

CINIIF 12 - IASB

ANÁLISIS DE NORMA CONTABLE APLICABLE A LA “INFRAESTRUCTURA” O “ACTIVOS ESENCIALES” EN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE SERVICIOS PÚBLICOS

I) Introducción

La norma referida tiene por objetivo determinar cual es el tratamiento contable que debe darse a la Infraestructura principal utilizada en la prestación de los servicios de las Empresas Concesionarias de Servicios Públicos, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir de 2008, las que además resultan aplicables en forma supletoria para las Empresas Argentinas que explotan dichos servicios a partir de 2011.

Las siguientes son las condiciones descriptas en el alcance de la CINIIF 12, que determinan cuales son los entes que se encuentran comprendidos por la norma:

5 Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:
(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 —a través de la propiedad, del derecho de usufructo o de otra manera— cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

6 La infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5(a). Los párrafos GA1-GA8 proporcionan guías para determinar si los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado están dentro del alcance de esta Interpretación y, en tal caso, en qué medida lo están.

7 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.

Para definir si un ente en particular se encuentra dentro del alcance descripto, debe comenzarse analizando el grado de cumplimiento del primer requisito requerido:

5 Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:
(a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe suministrarlos y a qué precio

En relación con el cumplimiento del punto (a) transcrito, la CINIIF 12 contiene una serie de datos adicionales, los que se transcriben a continuación:

GA2 El control o regulación a que se refiere la condición (a) podría ejercerse mediante contrato o de otra manera (por ejemplo a través de un regulador), e incluye los casos en que la concedente compra toda la producción, así como aquellos en las que la producción es comprada total o parcialmente por otros usuarios. Al aplicar esta condición, la concedente y cualesquiera partes relacionadas con ella deberán considerarse de forma conjunta. Si la concedente es una entidad del sector público, a los efectos de esta Interpretación deberá considerarse al sector público en su conjunto, junto con cualquier otro regulador que actúe en interés público, como vinculado con la concedente. .

GA3 Para el propósito de la condición (a), no es necesario que la concedente tenga el control completo del precio: es suficiente que éste sea regulado por la concedente, contrato o regulador, por ejemplo a través de un mecanismo que lo limite. No obstante, la condición deberá aplicarse a la esencia del acuerdo. Deberán ignorarse las características no sustantivas, tales como un límite que se aplicará sólo en circunstancias remotas. Por el contrario, si por ejemplo, un contrato pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier ganancia en exceso se devuelve a la concedente, el retorno del operador está limitado y se cumple el elemento de precio de la prueba de control.

Para aquellos casos en que se satisface el requisito del punto a) anterior, debe continuarse analizando el grado de cumplimiento del segundo requisito requerido que se transcribe nuevamente a continuación:

(b) la concedente controla —a través de la propiedad, del derecho de usufructo o de otra manera— cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

En relación con las pautas para evaluar el cumplimiento del punto (b) transcrito, la CINIIF 12 contiene una serie de datos adicionales, los que se transcriben a continuación:

GA4 Para los propósitos de la condición (b) el 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. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al final del periodo del acuerdo.

GA5 El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene el grado de control descrito en el párrafo 5(a), así como cualquier participación residual en la infraestructura, el operador sólo está gestionando la infraestructura en nombre de la concedente —aún cuando, en muchos casos, pueda tener amplia discreción gerencial.

GA6 Las condiciones (a) y (b), de forma conjunta, identifican cuándo la infraestructura, incluyendo cualquier sustitución requerida (véase el párrafo 21), está controlada por la concedente durante la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que sustituir un elemento de infraestructura durante el periodo del acuerdo (sea, la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el elemento de infraestructura deberá considerarse en su conjunto. Por tanto, la condición (b) se cumple para la totalidad de la infraestructura, incluyendo la parte que es sustituida, siempre que la concedente controle cualquier participación residual significativa en la sustitución final de esa parte.

