

Casos de Orientación Contable

COC III. Propiedades, planta y equipo

COC III.6. Tratamiento de desembolsos por cumplimiento de KPI's en el marco del contrato NEC

La Dirección General de Contabilidad Pública (DGCP), ente rector del Sistema Nacional de Contabilidad, desarrolla el siguiente Caso de Orientación Contable, que presenta orientaciones sobre hechos, condiciones y preguntas de una situación particular experimentada por una entidad o interesado.

I. Antecedentes

1. La entidad "A" suscribió un contrato New Engineering Contracts (NEC) para el desarrollo de un proyecto de construcción de infraestructura (obra), en el cual, se establecen indicadores clave de desempeño (Key Performance Indicator o KPI) como un monto a pagar a la contraparte por el logro o mejora de objetivos e hitos.
2. Los KPI's en el marco del contrato NEC se establecen para medir el grado de cumplimiento de objetivos e hitos de calidad y costos que, de ser alcanzados o mejorados por la contraparte, le permiten obtener el incentivo económico adicional; en consecuencia, el proyecto de construcción se ejecuta de forma eficiente en términos de calidad, plazo y presupuesto.
3. La entidad "A" evidencia en base a la documentación soporte que, los desembolsos realizados de KPI's en el marco del contrato NEC han ayudado a que la infraestructura se encuentre en el lugar y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista, lo que conllevó a generar beneficios antes de la fecha estimada para la entrega del proyecto.

II. Consulta

¿Cuál sería el tratamiento contable aplicable por la entidad "A" para reconocer los desembolsos por cumplimiento de KPI's, conforme lo estipula el contrato NEC en el proyecto de construcción de infraestructura?

III. Análisis

1. El marco para la preparación de la información financiera de la entidad definido por la DGCP, corresponde a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el Sector Público peruano: directivas contables, disposiciones y pronunciamientos técnicos, entre ellos, el Texto Ordenado de la Directiva N° 005-2016-EF/51.01 sobre propiedades, planta y equipo. En los casos no regulados por la DGCP, la entidad debe definir sus políticas contables y aplicar en forma supletoria, los requerimientos técnicos de las NICSP (edición 2020, versión en español) aprobadas en el Perú, entre ellas, la NICSP 17 Propiedades, planta y equipo.
2. Al respecto, la entidad "A" debe considerar que, de acuerdo con el primer párrafo del numeral 9.1 del Texto Ordenado de la Directiva N.º 005-2016-EF/51.01 concordante con el párrafo 26 de la NICSP 17, los activos que procedan de transacciones con contraprestación, se medirán por su costo de adquisición o construcción, dicho costo es una medida del valor razonable del elemento. Es decir, la Directiva en mención precisa que el costo incurrido por la entidad en la construcción, equivale al valor razonable del activo; por ello, la importancia de una medición fundamentada.
3. En cuanto a la medición del costo, el numeral 7.1 de la misma Directiva dispone que, el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende, aquellos costos para tener el elemento en condiciones de ser utilizado e indica que, el reconocimiento de los costos de un elemento termina cuando este se encuentre en el lugar y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la alta dirección [este aspecto es concordante con el literal b) del párrafo 30 de la NICSP 17]. Estos costos podrían ser definidos como aquellos que la entidad sea capaz de atribuir a bienes, servicios, áreas o actividades específicas.

Dirección General de Contabilidad Pública

4. En el contexto del párrafo anterior, un asunto fundamental es el relativo a la determinación de la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista. Ello es un aspecto esencialmente ligado a la experiencia de la entidad "A" y a su conocimiento del negocio, sobre cuya base, le debe resultar posible la identificación de las condiciones finales de usabilidad y puesta en servicio del activo.
5. Con relación a los costos directamente atribuibles a la ubicación y condiciones necesarias para operar de la forma prevista, se conoce que los costos correspondientes a desembolsos por KPI's son inherentes a los contratos NEC y en este caso habrían sido necesarios para la obtención del activo, siempre y cuando sean incurridos durante la construcción y hasta la puesta en marcha del mismo. En contraste, si existieran desembolsos de KPI's por eventos que sucedan luego de la puesta en marcha del proyecto, estos serían reconocidos como gastos.
6. Así, en el marco de este proyecto de construcción de infraestructura, dadas sus características, dimensiones, complejidad, alcance y plazo de ejecución, han sido requeridas una serie de intervenciones que conllevaron a desembolsos, que en otros casos y bajo la aplicación de una regulación distinta a la que rige los contratos NEC, no habrían sido realizados (es el caso de los KPI's); sin embargo, en situaciones como la de este proyecto, estos desembolsos se incurrieron a favor de los objetivos del mismo, evitando riesgos que podrían afectar la obtención, en el lugar y en las condiciones necesarias, de los beneficios económicos o del potencial de servicio futuro del activo.

IV. Conclusión

En consecuencia, en el contexto en el cual se desarrolló el proyecto de construcción, se identifica que los desembolsos por cumplimiento de KPI's realizados por la entidad "A" son inherentes a los contratos NEC y que en este caso habrían sido necesarios para contar con el activo en el lugar y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista; por lo tanto, corresponde su acumulación en el costo total del activo (el mismo que equivale a su valor razonable, ver párrafo 2), siempre y cuando sean incurridos durante la construcción de la infraestructura y hasta la puesta en marcha del mismo. Por el contrario, si existieran desembolsos de KPI's por eventos que hayan sucedido luego de la puesta en marcha del proyecto, estos serían reconocidos como gastos.