés pagado en los años 1 y 2 × 33%) (véase tabla 3.7)	11	-	11
Valor razonable total de la contraprestación del operador	1,083	722	361

(a) Importe garantizado por la concedente como una proporción de los servicios de construcción.

Activo financiero

EI28 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que una entidad mida el importe adeudado por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de la misma a cambio de los servicios de construcción al costo amortizado. Si la partida por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe menos los reembolsos.

EI29 Según esta premisa, la partida por cobrar reconocida a finales de los años 2 y 3 será:

Tabla 3,3 *Medición de la partida por cobrar*

	u.m.
Servicios de construcción en el año 1 asignados al activo financiero	350
Partida por cobrar al final del año 1	350
Servicios de construcción en el año 2 asignados al activo financiero	350
Interés en el año 2 sobre la partida por cobrar al final del año 1 (6,18% × 350 u.m.)	22
Partida por cobrar al final del año 2	722
Interés en el año 3 sobre la partida por cobrar al final del año 2 (6,18% × 722 u.m.)	45
Cobros en el año 3 (véase tabla 3.5)	(117)
Partida por cobrar al final del año 3	650

Activo intangible

EI30 De acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*, el operador reconoce el activo intangible al costo, es decir, el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

EI31 Durante la fase de construcción del acuerdo el activo del operador (que representa el derecho que ha obtenido a ser pagado por proporcionar servicios de construcción) se clasifica como un derecho a recibir una licencia para cobrar a los usuarios de la infraestructura. El operador estima que el valor razonable de su contraprestación recibida sea igual a los costos de construcción previstos más el 5 por ciento. También se supone que de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos* el operador capitaliza los costos por préstamos, estimados al 6,7 por ciento, durante la fase de construcción del acuerdo.

Tabla 3,4 *Medición inicial del activo intangible*

	u.m.
Servicios de construcción en el año 1 (500 u.m. × (1 + 5%) x 33%)	175
Costos por préstamos (interés pagado en los años 1 y 2 × 33%) (véase tabla 3.7)	11
Servicios de construcción en el año 2 (500 u.m. × (1 + 5%) x 33%)	175
Activo intangible al final del año 2	361

 © IASCF

EI32 De acuerdo con la NIC 38, el activo intangible se amortiza a lo largo del periodo en que se espera que esté disponible para el uso por el operador, es decir, años 3 a 10. El importe del activo intangible que se debe amortizar (361 u.m. que incluyen los costos por préstamos) se distribuye utilizando un método lineal. El cargo de amortización anual es, por ello, 361 u.m. dividido por 8 años, es decir, 45 u.m. por año.

Ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato

EI33 El operador proporciona los servicios de construcción a la concedente a cambio de un activo financiero y un activo intangible. Según el modelo del activo financiero y el modelo del activo intangible, el operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, es decir, por referencia a la etapa de finalización de la construcción. Mide los ingresos de actividades ordinarias del contrato al valor razonable de la contraprestación por recibir. Así, en cada uno de los años 1 y 2 reconoce en resultados del periodo los costos de construcción de 500 u.m. y los ingresos de actividades ordinarias de construcción de 525 u.m. (el costo más el 5 por ciento).

Ingresos de actividades ordinarias de peaje

EI34 Los usuarios de la carretera pagan por los servicios públicos al mismo tiempo que los reciben, es decir, cuando utilizan la carretera. Según los términos de este acuerdo, los flujos de efectivo se reparten proporcionalmente entre el activo financiero y el activo intangible, de forma que el operador distribuye los cobros de los peajes entre el reembolso del activo financiero y los ingresos de actividades ordinarias obtenidos del activo intangible.

Tabla 3.5 *Distribución de los cobros por peaje*

Año	u.m.
Cobro garantizado de la concedente	700
Ingresos financieros (véase tabla 3.8)	237
Total	937
Efectivo asignado a la realización del activo financiero por año (937 u.m. / 8 años)	**117**
Cobros atribuibles al activo intangible (200 u.m. x 8 años – 937 u.m.)	663
Cobro anual procedente del activo intangible (663 u.m. / 8 años)	**83**

Obligaciones de nueva pavimentación

EI35 La obligación de nueva pavimentación del operador surge como consecuencia del uso de la carretera durante la fase de operación. Se reconoce y mide de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, es decir, por la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación actual al final del periodo sobre el que se informa.

EI36 Para el propósito de este ejemplo, se supone que los términos de la obligación contractual del operador son tales que la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación en cualquier fecha es proporcional al número de vehículos que han usado la carretera hasta esa fecha y se incrementa en 17 u.m. cada año. El operador descuenta la provisión a su valor actual de acuerdo con la NIC 37. El cargo reconocido cada periodo en resultados es:

Tabla 3,6 *Obligación de nueva pavimentación* *(unidades monetarias)*

Año	3	4	5	6	7	8	Total
Obligación que surge en el año (17 u.m. descontadas al 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Incremento en la provisión de los años anteriores que surge del paso del tiempo	0	1	1	2	4	5	13
Gasto total reconocido en los resultados	12	14	15	17	20	22	100

Representación de los flujos de efectivo, estado del resultado integral y estado de situación financiera

EI37 Para los propósitos de este ejemplo, se supone que el operador financia el acuerdo totalmente con deuda y ganancias acumuladas. Paga interés al 6,7 por ciento por año sobre la deuda pendiente. Si los flujos de efectivo y valores razonables son los mismos que los previstos, los flujos de efectivo, estado del resultado integral y estado de situación financiera del operador a lo largo de la duración del acuerdo serán:

Tabla 3,7 *Flujos de efectivo* *(unidades monetarias)*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cobros	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Costos del contrato[(a)]	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Costos por préstamos[(b)]	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Entrada/ (salida) neta	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(a) Tabla 3.1

(b) Deuda a comienzos de año (tabla 3.9) x 6,7%

 © IASCF

Tabla 3,8 *Estado del resultado integral* *(unidades monetarias)*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingresos de actividades ordinarias de construcción	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1.050
Ingresos de actividades ordinarias del activo intangible	-	-	83	83	83	83	83	83	83	83	663
Ingresos financieros[(a)]	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
Amortización	-	-	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(46)	(361)
Gastos de nueva pavimentación	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
Costos de construcción	(500)	(500)									(1.000)
Otros costos del contrato[(b)]			(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(80)
Costos de préstamos (tabla 3.7)[(c)]	-	(23)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(331)
Ganancia neta	25	24	(8)	(7)	(5)	(2)	0	2	22	27	78

(a) Intereses sobre la partida por cobrar

(b) Tabla 3.1

(c) En el año 2, los costos por préstamos se expresan netos del importe capitalizado en el intangible (véase tabla 3.4).