Es decir que, a efecto de verificar el cumplimiento de las condiciones del punto b) referido, el análisis debe centrarse en los siguientes aspectos:

1. El valor de la infraestructura que retiene para sí el concedente al final de la concesión es significativa o el valor total de la misma no es significativo por haber comprendido el período concesionado la mayor parte de su vida útil
2. Durante el período de la concesión existen restricciones a la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura
3. La concedente mantiene durante el período de la concesión sobre los activos esenciales para la prestación del servicio concesionado el **“Derecho de Uso”**

De acuerdo con las cláusulas contenidas en la mayoría de los contratos de concesión de servicios públicos básicos, la concedente recuperará al final de la concesión la propiedad de todos los activos esenciales para la prestación del servicio concesionado, los que en virtud de los programas de renovación, mantenimiento y expansión de las inversiones normalmente requeridos por el contrato de concesión, van a resultar de un valor muy significativo al final de la concesión, calculados sobre la base del criterio explicitado por la CINIIF 12.

Dicho criterio es el que está contenido en el último párrafo de la guía de aplicación 4 que forma parte integrante de la interpretación, y que se transcribe a continuación nuevamente:

La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al final del periodo del acuerdo.

Es decir que a la fecha de la concesión, o de la transición a las NIIF si esta fuera posterior, debe estimarse cual sería el valor residual esperado a la fecha de finalización de la concesión de los bienes objeto del análisis, sobre la base de valores corrientes a la fecha de la transición de bienes nuevos equivalentes con menos el porcentaje de amortización esperada a la fecha de finalización del período de la concesión.

Dicho valor debe ser comparado con los parámetros que se estimen relevantes a efectos de determinar si tiene “significación” para lo que la norma, de acuerdo con lo habitual en la materia, no proporciona guías específicas.

También frecuentemente se cumple el requisito exigido de que el concedente restrinja la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura y de que la concedente mantenga durante el período de la concesión sobre los activos esenciales para la prestación del servicio concesionado el **“Derecho de Uso”** de los mismos, conservando el operador el “derecho de acceso” sobre la infraestructura a fin de la gestión de la prestación del servicio.

Se cumple normalmente en los servicios concesionados con el requisito del punto (a) anterior dado que el concedente tiene la capacidad de determinar y exigir la forma de operar del operador en relación con la prestación de los

servicios concesionados, los que a su vez constituyen una proporción significativa de los servicios totales que prestan los activos en cuestión. El hecho de que el concedente no utilice para sí los servicios sino que lo haga para el público en general no cambia la esencia del razonamiento ya que dichos servicios son prestados a terceros por indicación del concedente.

En los casos en que se cumpla con los requisitos requeridos por el párrafo 5 de la norma, lo que ocurrirá en la mayoría de las concesiones de servicios públicos básicos, resultará aplicable la CINIIF 12 por lo que la primera conclusión a la que se arriba es que la infraestructura recibida del concedente y la adquirida o construida por el operador no constituyen Bienes de Uso de este último.

En esta etapa debe procederse a identificar la existencia o no de los siguientes rubros:

- **Activo Financiero**
- **Activo Intangible**
- **Obligaciones de hacer**

Se transcriben a continuación los párrafos pertinentes de la CINIIF 12

Contraprestación dada por la concedente al operador

15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:

- (a) un activo financiero, o*
- (b) un activo intangible.*

*16 El operador **debe reconocer un activo financiero** en la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es legalmente exigible. El operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo cuando la concedente garantiza el pago al operador de (a) importes especificados o determinables o (b) el déficit, si lo hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables, incluso cuando el pago esté condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.*

*17 El operador **debe reconocer un activo intangible** en la medida en que reciba un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.*

*18 Si se paga al operador por los 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 se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.*

19 La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente.

Activo financiero

23 Las NIC 32 y 39 y la NIIF 7 se aplican al activo financiero que se haya reconocido según los párrafos 16 y 18.

24 El importe debido por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella se contabiliza de acuerdo con la NIC 39 como:

- (a) un préstamo o una cuenta por cobrar;*

(b) un activo financiero disponible para la venta; o

(c) un activo financiero a valor razonable con cambios en resultados, cuando en el momento de su reconocimiento inicial se lo designe así y se cumplan las condiciones para tal clasificación.

