

### Casos de Orientación Contable

#### COC VIII. Concesiones

##### COC VIII.1. Reconocimiento de activos y pasivos de inversiones ejecutadas por concesionarios

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 específicas de una situación particular experimentada por una entidad o interesado.

#### I. Antecedentes

1. Una entidad actúa como concedente en contratos de concesión de servicios, por los cuales no efectúa desembolsos para la construcción o ampliación de la infraestructura. En las normas contables el tratamiento está regulado en la NICSP 32 Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente.
2. En relación con la contabilización de los activos procedentes de la ejecución de los contratos, el consultor externo de la entidad opina que, debido a que la culminación de los contratos es posterior al año corriente, no es necesario aplicar la NICSP 32 para contabilizar los activos y pasivos, sino hasta el vencimiento de los contratos.
3. Los auditores externos señalan que la entidad debe contabilizar los activos y pasivos, ya que la concedente es quien regula los servicios a proporcionar, establece a quién se deben proporcionar y regula los precios; además, controla cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo de los acuerdos.

#### II. Consulta

La entidad consulta si debe reconocer (contabilizar) los activos y los pasivos de las inversiones ejecutadas por los concesionarios en contratos de concesión.

#### 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, la Directiva N.º 006-2014-EF/51.01 Metodología para el reconocimiento y medición de contratos de concesión en entidades gubernamentales concedentes. 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 32.
2. En una concesión, la concedente otorga al concesionario el derecho a explotar los bienes de la concesión y este último se obliga a ejecutar obras, conservar los bienes y prestar servicios destinados a los usuarios. El planeamiento de la organización de las obras normalmente es por el concesionario, quien luego de la ejecución solicita a la concedente, la aprobación de los avances de dichas obras. Las obras deben cumplir las especificaciones técnicas del estudio definitivo aprobado y luego de aceptadas, se entiende concedida la autorización para el servicio.
3. En este caso, el concesionario tiene el derecho de cobrar la tarifa a cada usuario que utilice los activos, a través de la cual recupera la inversión ejecutada y está obligado a cumplir con parámetros, niveles, capacidad e índices de serviciabilidad. Para ello, la concedente asegura al concesionario, un nivel de ingresos mínimos anuales.
4. Según la Directiva N.º 006-2014-EF/51.01, la concedente reconoce los activos construidos (infraestructura) o desarrollados (intangibles) por su valor razonable; asimismo, la NICSP 32 prescribe la contabilización de los acuerdos de concesión, disponiendo que cuando un activo construido o desarrollado cumpla los criterios, la concedente reconocerá y medirá el activo.
5. Por su parte, la NICSP 32 establece que aquellos criterios, junto con los términos y condiciones específicos del acuerdo vinculante, deben ser considerados al determinar si

reconocer el activo de concesión durante el periodo en que se construye o desarrolla. Tanto para propiedades, planta y equipo, como para activos intangibles, los criterios de reconocimiento pueden cumplirse durante el periodo de construcción o desarrollo; y, por lo tanto, la concedente reconocerá el activo en ese periodo.

6. El primer criterio de reconocimiento requiere atribuir el flujo de beneficios económicos o potencial de servicio a la concedente. Desde el punto de vista de la concedente, el propósito fundamental de un activo de concesión es proporcionar potencial de servicio en su nombre (de la concedente).
7. El segundo criterio de reconocimiento requiere que el costo o valor razonable del activo pueda medirse con fiabilidad. Para cumplir los criterios de reconocimiento, la concedente debe tener información fiable sobre el costo o valor razonable del activo durante la construcción o desarrollo. Por ejemplo, si el acuerdo requiere que el operador proporcione informes sobre el progreso del activo, los costos incurridos pueden medirse y, por lo tanto, cumplirían el principio de reconocimiento.
8. En el cumplimiento de las cláusulas de los contratos, surge información relevante para determinar los valores de los activos por la entidad, cuando el concesionario no los proporcione, que le permitan el reconocimiento de dichos activos y también de los pasivos de la concesión. En cualquier caso, los importes determinados no deben poner en riesgo las características cualitativas de la información financiera.
9. Cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios, también debe reconocer por el mismo importe, un pasivo aplicando el modelo del pasivo financiero o el modelo de concesión de un derecho al concesionario.
10. En el modelo del pasivo financiero, la concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al concesionario. La concedente tiene una obligación incondicional de realizar pagos, si ha garantizado: importes específicos o cuantificables o el déficit, si existe, entre los importes recibidos por el concesionario de los usuarios del servicio y cualesquiera importes especificados o cuantificables.
11. En el modelo de la concesión de un derecho al concesionario, la concedente lo compensa por el activo de concesión y por la prestación de servicios públicos, mediante el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros, del activo de concesión u otro activo generador de ingresos.
12. Es así que, si los recursos que surgen de la ejecución de los contratos, cumplen las condiciones de la Directiva N.º 006-2014- EF/51.01 y del párrafo 9 de la NICSP 32, esto es: controlar o regular qué servicios debe proporcionar el concesionario, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y además, controlar -a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera- cualquier participación residual significativa al final del plazo del acuerdo, deben ser contabilizados como activos de concesión de servicios.
13. La entidad debe tener en cuenta que, no reconocer en los estados financieros, partidas que cumplen la definición de los elementos y los criterios de reconocimiento requeridos, no se corrige revelando las políticas contables, en notas o en otras explicaciones detalladas; por lo que, los esfuerzos que lleve a cabo para estimar los valores, deben quedar evidenciados para propiciar la generación de información financiera.

## IV. Conclusión

En consecuencia, el reconocimiento de los activos por la concedente debe ser efectuado conforme a la aceptación de las obras, al cumplir las especificaciones técnicas de los acuerdos y en tanto se cumplan las condiciones de la Directiva N.º 006-2014- EF/51.01 y del párrafo 9 de la NICSP 32, de forma similar a los activos que la concedente construye o desarrolla para su propio uso. Asimismo, cuando la concedente reconozca los activos de la concesión de servicios, también debe reconocer por el mismo importe, pasivos por el modelo del pasivo financiero o el modelo de concesión de un derecho al concesionario.