Tabla 3,9 *Estado de situación financiera* *(unidades monetarias)*

Final del año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Cuenta por cobrar	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
Activo intangible	175	361	316	271	226	181	136	91	46	-
Efectivo/ (deuda)[(a)]	(500)	(1.034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Obligación de nueva pavimentación	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
Activos netos	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

(a) Deuda a comienzos del año más el flujo de efectivo en el año (tabla 3.7).

EI38 Este ejemplo trata solo uno de los muchos tipos posibles de acuerdos. Su propósito es ilustrar el tratamiento contable de algunas características que comúnmente se encuentran en la práctica. Para hacer el ejemplo tan claro como sea posible, se ha supuesto que el periodo del acuerdo es solo de diez años y que los cobros anuales del operador son constantes durante ese periodo. En la práctica, los periodos del acuerdo pueden ser mucho más largos y los ingresos de actividades ordinarias anuales pueden incrementarse con el tiempo. En dichas circunstancias, los cambios en la ganancia neta de un año a otro podrían ser mayores.

Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 12, pero no forman parte de la misma.

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del CINIIF para alcanzar el acuerdo. Cada uno de los miembros individuales del CINIIF dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes (párrafos 1 a 3)

FC2 La SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar* (anteriormente *Informaciones a Revelar—Acuerdos de Concesión de Servicios*) contiene los requerimientos de informaciones a revelar con respecto a acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados, pero no especifica cómo deben contabilizarse.

FC3 Había una preocupación general sobre la falta de tales guías. En particular, los operadores deseaban saber cómo contabilizar la infraestructura que habían construido o adquirido con el propósito de un acuerdo de concesión de servicios públicos a un operador privado, o a la que le daban acceso con el propósito de suministrar el servicio público. También querían saber cómo contabilizar otros derechos y obligaciones que surgen de esos tipos de acuerdos.

FC4 En respuesta a esta preocupación, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad solicitó a un grupo de trabajo que comprendía representantes de los organismos emisores de normas de Australia, Francia, España y el Reino Unido (cuatro de los países que habían expresado tal preocupación), que llevara a cabo una investigación inicial sobre el tema. El grupo de trabajo recomendó que el CINIIF debiera buscar la aclaración de la manera en que debían aplicarse ciertos aspectos de las normas contables existentes.

FC5 En marzo de 2005 el CINIIF emitió para comentario público tres proyectos de Interpretaciones. Proyecto 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios—Determinación del Modelo Contable*, Proyecto 13 *Acuerdos de Concesión de Servicios—El Modelo de Activo Financiero* y Proyecto 14 *Acuerdos de Concesión de Servicios—El Modelo de Activo Intangible*. En respuesta a las propuestas, se recibieron 77 cartas de comentarios. Además, para comprender mejor los problemas prácticos que habrían surgido sobre la implementación de las Interpretaciones propuestas, el personal del IASB se reunió con varias partes interesadas, incluyendo elaboradores, auditores y reguladores.

FC6 La mayoría de quienes respondieron a los Proyectos 12 y 14 respaldó la propuesta del CINIIF de desarrollar una Interpretación. Sin embargo, casi todos ellos expresaron su preocupación por aspectos fundamentales de las propuestas, algunos instando a que el proyecto se trasladase al Consejo para desarrollar una norma completa.

FC7 En su nueva deliberación de las propuestas, el CINIIF reconoció que el proyecto era un gran tarea, pero concluyó que debía continuar con su trabajo porque, dado el alcance limitado del proyecto, en ese momento era una opción mejor que la del tratamiento del tema por el Consejo de forma oportuna.

 © IASCF

Terminología

FC8 La SIC-29 utilizaba los términos ”Suministrador de la concesión” y ”Operador de la concesión” para describir, respectivamente, a la concedente y al operador del acuerdo de servicio. Algunos de quienes respondieron y algunos miembros del CINIIF, encontraron esos términos confusamente similares. El CINIIF decidió adoptar los términos “concedente” y “operador”, y modificó la SIC-29 en consecuencia.

Alcance (párrafos 4 a 9)

FC9 En el CINIIF se destacó que los acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados tienen diversas formas. La implicación continuada de la concedente y del operador sobre el término del acuerdo, junto con una fuerte inversión inicial, originó preguntas sobre qué activos y pasivos deben ser reconocidos por el operador.

FC10 El grupo de trabajo recomendó que el alcance del proyecto del CINIIF debiera restringirse a acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado.

FC11 Al desarrollar las propuestas, el CINIIF decidió abordar solo acuerdos en los que la concedente (a) controlaba o regulaba los servicios proporcionados por el operador, y (b) controlaba cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo. También decidió especificar solo el tratamiento contable de infraestructuras que el operador construía o adquiría de un tercero, o a la que se le había dado acceso por la concedente, a los fines del acuerdo. El CINIIF concluyó que era probable que estas condiciones se cumplieran en la mayoría de los acuerdos de entidades públicas con operadores privados para los que iban destinadas las guías.

FC12 Quienes respondieron a los proyectos de Interpretaciones argumentaron que las propuestas ignoraban muchos acuerdos que se encontraban en la práctica, cuando la infraestructura era arrendada al operador o, por el contrario, cuando era mantenida como propiedades, planta y equipo del operador antes del comienzo del acuerdo de servicio.

FC13 Al considerar estos comentarios, el CINIIF decidió que el alcance del proyecto no debía ampliarse porque ya incluía los acuerdos más necesitados de guías interpretativas y porque la ampliación habría retrasado la Interpretación significativamente. El alcance del proyecto se consideró ampliamente durante la fase inicial, según se indica anteriormente. El CINIIF confirmó su punto de vista de que la Interpretación propuesta debe abordar los problemas enunciados en el párrafo 10. No obstante, al deliberar nuevamente, el CINIIF consideró la variedad de acuerdos habituales de participación del sector privado en la provisión de servicios públicos, incluyendo algunos que estaban fuera del alcance de la Interpretación propuesta. El CINIIF decidió que la Interpretación podía proporcionar referencias a normas relevantes que se apliquen a acuerdos fuera del alcance de la Interpretación, sin proporcionar guías sobre su aplicación. Si la experiencia mostraba que tales guías eran necesarias, podía iniciarse un proyecto separado en una fecha posterior. La Nota de Información 2 contiene una tabla de referencias a normas relevantes para los tipos de acuerdos considerados por el CINIIF.