25 Cuando el importe debido por la concedente se contabilice como un préstamo, como una cuenta por cobrar o como un activo financiero disponible para la venta, la NIC 39 requiere que el interés, calculado utilizando el método del interés efectivo, se reconozca en resultados.

Activo intangible

26 La NIC 38 se aplica al activo intangible reconocido según los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la medición de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o bien a cambio de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

Elementos proporcionados al operador por la concedente

27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio, no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente por los servicios, no son subvenciones del gobierno según se las define en la NIC 20. Se reconocen como activos del operador, medidos al valor razonable en el reconocimiento inicial. El operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.

A fin de poder identificar cuales son los rubros a reconocer, resultan ser relevantes las condiciones contractuales relativas a los reconocimientos que deben hacerse al operador al finalizar el período de la concesión.

En lo relativo a este aspecto se verifican en la práctica de nuestro país situaciones diferentes que requieren un análisis específico:

a) Transferencia al final sin retribución al Operador

b) Transferencia al final con retribución al Operador

De acuerdo con las condiciones habituales en los contratos de concesión en Argentina que cumplen los requisitos descritos, en aquellos que se encuentren comprendidos en el grupo a) anterior, **debiera reconocerse exclusivamente un Activo Intangible** representado por un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público, y en los casos incluidos en el grupo b) anterior **debieran reconocerse dos activos diferentes:** Un **Activo Intangible** representado por un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público, y un **Activo Financiero** representado por el derecho a la compensación a la finalización del período contractual por la transferencia de los “Activos Esenciales” para la prestación de los servicios, siendo por lo tanto en este último caso aplicable el párrafo 18 transcripto anteriormente de la CINIIF 12.

La opinión de considerar al derecho a la compensación referido como un Activo Financiero, es debido a su consistencia con la definición que sobre dicho Activo tiene la NIC 32 que transcribimos a continuación:

Un **activo financiero** es cualquier activo que posea una de las siguientes formas:

(a) Efectivo;

(b) Un instrumento de patrimonio neto de otra entidad;

(c) **Un derecho contractual:**

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

Resulta relevante a efecto del análisis de la aplicación de esta norma conocer que para la medición y registración de los mismos existe una norma de transición originalmente prevista para quienes debieron aplicar la norma a partir del 1° de enero de 2008. La referida norma de transición es aplicable para los entes que aplican las NIIF por primera vez en la fecha inicial de aplicación de dichas normas que, en el caso particular de las empresas argentinas, corresponderá a la posición patrimonial al 31/12/09 y a las posiciones patrimoniales y resultados por los ejercicios a cerrar el 31/12/10 y 31/12/11.

Esto es así en virtud de la aplicación de los párrafos 13 y 25H de la NIIF 1 que se transcriben:

Exenciones de aplicar otras NIIF

13 La entidad puede optar por el uso de una o más de las siguientes exenciones:

.....

(m) un activo financiero o un activo intangible contabilizado de acuerdo con lo establecido en la CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios (párrafo 25H)

25H El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 12.

El texto de la norma transitoria está contenido en el párrafo 30 de la CINIIF 12 que se transcribe a continuación:

Conforme al párrafo 30, los cambios en las políticas contables se contabilizan de acuerdo con la NIC 8, es decir, retroactivamente.

30 Si, para algún acuerdo de servicios particular, la aplicación retroactiva de esta Interpretación al comienzo del período más antiguo presentado por parte de un operador resulta impracticable, éste deberá:

- (a) reconocer los activos financieros y activos intangibles que existieran al principio del período más antiguo presentado;*
- (b) utilizar los importes en libros previos de esos activos financieros e intangibles (sin embargo, previamente clasificados) como sus importes en libros en esa fecha; y*
- (c) comprobar el deterioro de valor de los activos financieros e intangibles en esa fecha, a menos que no sea practicable, en cuyo caso deberá comprobarse el deterioro de valor de los importes al principio del período corriente.*

Consideramos que esta última alternativa (la de aplicar la simplificación prevista por la norma de transición) es la que resulta mas adecuada para el caso particular de nuestro país debido a que la alternativa es retrotraer la determinación de cada uno de los activos y pasivos identificados a la fecha de la concesión y determinar en función de la nueva naturaleza asignada a esos activos su transferencia a resultados por todo el período ya transcurrido de la concesión y ajustar con cargo a resultados no asignados a la fecha de transición toda la diferencia neta que surja entre la nueva determinación de valores y los valores de los activos expuestos en los Estados Financieros al 31/12/09.

Obligaciones asumidas por el Contrato de Concesión

En ese sentido, la CINIIF 12 contiene la siguiente información:

Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio

21 El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para (a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para (b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora (véase el párrafo 14), estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente en la fecha de balance.

Tal como se expresa en el texto, las obligaciones de hacer no se incluyen en el concepto de Pasivos Financieros sino en el de “Provisiones” que son tratadas en la NIC 37 referida.

Por lo tanto, el importe a determinar como pasivo a registrar a la fecha de transición a las NIIF resultará del cálculo del valor actual de la mejor estimación de montos y fechas en las que se efectivizarán las erogaciones necesarias para el adecuado cumplimiento de las obligaciones de construcción o ampliación de la infraestructura emergentes como obligaciones del contrato de concesión. También será aplicable en este caso el computar los valores futuros sin considerar el efecto de la inflación probable en la medida que en las tasas de descuento a aplicar se utilice similar criterio.

Los supuestos que se utilicen para este cálculo deben ser consistentes con los utilizados en el paso anterior para la determinación del Valor Razonable del Activo Financiero.

Continuando con el proceso de determinación de las mediciones a asignar a los rubros identificados en el proceso de transición a las NIIF en relación con la CINIIF 12, y considerando la aplicación del mecanismo simplificado previsto por dicha norma, corresponde determinar el valor del **Activo Intangible** por diferencia entre los valores de la Infraestructura que se registre al 31/12/09 y los rubros que se identificaron en el proceso de aplicación de la referida CINIIF 12.

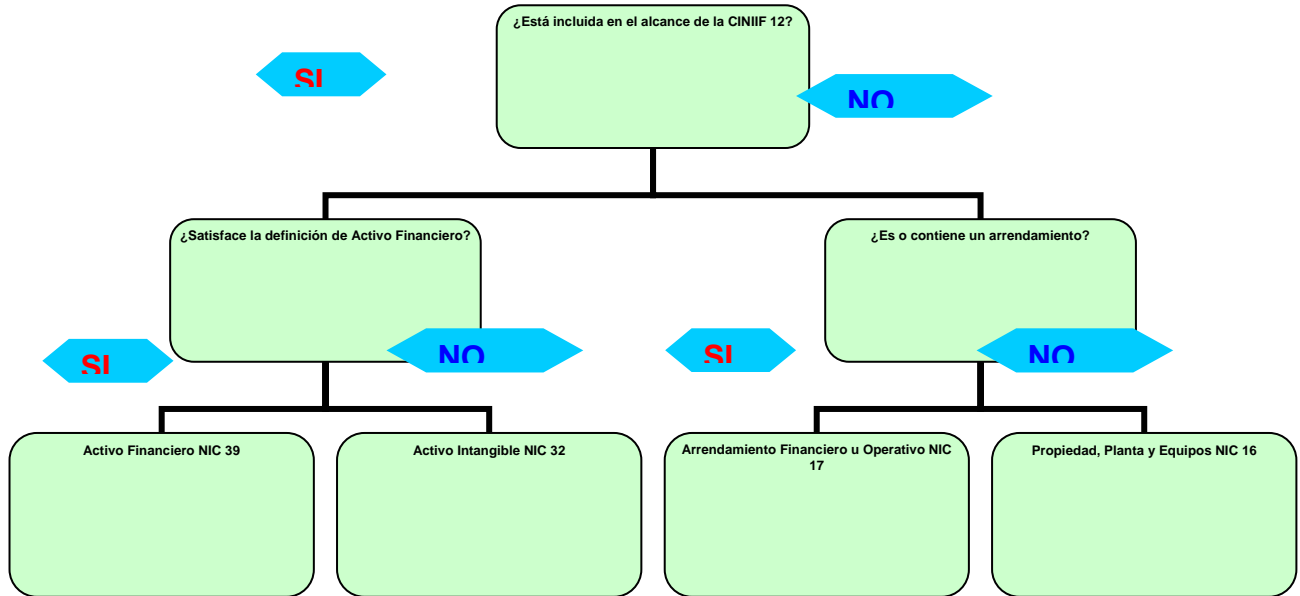
En este caso, debieran obtenerse los valores netos residuales de los Bienes de Uso al 31/12/09 que la Concesionaria haya incluido en sus Estados Contables y que satisfacen las definiciones de “Activos Esenciales” a los efectos de la normativa aplicable a la concesión.