Acuerdos de entidades privadas con operadores privados

FC14 Entre quienes respondieron al proyecto de Interpretaciones, algunos sugirieron que el alcance de la Interpretación propuesta debía ampliarse para incluir los acuerdos de entidades privadas con operadores privados. En el CINIIF se destacó que no era el propósito fundamental del proyecto abordar la contabilización de tales acuerdos, porque se había pedido al CINIIF que proporcionase guías para acuerdos de entidades públicas con operadores privados que cumpliesen los requerimientos recogidos en el

párrafo 5 y tuvieran las características descritas en el párrafo 3. En el CINIIF se destacó que la aplicación por analogía sería apropiada según la jerarquía recogida en los párrafos 7 a 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

Contabilidad de la concedente

FC15 La Interpretación no especifica la contabilización por la concedente, porque el objetivo y la prioridad del CINIIF era el establecimiento de guías para los operadores. Algunos de quienes respondieron pidieron que el CINIIF estableciese guías para la contabilidad de las concedentes. El CINIIF debatió estos comentarios pero reafirmó su punto de vista. Observó que en muchos casos la concedente es un organismo gubernamental, y que las NIIF no están diseñadas para aplicarse a actividades sin ánimo de lucro en el sector privado, sector público o gobierno, aunque las entidades con tales actividades pueden encontrarlas adecuadas (véase *Prólogo a las NIIF* párrafo 9).

Activos existentes del operador

FC16 La Interpretación no especifica el tratamiento de los activos existentes del operador porque el CINIIF decidió que no era necesario abordar los requerimientos de las normas existentes sobre baja en cuentas.

FC17 Entre quienes respondieron, algunos pidieron al CINIIF que proporcionase guías sobre la contabilización de activos existentes del operador, indicando que la exclusión del alcance crearía incertidumbre sobre el tratamiento de esos activos.

FC18 En sus nuevas deliberaciones en el CINIIF se destacó que un objetivo de la Interpretación era abordar si el operador debe reconocer como propiedades, planta y equipo propios la infraestructura que construye o a la que se le da acceso. El problema contable a ser tratado para los activos existentes del operador es sobre la baja en cuentas, que ya es abordado en las NIIF (NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*). En función de los comentarios recibidos de quienes respondieron, el CINIIF decidió aclarar que ciertos acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados pueden otorgar a la concedente un derecho a utilizar activos existentes del operador, en cuyo caso el operador aplicaría los requerimientos de baja en cuentas de las NIIF para determinar si debe dar de baja en cuentas sus activos existentes.

El criterio de la participación residual significativa

FC19 El párrafo 5(b) del Proyecto de Interpretación 12 proponía que para un acuerdo de servicios que estuviese dentro de su alcance, la participación residual en la infraestructura entregada a la concedente al final del acuerdo debe ser significativa. Quienes respondieron argumentaron, y el CINIIF estuvo de acuerdo, en que el criterio de la participación residual significativa limitaría la utilidad de las guías porque un acuerdo de servicios para la totalidad de la vida física de la infraestructura quedaría excluido del alcance de las guías. Este resultado no era la intención del CINIIF. En su nueva deliberación de las propuestas, el CINIIF decidió que no mantendría la propuesta de que la participación residual en la infraestructura entregada a la concedente al final del acuerdo deba ser significativa. Como consecuencia, la infraestructura de “vida entera” (es decir, la infraestructura que es utilizada en un acuerdo de servicios de entidades públicas con operadores privados durante la totalidad de su vida útil) está dentro del alcance de la Interpretación.

 © IASCF

Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura (párrafo 11)

FC20 El CINIIF consideró la naturaleza de los derechos otorgados al operador en un acuerdo de concesión de servicios. Primero examinó si la infraestructura utilizada para suministrar servicios públicos podía clasificarse como propiedades, planta y equipo del operador según la NIC 16. Partió del principio por el que la infraestructura utilizada para prestar servicios públicos debe ser reconocida como propiedades, planta y equipo por la parte cuyo uso controla. Este principio determina qué parte debería reconocer las propiedades, planta y equipo como propios. La referencia al control procede del *Marco Conceptual*.

(a) un activo se define en el *Marco Conceptual* como "un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos".

(b) en el *Marco Conceptual* se destaca que muchos activos están asociados con derechos legales, incluyendo el de propiedad. Continúa aclarando que el derecho de propiedad no es esencial.

(c) los derechos son normalmente disociados. Por ejemplo, pueden dividirse proporcionalmente (partes indivisibles de terreno) o por flujos de efectivo especificados (principal e interés de un bono) o a lo largo del tiempo (un arrendamiento).

FC21 El CINIIF concluyó que el tratamiento de la infraestructura que el operador construye o adquiere o a la que la concedente le da acceso a efectos del acuerdo de servicios debe determinarse analizando si es controlada por la concedente en la forma descrita en el párrafo 5. Si lo es (como será el caso de todos los acuerdos dentro del alcance de la Interpretación), entonces, independientemente de qué parte tiene la titularidad legal de ella durante el acuerdo, la infraestructura no debe ser reconocida como propiedades, planta y equipo del operador, porque éste no controla el uso de la infraestructura de servicio público.

FC22 Para alcanzar esta conclusión, en el CINIIF se destacó que es el control del derecho a utilizar un activo lo que determina el reconocimiento según la NIC 16 y la creación de un arrendamiento según la NIC 17 *Arrendamientos*. La NIC 16 define propiedades, planta y equipo como partidas tangibles que "se mantiene para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a otros o con propósitos administrativos…" Requiere que las partidas incluidas en esta definición sean reconocidas como propiedades, planta y equipo a menos que otra norma requiera o permita un enfoque diferente. Como un ejemplo de enfoque diferente, destaca el requerimiento de la NIC 17 de que para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo arrendados, éstos se evalúen sobre la base de la transferencia de riesgos y ventajas. Esa norma define un arrendamiento como "un acuerdo por el que el arrendador transmite al arrendatario, a cambio de percibir una serie de pagos, el derecho a utilizar un activo" y establece los requerimientos para la clasificación de los arrendamientos. La CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento* interpreta el significado del derecho a usar un activo como "el acuerdo que otorga el derecho para controlar el uso del activo subyacente".

FC23 Por consiguiente, a lo que hace referencia la NIC 17 para determinar cómo debe clasificarse dicho arrendamiento es sólo a si un acuerdo otorga el derecho de controlar el uso del activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

FC24 El CINIIF consideró si los acuerdos dentro del alcance de la CINIIF 12 otorgan "el derecho a controlar el uso del activo subyacente" (la infraestructura de servicio

público) al operador. El CINIIF decidió que, si un acuerdo cumplía las condiciones del párrafo 5, el operador no tendría el derecho a controlar el uso del activo subyacente y, por tanto, no debe reconocer la infraestructura como un activo arrendado.

FC25 En los acuerdos alcanzados por la Interpretación, el operador actúa como un suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura usada para suministrar un servicio público. Según los términos del contrato, el operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para suministrar el servicio público en nombre de la concedente. El activo reconocido por el operador es la contraprestación que recibe a cambio de sus servicios y no la infraestructura de servicio público que construye o mejora.