En la medición a adoptar, en virtud de lo dispuesto por el punto (b) transcripto más arriba, este valor debiera ser igual a la suma algebraica de los rubros identificados en el punto (a) que lo antecede y que en este caso corresponden al **Activo Financiero**, a la **Provisión** y al **Activo Intangible**

Habiéndose determinado en forma autónoma el valor de los dos primeros rubros, el último debe determinarse por diferencia de forma tal que satisfaga la siguiente ecuación:

RUBRO	VALOR
+ Activo Financiero	s/cálculo
- Provisión	s/cálculo
+ Activo Intangible	p/diferencia
=	
Valor Residual de Activos Esenciales	s/EECC

Se transcribe a continuación una gráfica resumen de la aplicación de la normativa descrita



II) Tratamiento Contable posterior de acuerdo con la caracterización de los rubros efectuada de acuerdo con la CINIIF 12

El tratamiento contable a aplicar para cada uno de los rubros identificados durante el ejercicio de la transición y siguientes, debiera ser el que se describe a continuación:

1. Activo Financiero:

El tratamiento contable diferirá dependiendo de cual haya sido la designación que haya efectuado la empresa.

Préstamos y partidas por cobrar:

Se transcriben a continuación los párrafos pertinentes de la NIC 39 relativos a las pautas de medición y reconocimiento de resultados posterior al reconocimiento inicial del rubro en este grupo:

*46 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá los activos financieros, incluyendo aquellos derivados que sean activos, por sus valores razonables, sin deducir los costos de transacción en que pueda incurrir en la venta o disposición por otra vía del activo, **salvo para los siguientes activos financieros:** (a) préstamos y **cuentas por cobrar**, tal como se los define en el párrafo 9, que se medirán al **costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva;***

Activos financieros disponibles para la venta

Se transcriben a continuación los párrafos pertinentes de la NIC 39 relativos a las pautas de medición y reconocimiento de resultados posterior al reconocimiento inicial del rubro en este grupo:

*46 Después del reconocimiento inicial, una entidad **medirá los activos financieros**, incluyendo aquellos derivados que sean activos, **por sus valores razonables, sin deducir los costos de transacción** en que pueda incurrir en la venta o disposición por otra vía del activo, **salvo para los siguientes activos financieros:***

(a) préstamos y cuentas por cobrar, tal como se los define en el párrafo 9, que se medirán al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva;

(b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento, tal como se las define en el párrafo 9, que se medirán al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva; y

(c) las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tengan un precio de mercado cotizado de un mercado activo y cuyo valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, y los instrumentos derivados que estén vinculados a dichos instrumentos de patrimonio no cotizados y que deben ser liquidados mediante su entrega, que se medirán al costo (véanse los párrafos GA80 y GA81 del Apéndice A).

.....”

De acuerdo con lo establecido por la norma, no encontrándose este grupo entre las excepciones detalladas, debe aplicarse el criterio general que significa su valuación a Valor Razonable, para lo cual debiera utilizarse el mismo modelo usado para la medición inicial, pero corregido para dar efecto a las magnitudes que las mismas variables hayan adoptado a la fecha de la medición.