FC26 Quienes respondieron al proyecto de Interpretaciones no estuvieron de acuerdo con que el reconocimiento deba ser determinado solo según el criterio del control del uso, sin ninguna evaluación de la medida en que el operador o la concedente soportan los riesgos y ventajas de la propiedad. Se preguntaban cómo el enfoque propuesto podría conciliarse con la NIC 17, en la que el activo arrendado es reconocido por la parte que sustancialmente asume todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

FC27 Durante su nueva deliberación, el CINIIF confirmó su decisión sobre que si un acuerdo cumplía las condiciones de control del párrafo 5 de la Interpretación, el operador no tendría el derecho a controlar el uso del activo subyacente (la infraestructura de servicio público) y, por tanto, no debería reconocer la infraestructura como propiedades, planta y equipo suya según la NIC 16 o la creación de un arrendamiento según la NIC 17. El acuerdo contractual de servicios entre la concedente y el operador no transmitiría a éste el derecho a usar la infraestructura. El CINIIF concluyó que este tratamiento también es coherente con la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* porque, para los acuerdos alcanzados por la Interpretación, no se satisface la segunda condición del párrafo 14 de la NIC 18. La concedente mantiene una implicación continua en la gestión hasta el nivel normalmente asociado con la propiedad y control sobre la infraestructura, según se describe en el párrafo 5.

FC28 En los acuerdos de concesión de servicios, los derechos son normalmente transmitidos durante un periodo limitado, lo que es similar a un arrendamiento. Sin embargo, para los acuerdos alcanzados por la Interpretación, el derecho del operador es diferente al de un arrendatario: la concedente mantiene el control sobre el uso para el que se ha dispuesto la infraestructura, al controlar o regular qué servicios debe prestar el operador, a quién debe proporcionarlos, y a qué precio, según se describe en el párrafo 5(a). La concedente también mantiene el control sobre cualquier participación residual en la infraestructura a lo largo del periodo de duración del acuerdo. A diferencia de un arrendatario, el operador no tiene un derecho al uso del activo subyacente: más bien tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.

FC29 El CINIIF consideró si el alcance de la Interpretación podría solaparse con la CINIIF 4. En particular, se destacó que los puntos de vista expresados por algunos de quienes respondieron sobre que los términos contractuales de ciertos acuerdos de servicios serían considerados como arrendamientos según la CINIIF 4 y también debería considerarse que cumplen el criterio de alcance enunciado en el párrafo 5 de la CINIIF 12. El CINIIF no consideró adecuada la elección entre tratamientos contables porque podría conducir a tratamientos diferentes para contratos que tienen efectos económicos similares. En función de los comentarios recibidos, el CINIIF modificó el alcance de la CINIIF 4 para especificar que cuando un acuerdo de servicios cumpla los requerimientos de alcance de la CINIIF 12, no estará dentro del alcance de la CINIIF 4.

 © IASCF

Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo (párrafos 12 y 13)

FC30 Los requerimientos contables para los contratos de construcción y servicio se abordan en la NIC 11 *Contratos de Construcción* y la NIC 18. En esas normas se requiere que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos por referencia al estado de terminación de la actividad del contrato. La NIC 18 enuncia el principio general por el que los ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que el valor razonable de los servicios de construcción prestados, puede ser en la práctica el método más apropiado para establecer el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por los servicios de construcción. Este será el caso de los acuerdos de concesión de servicios, porque la contraprestación atribuible a la actividad de construcción tiene que ser repartida, normalmente, a partir de una cuantía total por recibir por el contrato en su conjunto y, si consta de un activo intangible, puede también estar sujeta a incertidumbre en su medición.

FC31 En el CINIIF se señaló que la NIC 18 requiere que sus criterios de reconocimiento se apliquen por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye un importe identificable por servicios posteriores, ese importe se difiere y se reconoce como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo durante el que se ejecuta el servicio. El CINIIF concluyó que este requerimiento era relevante para los acuerdos de servicios alcanzados por la Interpretación. Los acuerdos alcanzados por la Interpretación implican que un operador suministre más de un servicio, es decir, servicios de construcción o mejora, y servicios de operación. Aunque el contrato para cada servicio es negociado generalmente como un único contrato, sus términos requieren fases o elementos separados, porque cada fase o elemento separado tiene sus propias habilidades, requerimientos y riesgos. En el CINIIF se destacó que, en esas circunstancias, los párrafos 4 y 13 de la NIC 18 requieren que el contrato sea separado en dos fases o elementos separados: un elemento de construcción dentro del alcance de la NIC 11 y un elemento de operaciones dentro del alcance de la NIC 18. Así el operador podría informar diferentes márgenes de beneficio en cada fase o elemento. En el CINIIF se destacó que el importe para cada servicio sería identificable porque tales servicios eran normalmente suministrados como un único servicio. En el CINIIF también se destacó que la combinación y segmentación de la NIC 11 se aplica únicamente al elemento de construcción de un acuerdo.

FC32 En algunas circunstancias, la concedente realiza un pago no monetario por los servicios de construcción; es decir, concede al operador un activo intangible (un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público) como contrapartida de los servicios de construcción suministrados por el operador. Entonces, el operador usa el activo intangible para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales, procedentes de los usuarios del servicio público.

FC33 En el párrafo 12 de la NIC 18 se establece que:

> Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Tales ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos de actividades ordinarias se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

FC34 En el CINIIF se destacó que los ingresos de actividades ordinarias totales no son iguales a las entradas totales de efectivo. La razón de este resultado es que, cuando el operador recibe un activo intangible en contrapartida por sus servicios de construcción, hay dos conjuntos de flujos de entrada y salida y no uno. En el primer conjunto, los servicios de construcción se intercambian por el activo intangible en una permuta con la concedente. En el segundo conjunto, el activo intangible recibido de la concedente se usa para generar flujos de efectivo procedentes de los usuarios del servicio público. Este resultado no es exclusivo de los acuerdos de servicios alcanzados por la Interpretación. Cualquier situación en la que una entidad proporciona bienes o servicios como contrapartida de otro activo distinto que se usa posteriormente para generar ingresos de actividades ordinarias en efectivo conduciría a un resultado similar.

FC35 Algunos miembros del CINIIF no estaban conformes con dicho resultado, y habrían preferido un método de contabilización según el cual los ingresos de actividades ordinarias totales estuvieran limitados a los flujos de entrada de efectivo. Sin embargo, aceptaron que es coherente con el tratamiento acordado para una permuta, es decir, un intercambio de bienes y servicios distintos.

Contrapartida dada por la concedente al operador (párrafos 14 a 19)

FC36 En el CINIIF se destacó que los derechos contractuales que el operador recibe en contrapartida por los servicios de construcción proporcionados pueden tener diversas formas. No necesariamente son derechos a recibir efectivo u otros activos financieros.

FC37 Los proyectos de Interpretaciones proponían que la naturaleza del activo del operador dependiera de quien tenía la responsabilidad fundamental de pagar al operador por los servicios. El operador debería reconocer un activo financiero cuando la concedente tuviera la responsabilidad fundamental de pagar al operador por los servicios. El operador debería reconocer un activo intangible en todos los demás casos.

FC38 Quienes respondieron al proyecto de Interpretaciones argumentaron que determinar el modelo contable a aplicar fijándose en quién tiene la responsabilidad fundamental de pagar al operador por los servicios, independientemente de quién asume el riesgo de demanda (es decir, la capacidad y voluntad de los usuarios para pagar por el servicio), daría lugar a un tratamiento contable que no reflejaría la esencia económica del acuerdo. Quienes respondieron estaban preocupados porque la propuesta requeriría que los operadores con corrientes de flujos de efectivo esencialmente idénticas adoptasen modelos contables diferentes. Esto limitaría la comprensión de los usuarios de las entidades involucradas en proporcionar acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado. Muchos utilizaron el ejemplo de una carretera de peaje en la sombra y una carretera de peaje, donde los aspectos económicos (riesgo de demanda) de los acuerdos serían similares, señalando que según las propuestas los dos acuerdos se contabilizarían de forma diferente. En función de los comentarios recibidos sobre las propuestas, el CINIIF decidió aclarar (véase párrafos 15 a 19) la medida en el que un operador debe reconocer un activo financiero y un activo intangible.

FC39 Las respuestas a los proyectos de Interpretaciones solo proporcionaron información limitada sobre el impacto de las propuestas. Para obtener información adicional, el personal técnico del IASB organizó discusiones con elaboradores, auditores y reguladores. El consenso de los consultados fue que la identidad del pagador no tiene efecto sobre los riesgos para la corriente de flujos de efectivo del operador. El operador habitualmente depende de los términos del contrato de servicios para determinar los riesgos que afectan a su corriente de flujos de efectivo. Los flujos de efectivo del operador pueden ser garantizados por la concedente, en cuyo caso ésta

 © IASCF

asume el riesgo de demanda, o pueden estar condicionados por los niveles de uso, en cuyo caso el operador asume el riesgo de demanda.

FC40 En el CINIIF se destacó que los flujos de efectivo del operador están garantizados cuando (a) la concedente acuerda pagar al operador importes especificados o determinables, se utilice o no el servicio público (algunas veces conocido como acuerdos "tome o pague") o (b) la concedente otorga al operador un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público y garantiza los flujos de efectivo por medio de una garantía de déficit descrita en el párrafo 16. Los flujos de efectivo del operador dependen del uso cuando no tiene tal garantía, y debe obtener sus ingresos de actividades ordinarias directamente de los usuarios del servicio público o de la concedente en proporción al uso público del servicio (por ejemplo, peajes de carreteras, incluyendo los peajes en la sombra).

Un activo financiero (los flujos de efectivo del operador están garantizados por la concedente)

FC41 El párrafo 11 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros. Presentación* define un activo financiero como aquel que incluye "un derecho contractual para recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad". El párrafo 13 de esa norma aclara que "contractual" hace referencia "a un acuerdo entre dos o más partes, que les produce claras consecuencias económicas que las mismas tienen poca o ninguna capacidad de evitar, por ser el cumplimiento del acuerdo legalmente exigible".

FC42 El CINIIF decidió que un activo financiero debe reconocerse en la medida en que el operador tiene un derecho presente incondicional a recibir efectivo de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella por los servicios de construcción; y la concedente tiene poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es legalmente exigible. El operador tiene un derecho contractual a recibir efectivo por los servicios de construcción si la concedente garantiza contractualmente los flujos de efectivo del operador, en la forma descrita en el párrafo 16. En el CINIIF se destacó que el operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo en la medida en que la concedente asume el riesgo (riesgo de demanda), tal que los flujos de efectivo generados por los usuarios del servicio público no serán suficientes para recuperar la inversión del operador.

FC43 En el CINIIF se destacó que:

(a) Un acuerdo para pagar por el déficit, si lo hubiera, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio y los importes especificados o determinables, no cumple la definición de una garantía financiera del párrafo 9 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* porque el operador tiene un derecho contractual incondicional a recibir efectivo de la concedente. Además, las modificaciones hechas en la NIC 39 en agosto de 2005 por *Contratos de Garantía Financiera* no abordan el tratamiento de los contratos de garantía financiera por parte del tenedor. El objetivo de las modificaciones era asegurar que los emisores de los contratos de garantía financiera reconozcan un pasivo por las obligaciones que el garante ha iniciado al emitir esa garantía.

(b) Tanto los usuarios como la concedente pueden pagar directamente al operador el importe contractual por recibir. El método de pago es solo una cuestión de forma. En ambos casos el operador tiene un derecho contractual presente e incondicional, a recibir los flujos de efectivo especificados o determinables de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ésta. La naturaleza del activo del operador no se altera solo porque el importe contractual por percibir pueda ser pagado directamente por los usuarios del servicio público. En el CINIIF se destacó que la contabilización de esos flujos de efectivo contractuales de acuerdo con las NIC 32 y 39 refleja de forma fidedigna los aspectos económicos

de los acuerdos, que es proporcionar financiación a la concedente para la construcción de la infraestructura.

Los flujos de efectivo del operador están condicionados por el cumplimiento del operador de requerimientos de calidad o eficiencia especificados

FC44 El CINIIF concluyó que la definición de activo financiero se cumple incluso si el derecho contractual a recibir efectivo está condicionado al cumplimiento de requerimientos u objetivos de calidad o eficiencia especificados por parte del operador. Antes de que se requiera a la concedente el pago al operador por sus servicios de construcción, éste puede tener que asegurar que la infraestructura es capaz de producir los servicios públicos especificados por la concedente o que la infraestructura alcanza o excede los niveles operativos u objetivos de eficiencia especificados por la concedente para asegurar que pueden ser prestados un nivel de servicio y capacidad especificados. A este respecto la posición del operador es la misma que la de la cualquier otra entidad en la que el pago por los bienes y servicios está condicionado por el desempeño posterior de los bienes y servicios vendidos.

FC45 Por tanto, la CINIIF 12 trata la contraprestación dada por la concedente al operador como generadora de un activo financiero, independientemente de si los importes contractuales están condicionados por el cumplimiento, por parte del operador, de los niveles de rendimiento u objetivos de eficiencia.

Un activo intangible (los flujos de efectivo del operador están condicionados por el uso)

FC46 La NIC 38 *Activos Intangibles* define un activo intangible como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”. Menciona las licencias como ejemplos de activos intangibles. Describe un activo como identificable cuando surge de derechos contractuales.