En relación con las contrapartidas a utilizar a efectos de la registración de las variaciones ocurridas entre el Valor razonable determinado a la fecha de la

medición e idéntico concepto a la fecha de la medición anterior, resulta aplicable la norma NIC 1 de la que los párrafos pertinentes se transcriben a continuación:

Ganancias y pérdidas

55 Una ganancia o pérdida surgida de la variación del valor razonable de un activo o pasivo financieros que no forme parte de una operación de cobertura (véanse los párrafos 89 a 102), se reconocerá de la siguiente forma:

.....

(b) Una ganancia o pérdida ocasionada por un **activo disponible para la venta**, se reconocerá **directamente en el patrimonio neto**, a través del estado de cambios en el patrimonio neto (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros), con **excepción de las pérdidas por deterioro del valor** (véanse los párrafos 67 a 70 de la Norma) y de las ganancias y pérdidas de cambio (véase el párrafo GA83 del Apéndice A) **hasta que el activo financiero se dé de baja**, momento en el cual la ganancia o pérdida que hubiese sido reconocida previamente en el patrimonio neto se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, los **intereses calculados según el método de la tasa de interés efectiva** (véase el párrafo 9 de la Norma) **se reconocerán en el resultado del periodo** (véase la NIC 18).

.....”

Es decir que debe primero efectuarse el devengamiento utilizando la tasa de interés efectiva determinada al momento de la medición inicial, y la diferencia entre el valor así determinado y el nuevo Valor Razonable calculado deben registrarse en un rubro específico del Patrimonio Neto hasta la fecha de recuperación del activo financiero por su cobranza o aplicación al valor de una nueva concesión.

Sobre la base de las alternativas disponibles, **la que parece la más adecuada es la de utilizar como criterio de clasificación inicial el correspondiente a este último grupo**, ya que si bien el impacto en resultados reconocidos durante el período de la concesión no va a diferir entre ambos métodos, si van a existir diferencias en los valores patrimoniales, la que puede ser significativa y siempre favorable a la medición del grupo de Activos Financieros disponibles para la venta, ya que por la mecánica en caso de que los valores futuros fueran menores que los estimados en la medición inicial ambos métodos arribarían a la misma medición, que es la equivalente a la de su valor recuperable.

2. Activo Intangible:

En relación con este rubro, la normativa aplicable a posteriori de su reconocimiento inicial, es decir a partir de la fecha de transición, es la contenida en la NIC 38, cuyos párrafos pertinentes se transcriben a continuación:

Medición posterior al reconocimiento inicial

72 La entidad **elegirá como política contable** entre el **modelo del costo** del párrafo 74 ó el **modelo de revaluación** del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

73 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos

intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

74 Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su **costo menos la amortización acumulada** y el **importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor**.

En este caso en particular, solamente el modelo del costo es factible de adoptar, ya que por la naturaleza del activo no existe mercado “activo” para la comercialización del mismo.

Por aplicación del mecanismo simplificador permitido por la NIIF 1, el valor de **Costo Atribuido** es el resultante del cálculo por diferencia descrito en párrafos anteriores. Para determinar entonces el valor que va a adquirir el rubro, debemos primero enfocarnos en la **política de amortización** del costo y por último en los procedimientos aplicables para la determinación de la existencia de **desvalorización** y en su caso el cálculo de la magnitud de la misma.

Un elemento esencial para determinar la política de amortización es la vida útil que la empresa le asigne al bien.

En el caso particular de las concesiones de servicios públicos en Argentina, no resulta aplicable el concepto de vida útil indefinida, ya que el período de la concesión marca claramente el período de la vida útil.

En nuestra opinión debiera computarse como vida útil remanente del intangible **el período restante de la concesión contemplando las prórrogas previstas a opción exclusiva del concesionario**, excepto que existiere decisión del ente de no hacer uso de dicha prórroga.

El **método de amortización que parece el más adecuado para las concesiones habituales en Argentina**, es el que debe surgir de la proyección fundada que el ente efectúe de las **unidades de servicio a prestar desde el presente hasta el fin de la concesión**, el que deberá revisarse en la medida que se estimen cambios significativos en las proyecciones iniciales. La aplicación de este método es posible en la medida en que se pueda justificar que resulta adecuado a las circunstancias.