FC47 El CINIIF concluyó que el derecho de un operador a cobrar a los usuarios del servicio público cumple la definición de un activo intangible, y, por tanto, debe contabilizarse de acuerdo con la NIC 38. En estas circunstancias los ingresos de actividades ordinarias del operador están condicionados por el uso y éste asume el riesgo (riesgo de demanda) de que los flujos de efectivo generados por los usuarios del servicio público no sean suficientes para recuperar su inversión.

FC48 En ausencia de los acuerdos contractuales diseñados para asegurar que el operador recibe un importe mínimo (véase párrafos FC53 y FC54), el operador no tiene el derecho contractual a recibir efectivo, incluso cuando la recepción del efectivo es altamente probable. Más bien, el operador tiene una oportunidad para cobrar a quienes usan el servicio público en el futuro. El operador asume el riesgo de demanda y, por tanto, su retorno comercial está condicionado por el número de usuarios que usan el servicio público. El activo del operador es una licencia, la cual sería clasificada como un activo intangible dentro del alcance de la NIC 38. Y, como se aclara en el párrafo GA10 de las guías de aplicación en la NIC 32.

> Los activos físicos (como inventarios y propiedades, planta y equipo), los activos arrendados y los activos intangibles (como patentes y marcas registradas) no son activos financieros. El control sobre tales activos tangibles e intangibles crea una oportunidad para la generación de entradas de efectivo u otro activo financiero, pero no da lugar a un derecho presente para la recepción de efectivo u otro activo financiero.

FC49 El CINIIF consideró si un derecho a cobrar a los usuarios que no esté respaldado por ninguna garantía de déficit por parte de la concedente, podría ser considerado como un derecho indirecto a recibir efectivo procedente del contrato con la misma. Concluyó que aunque el activo del operador podría tener características que son similares a las

 © IASCF

de un activo financiero, no cumpliría la definición de un activo financiero según la NIC 32: el operador no tendría en la fecha de balance un derecho contractual a recibir efectivo de otra entidad. Esta otra entidad (es decir, el usuario) todavía tendría la capacidad de evitar cualquier obligación. La concedente estaría transfiriendo al operador una oportunidad para cobrar a los usuarios en el futuro, no un derecho presente a recibir efectivo.

Acuerdos contractuales que eliminan sustancialmente toda la variabilidad en la rentabilidad del operador

FC50 El CINIIF consideró si los acuerdos que incorporan acuerdos contractuales diseñados para eliminar sustancialmente toda la variabilidad en la rentabilidad del operador, cumpliría la definición de un activo financiero, por ejemplo:

(a) el precio cobrado por el operador sería modificado por una regulación diseñada para asegurar que el operador recibiera una rentabilidad sustancialmente fija; o

(b) se permitiría al operador recoger de los usuarios o de la concedente, ingresos de actividades ordinarias hasta que consiga un rendimiento especificado sobre su inversión, momento en el que finalizaría el acuerdo.

FC51 En el CINIIF se destacó que, como resultado de dichos acuerdos contractuales, la rentabilidad del operador sería de riesgo bajo. Solo si el uso fuera extremadamente bajo, los mecanismos contractuales fallarían para dar al operador el retorno especificado. La probabilidad de un uso tan bajo podría ser remota. Comercialmente, la rentabilidad del operador sería considerada como fija, dando a su activo muchas de las características de un activo financiero.

FC52 Sin embargo, el CINIIF concluyó que el hecho de que el activo del operador fuera de riesgo bajo no influía en su clasificación. La NIC 32 no define los activos financieros por referencia al importe del riesgo en la rentabilidad—lo define entonces solo por referencia a la existencia o ausencia de un derecho contractual incondicional a recibir efectivo. Hay otros ejemplos de licencias que ofrecen a los tenedores de los derechos predecibles, rentabilidades de riesgo bajo, pero tales licencias no son consideradas como que dan al tenedor un derecho contractual a recibir efectivo. Y hay otros sectores en los que la regulación del precio se diseña para dar a los operadores rentabilidades sustancialmente fijas—pero, como consecuencia de ello, los derechos de los operadores en esos otros sectores no son clasificados como activos financieros. El activo del operador es una licencia de plazo variable, que sería clasificada como un activo intangible dentro del alcance de la NIC 38.

Un activo financiero y un activo intangible

FC53 El CINIIF concluyó que si se paga al operador por sus servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador sea contabilizado por separado. El CINIIF incluyó el requerimiento de contabilizar por separado cada componente (algunas veces conocido como un acuerdo bifurcado) de la contraprestación del operador, en respuesta a una preocupación surgida en el proyecto de Interpretaciones. La preocupación era que, en algunos acuerdos, ambas partes del contrato comparten el riesgo (riesgo de demanda) de que los flujos de efectivo generados por los usuarios del servicio público no sean suficientes para recuperar la inversión del operador. Para lograr el reparto deseado de riesgo, normalmente las partes conciertan acuerdos según los cuales la concedente paga al operador por sus servicios, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante la concesión de un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público (un activo intangible). El CINIIF concluyó que en esas circunstancias sería necesario dividir la contraprestación del operador en un componente de activo financiero para cualquier importe garantizado de efectivo u otro activo financiero y un activo intangible por el resto.

FC54 El CINIIF concluyó que la naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determina por referencia a los términos del contrato y, cuando existe, a la ley de contratos pertinente. En el CINIIF se destacó que los acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados raramente son los mismos, si lo son alguna vez; los requerimientos técnicos varían por sector y país. Además, los términos del acuerdo contractual también pueden depender de los aspectos específicos del marco legal global del país concreto. Las leyes de contratación de servicios de entidades públicas con operadores privados, donde existen, pueden contener términos que no tienen que repetirse en contratos individuales.

Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio (párrafo 21)

FC55 En el CINIIF se destacó que la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* prohíbe que una entidad constituya una provisión para la sustitución de partes de sus propias propiedades, planta y equipo. La NIC 16 requiere que tales costos sean reconocidos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo si se cumplen los criterios de reconocimiento del párrafo 7. Cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo con un costo que es significativo con relación al costo total del elemento se deprecia separadamente. El CINIIF concluyó que esta prohibición no se aplicaría a acuerdos alcanzados por la Interpretación porque el operador no reconoce la infraestructura como sus propias propiedades, planta y equipo. El operador tiene una obligación inevitable hacia un tercero, la concedente, en relación con la infraestructura. El operador debe reconocer sus obligaciones de acuerdo con la NIC 37.

FC56 El CINIIF consideró si la Interpretación debe contener guías sobre el calendario de reconocimiento de las obligaciones. En el CINIIF se destacó que los plazos y circunstancias precisas de las obligaciones varían de un contrato a otro. Concluyó que los requerimientos y guías de la NIC 37 eran suficientemente claros para permitir que un operador identifique el periodo o periodos en que deben reconocerse las obligaciones.

Costos por préstamos (párrafo 22)

FC57 La NIC 23 *Costos por Préstamos* permite capitalizar los costos por préstamos como parte del costo de un activo que cumpla las condiciones correspondientes, en la medida que sean directamente atribuibles a su adquisición, construcción o producción hasta que el activo esté preparado para su uso previsto o venta. La Norma define un activo que cumple las condiciones correspondientes como" aquél que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta".

FC58 Para acuerdos alcanzados por la Interpretación, el CINIIF decidió que un activo intangible (es decir, la concedente otorga al operador un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público a cambio de servicios de construcción) cumple la definición de un activo que cumple las condiciones correspondientes del operador, porque generalmente la licencia no estaría lista para su uso hasta que la infraestructura sea construida o mejorada. Un activo financiero (es decir, la concedente otorga al operador un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero a cambio de los servicios de construcción) no satisface la definición de un activo que cumple las condiciones correspondientes del operador. En el CINIIF se destacó que el interés es generalmente incorporado al valor en libros de los activos financieros.

FC59 En el CINIIF se destacó que los acuerdos de financiación pueden dar lugar a que un operador obtenga fondos tomados en préstamo e incurra en costos por préstamos asociados antes de que parte o todos los fondos sean usados para desembolsos

 © IASCF

relacionados con los servicios de construcción u operación. En tales circunstancias, los fondos se invierten normalmente de forma temporal. Cualquier ingreso de inversión obtenido de tales fondos se reconoce de acuerdo con la NIC 39,[*] a menos que el operador adopte el tratamiento alternativo permitido, en cuyo caso el ingreso de inversión obtenido durante la fase de construcción del acuerdo se contabiliza de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 23.[†]

Activo financiero (párrafos 23 a 25)[‡]

FC60 El párrafo 9 de la NIC 39 identifica y define cuatro categorías de activos financieros: (i) los mantenidos al valor razonable con cambios en resultados; (ii) inversiones mantenidas hasta su vencimiento; (iii) préstamos y cuentas por cobrar; y (iv) activos financieros disponibles para la venta.

FC61 El párrafo 24 de la CINIIF 12 supone que los activos financieros de acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados no se clasificarán como inversiones mantenidas hasta su vencimiento. El párrafo 9 de la NIC 39 indica que un activo financiero puede no ser clasificado como una inversión mantenida hasta su vencimiento si cumple la definición de un préstamo o una cuenta por cobrar. Un activo que cumple la definición de una inversión mantenida hasta su vencimiento cumplirá la definición de un préstamo o una cuenta por cobrar a menos que:

(a) cotice en un mercado activo; o

(b) el tenedor no pueda recuperar sustancialmente toda su inversión inicial, por una causa distinta al deterioro crediticio.

No se concibe que un activo financiero de un acuerdo de servicios de entidades públicas con operadores privados cotice en un mercado activo. Por ello no surgirán las circunstancias del apartado (a). En las circunstancias del apartado (b), el activo debe clasificarse como disponible para la venta (si no se lo designa en el reconocimiento inicial como al valor razonable con cambios en resultados).

FC62 El CINIIF consideró si el contrato incluiría un derivado implícito cuando el importe a recibir por el operador pudiera variar con la calidad de los correspondientes servicios a proporcionar por el operador o con los objetivos de rendimiento o eficiencia a alcanzar por el operador. El CINIIF concluyó que no lo incluiría, porque la definición de un derivado de la NIC 39 requiere, entre otras cosas, que la variable no sea específica para una parte del contrato. La consecuencia es que la provisión del contrato para variaciones en los pagos no cumple la definición de un derivado y, por tanto, los requerimientos de la NIC 39 relacionados con derivados implícitos no se aplican. En el CINIIF se destacó que el hecho de que el importe a recibir por el operador esté condicionado al cumplimiento de la infraestructura de objetivos de calidad, rendimiento o eficiencia, según se describe en el párrafo FC44, no evita la clasificación del importe como un activo financiero. El CINIIF también concluyó que durante la fase de construcción del acuerdo, el activo del operador (representando el derecho que ha obtenido a ser pagado por proporcionar servicios de construcción)

[*] En noviembre de 2009 el IASB modificó los requerimientos de la NIC 39 relativos a la clasificación y medición de activos dentro del alcance de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.* La NIIF 9 se aplica a todos los activos dentro del alcance de la NIC 39.

[†] En marzo de 2007, se revisó la NIC 23 para requerir el anteriormente tratamiento alternativo permitido de capitalización. Por ello, se requiere que una entidad capitalice los costos por préstamos como parte del costo de un activo que cumpla las condiciones correspondientes, en la medida que sean directamente atribuibles a su adquisición, construcción o producción hasta que el activo esté preparado para su uso o venta, según la intención de la entidad. Esa revisión no afecta al razonamiento establecido en estos Fundamentos de las Conclusiones.

[‡] La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009, modificó los requerimientos de la NIC 39 para la clasificación de activos dentro del alcance de la NIC 39. Estos Fundamentos de las Conclusiones no se han actualizado por cambios en requerimientos desde que se emitió la CINIIF 12.

debe clasificarse como un activo financiero cuando represente efectivo u otro activo financiero adeudado por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella.

Activo intangible (párrafo 26)

FC63 La Interpretación requiere que el operador contabilice su activo intangible de acuerdo con la NIC 38. Entre otros requerimientos, la NIC 38 exige que un activo intangible con una vida útil económica finita sea amortizado durante ese tiempo. El párrafo 97 indica que "el método de amortización utilizado deberá reflejar el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo".

FC64 El CINIIF consideró si sería apropiado para los activos intangibles según el párrafo 26, que fueran amortizados usando un método de amortización de "interés", es decir, uno que tenga en cuenta el valor temporal del dinero además del consumo del activo intangible, tratando el activo más como un activo monetario que como un activo no monetario. Sin embargo, el CINIIF concluyó que no había nada exclusivo sobre esos activos intangibles que justificara el uso de un método de depreciación diferente del usado para otros activos intangibles. En el CINIIF se destacó que el párrafo 98 de la NIC 38 proporciona varios métodos de amortización de activos intangibles con vidas útiles finitas. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma coherente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

FC65 En el CINIIF se destacó que los métodos de amortización de la tasa de interés no se permiten según la NIC 38. Por tanto, la CINIIF 12 no estipula excepciones para permitir el uso de los métodos de amortización de la tasa de interés efectiva.

FC66 La CINIIF consideró cuándo debe el operador reconocer por primera vez el activo intangible. El CINIIF concluyó que el activo intangible (la licencia) recibida a cambio de los servicios de construcción debe reconocerse de acuerdo con los principios generales aplicables a contratos para el intercambios de activos o servicios.