El **método alternativo aplicable es el lineal**, el que no necesita ninguna forma de probanza.

3. Provisión para obligaciones contractuales:

En relación con este rubro, la normativa aplicable a posteriori de su reconocimiento inicial, es decir a partir de la fecha de transición, es la contenida en la NIC 37, cuyos párrafos pertinentes se transcriben a continuación:

Cambios en el valor de las provisiones

59 Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá

Autor: Dr. Domingo Marchese - Miembro titular de CENCyA (CECyT-FACPCE)

a liquidar o revertir la provisión.

60 Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo por préstamos.

Aplicación de las provisiones

61 Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

62 Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.

El devengamiento del cálculo financiero por transcurso del tiempo, o reversión del descuento efectuado oportunamente debe registrarse con contrapartida en resultados dentro del concepto de "Costos de Préstamos" de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo 60 transcrito.

Lo que presenta dudas respecto del tratamiento a otorgar es a la restante diferencia entre el valor anterior de la provisión, el incremento por el devengamiento financiero mencionado en el párrafo anterior y la disminución registrada por las erogaciones efectuadas en la construcción de la infraestructura que constituía parte de la obligación asumida por el contrato de concesión.

En tal sentido, dicha diferencia no debiera ser computada como resultado del período sino como una corrección (aumento o disminución dependiendo del signo de la variación de la provisión) del valor de costo atribuido al Activo Intangible.

Nuestra opinión se basa en la aplicación por analogía de la norma aplicable a las variaciones de las provisiones por retiro del servicio, restauración o similares vinculados con Propiedad, Planta y Equipos relacionados contemplada por la Interpretación **CINIIF 1: Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares.**

III - Ingresos y Costos por la prestación de los servicios Concesionados

13 El operador debe reconocer **y medir los ingresos de actividades ordinarias**, para los servicios que preste, **de acuerdo con las NIC 11 y 18**. Si el operador presta más de un servicio (es decir, servicios de construcción o mejora y servicios de operación) bajo un mismo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por recibir debe ser distribuida tomando como referencia los valores razonables relativos de los servicios prestados, cuando los importes sean identificables por separado. La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23-26.

Servicios de construcción o de mejora

14 El operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIC 11.

Servicios de operación

20 El operador deberá contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de operación de acuerdo con la NIC 18.

En este sentido, la mayoría de las empresas concesionarias no prestan servicios de construcción, sino que por el contrario las construcciones son adquiridas a terceros en cumplimiento de las obligaciones de hacer surgidas del contrato de concesión, y por lo tanto no debe registrar ingresos ni costos por este concepto, sino que debe computar la totalidad de las erogaciones efectuadas en cumplimiento de dicha obligación como cancelación parcial de la provisión constituida a tal efecto, no generando ningún resultado por este concepto.

Este concepto debiera revisarse en los estados consolidados del grupo controlante si la empresa que presta los servicios de construcción pertenece al grupo, ya que por los criterios de valuación aplicables en función de lo expuesto en el párrafo 14 transcrito de la CINIIF 12, no correspondería que se eliminen el ingreso y costos de las operaciones recíprocas ni se reduzcan los valores de los activos aplicados al pago de la cancelación parcial de la provisión.

Esto es así debido a que tratándose el activo construido de un activo del concedente y no del operador, si bien la transacción puede haber sido facturada al Concesionario, el mismo ha actuado por cuenta y orden del concedente que es a quien en definitiva se prestó el servicio de construcción.

En relación con los servicios de operación, estos deben registrarse de acuerdo con la NIC 18.

El criterio para el reconocimiento de los ingresos por servicios debe efectuarse siguiendo los lineamientos conceptuales contenidos en la NIC 11 (Contratos de Construcción) relativos al concepto de “avance de obra”, consistentes básicamente en el reconocimiento de ingresos por un monto equivalente a los servicios prestados valuados al valor de realización de acuerdo con las tarifas vigentes o pactadas para dicho servicio.