FC67 En el CINIIF se destacó que es una práctica corriente no reconocer contratos pendientes de ejecución, en la medida que no hayan sido cumplidos por ambas partes (a menos que el contrato sea oneroso). La NIC 37 describe los contratos pendientes de ejecución como "aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de sus obligaciones, o en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos". El párrafo 91 del *Marco Conceptual* indica:

> En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos, que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía), no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros.

FC68 Por lo tanto, el CINIIF concluyó que los contratos alcanzados por la Interpretación no deben reconocerse en la medida en que estén pendientes de ejecución. En el CINIIF se destacó que los acuerdos de concesión de servicios alcanzados por la Interpretación generalmente están pendientes de ejecución cuando se firman los contratos. El CINIIF también concluyó que durante la fase de construcción del acuerdo el activo del operador (representando el derecho que ha obtenido a ser pagado por proporcionar servicios de construcción) debe clasificarse como un activo intangible en la medida que representa un derecho a recibir un derecho (licencia) a cobrar a los usuarios del servicio público (un activo intangible).

 © IASCF

Elementos proporcionados al operador por la concedente (párrafo 27)

FC69 Para acuerdos de servicios alcanzados por la Interpretación, los elementos de infraestructura preexistentes puestos a disposición del operador por la concedente para el propósito del acuerdo de servicios no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador.

FC70 Sin embargo, se aplican diferentes consideraciones a otros activos proporcionados al operador por la concedente, si el operador puede mantenerlos o tratarlos a su voluntad. Estos activos se convierten en activos del operador y, por tanto, deben contabilizarse de acuerdo con los principios generales de reconocimiento y medición, como deben serlo las obligaciones asumidas a cambio de ellos.

FC71 El CINIIF consideró si tales activos representarían subvenciones del gobierno, según se define en el párrafo 3 de la NIC 20 *Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*:

> Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

El CINIIF concluyó que si tales activos fueran parte de la contraprestación total a pagar por la concedente por los servicios del operador en una situación de independencia mutua, no constituirían una “ayuda”. Por lo tanto, no cumplirían la definición de las subvenciones del gobierno de la NIC 20 y la norma no se aplicaría.

Transición (párrafos 29 y 30)

FC72 La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* indica que una entidad deberá contabilizar un cambio en la política contable resultante de la aplicación inicial de una Interpretación de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de esa Interpretación. En ausencia de cualesquiera disposiciones transitorias específicas, se aplicarán los requerimientos generales de la NIC 8. El requerimiento general de la NIC 8 es que los cambios deben contabilizarse de forma retroactiva, excepto en la medida en que la aplicación retroactiva resulte impracticable.

FC73 En el CINIIF se destacó que hay dos aspectos para la determinación retroactiva: reclasificación y nueva medición. El CINIIF adoptó el punto de vista que normalmente la clasificación apropiada de todos los importes previamente incluidos en el balance de un operador será normalmente practicable, pero que la nueva medición retroactiva de los activos del acuerdo de servicios podría no serlo siempre.

FC74 En el CINIIF se destacó que, cuando no es practicable la reexpresión retroactiva, la NIC 8 requiere la aplicación prospectiva desde la primera fecha practicable, que podría ser el comienzo del periodo corriente. Bajo la aplicación prospectiva, el operador podría estar aplicando diferentes modelos contables a transacciones similares, lo que el CINIIF consideró inapropiado. El CINIIF lo consideró tan importante que el modelo contable correcto debe ser aplicado de forma coherente.

FC75 La Interpretación refleja estas conclusiones.

Modificaciones a la NIIF 1

FC76 Las modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* son necesarias para asegurar que los acuerdos transitorios están disponibles para los usuarios existentes y los adoptantes por primera vez de las NIIF. El CINIIF cree que los requerimientos asegurarán que el balance excluirá cualesquiera elementos que no cumplirían los requerimientos para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF.

Resumen de cambios del proyecto de Interpretaciones

FC77 Los principales cambios con respecto a las propuestas de la CINIIF son las siguientes:

(a) Las propuestas se publicaron en tres proyectos de Interpretaciones separados, Proyecto de Interpretación 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios—Determinación del Modelo Contable*, Proyecto de Interpretación 13 *Acuerdos de Concesión de Servicios—El Modelo del Activo Financiero* y Proyecto de Interpretación 14 *Acuerdos de Concesión de Servicios—El Modelo del Activo Intangible.* Al finalizar la CINIIF 12, el CINIIF integró los tres proyectos de Interpretaciones.

(b) A diferencia de la CINIIF 12, los proyectos de Interpretaciones no explicaban las razones del CINIIF para las limitaciones del alcance y para el enfoque de control del párrafo 5. El CINIIF añadió la Nota de Información 2 a la CINIIF 12 para proporcionar referencias a las normas que se apliquen a los acuerdos no alcanzados por la Interpretación

(c) El alcance de las propuestas no incluía la “vida completa de la infraestructura” (es decir, la infraestructura usada en acuerdos de servicios de entidades públicas con operadores privados durante toda su vida útil). La CINIIF 12 incluye “la vida completa de la infraestructura” dentro de su alcance.

(d) Bajo el enfoque propuesto, una entidad determinaba el modelo contable apropiado con referencia a si la concedente o el usuario tenía la responsabilidad fundamental de pagar al operador por los servicios proporcionados. La CINIIF 12 requiere que una entidad reconozca un activo financiero en la medida en que el operador tiene un derecho contractual incondicional a recibir efectivo de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella. El operador debe reconocer un activo intangible en la medida en que recibe un derecho por efectuar cargos a los usuarios del servicio público.

(e) A diferencia de la CINIIF 12, los proyectos de Interpretaciones daban a entender que era la naturaleza del activo reconocido (un activo financiero o un activo intangible) por el operador como contrapartida por proporcionar servicios de construcción la que determinaba la contabilización de la fase de operación del acuerdo.

 © IASCF

(f) Bajo el enfoque propuesto en los proyectos de Interpretaciones, una entidad podría capitalizar los costos por préstamos según el tratamiento alternativo permitido de la NIC 23. La CINIIF 12 requiere que los costos por préstamos sean reconocidos como un gasto en el periodo en que se incurren a menos que el operador tenga un derecho contractual para recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público), en cuyo caso los costos por préstamos atribuibles al acuerdo pueden capitalizarse de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido según la NIC 23.*

(g) Al finalizar la CINIIF 12, el CINIIF decidió la necesidad de modificar la CINIIF 4.

* En marzo de 2007, se revisó la NIC 23 para requerir el anteriormente tratamiento alternativo permitido de capitalización. Por ello, se requiere que una entidad capitalice los costos por préstamos como parte del costo de un activo que cumpla las condiciones correspondientes, en la medida que sean directamente atribuibles a su adquisición, construcción o producción hasta que el activo esté preparado para su uso o venta, según la intención de la entidad. Esa revisión no afecta al razonamiento establecido en estos Fundamentos de las Conclusiones.