



**Conferencia de las
Naciones Unidas sobre
Comercio y Desarrollo**

Distr.
GENERAL

TD/B/ITNC/AC.1/8
23 de abril de 1996

ESPAÑOL
Original: INGLÉS

JUNTA DE COMERCIO Y DESARROLLO
Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos
en Normas Internacionales de Contabilidad
y Presentación de Informes
14º período de sesiones
Ginebra, 1º de julio de 1996
Tema 3 del programa provisional

CONTABILIDAD Y PRESENTACION DE INFORMES RESPECTO DE LAS CONCESIONES
OTORGADAS POR ENTIDADES OFICIALES

Informe de la secretaría de la UNCTAD*

Resumen

En su 12º período de sesiones, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes examinó el informe titulado "Contabilidad de las concesiones y las donaciones gubernamentales" (E/C.10/AC.3/1994/6) y llegó a la conclusión de que había que seguir estudiando la contabilidad de las concesiones y que debía prestarse mayor atención a determinadas cuestiones. A tal efecto, se ha preparado el presente informe, que abarca la contabilidad de distintos tipos de concesiones públicas: contratos de servicios; transacciones de construcción, explotación y retrocesión; concesiones para la utilización o explotación de activos públicos; contratos de gestión y otros privilegios y ventajas que una entidad pública concede a las empresas. Los principios contenidos en el presente informe podrían ser de utilidad para quienes fijan las normas nacionales e internacionales a la hora de formular normas contables, porque actualmente no hay normas que se refieran específicamente a la mayoría de esas transacciones.

* El presente informe se ha preparado con ayuda del profesor Lazaro Placido Lisboa de la Universidad de São Paulo (Brasil).
GE.96-51032 (S)

INDICE

	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
INTRODUCCION	1 - 4	4
I. CONCEPTOS GENERALES	5 - 6	5
II. CONTRATOS DE SERVICIO	7 - 19	5
A. Contabilidad de los derechos de explotación de servicios públicos	8 - 11	5
B. Contabilidad de los activos utilizados en las operaciones de una concesión	12 - 15	6
C. Mantenimiento de activos sujetos a devolución .	16	8
D. Contabilización de los activos utilizados durante la concesión al término del contrato .	17 - 18	8
E. Derechos que el concesionario ha de abonar a la entidad concedente en pago de servicios de fiscalización y de otra índole	19	9
III. TRANSACCIONES DE CONSTRUCCION, EXPLOTACION Y RETROCESION	20 - 31	9
A. Costos	21	9
B. Contabilización de los ingresos obtenidos de una concesión	22 - 27	10
C. Contabilización de los pagos adelantados . . .	28	11
D. Reservas para pérdidas	29	12
E. Retrocesión de los activos de obras públicas a la entidad concedente al término del contrato de concesión	30	12
F. Consignación de información	31	12
IV. CONCESIONES PARA LA UTILIZACION O EXPLOTACION DE ACTIVOS PUBLICOS	32 - 37	12
V. CONTRATOS DE GESTION	38 - 42	14

A.	Ingresos obtenidos por servicios prestados . .	40 - 41	14
B.	Divulgación de información	42	14

INDICE (continuación)

	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
VI. OTROS PRIVILEGIOS Y BENEFICIOS QUE CONCEDEN LAS ADMINISTRACIONES	43 - 55	15
A. Licencias para la realización de ciertas actividades económicas	44	15
B. Licencias para la fabricación y distribución de productos en ciertas zonas	45	15
C. Acuerdos sin licitación	46	15
D. Privilegios en materia de exportación e importación	47	15
E. Derechos de extracción de recursos naturales .	48 - 50	16
F. Derechos de adquisición de materias primas y otros materiales y servicios a tipos preferenciales	51	16
G. Arrendamiento financiero con inclusión de terrenos y edificios, instalaciones y equipo .	52	17
H. Derechos a explotar servicios, como canales de televisión y emisoras de radio	53	17
I. Beneficios fiscales	54 - 55	17

INTRODUCCION

1. El presente informe tiene por finalidad dar orientaciones respecto de la contabilidad y notificación de cuestiones relativas a las concesiones que otorga una entidad pública porque en la actualidad no hay ninguna norma internacional completa en esta esfera. En algunos países en desarrollo y países en transición, las concesiones son muy importantes y se utilizan ampliamente para atraer inversión extranjera directa y tecnología. Puede que se utilicen aún más en el futuro porque gracias a ellas las administraciones pueden encomendar la prestación de un servicio público al sector privado, y así, ellas pueden concentrarse en actividades que tienen mayor prioridad o que no son transferibles. De ahí que haya un creciente interés en que se examine este tema.

2. Las concesiones pueden ser y con frecuencia son otorgadas por administraciones nacionales, regionales (estatales) o municipales (en adelante denominadas el concedente) a una empresa (denominada el concesionario), que puede ser de propiedad pública o privada o de economía mixta, para que explote un servicio público, realice obras públicas o utilice activos públicos. Las concesiones se suelen otorgar por un período prefijado y posiblemente prolongado durante el cual la empresa proporciona el personal de gestión y de otro tipo y asume algunos riesgos de explotación.

3. Los contratos de concesión se dividen en los siguientes tres tipos básicos comunes:

- a) contratos de servicio (también llamados subcontratas y concesiones de servicios públicos);
- b) transacciones de construcción, explotación y retrocesión (también denominadas concesiones de obras públicas); y
- c) concesiones para utilizar o explotar activos públicos.

Por norma general, la concesión del derecho a efectuar un servicio público, realizar un proyecto de obras públicas o utilizar activos públicos se efectúa mediante una licitación en la que los solicitantes presentan una oferta en la que tienen en cuenta las condiciones y cláusulas del contrato, el costo de capital y de explotación estimado, el precio en compensación, la forma de pago y otros pormenores. De este modo, el solicitante que gane la licitación efectuará la actividad de conformidad con las condiciones impuestas por la entidad concedente.

4. En los párrafos que figuran a continuación se describen los rasgos característicos de cada uno de estos tres tipos de contrato de concesión y la forma en que deberían contabilizarse las transacciones efectuadas en cada caso. En el presente informe también se examinan otros tipos de

transacciones entre las administraciones y las empresas que no son exactamente concesiones públicas pero que deberían considerarse como tales.

I. CONCEPTOS GENERALES

5. Normalmente, los ingresos y gastos relacionados con un contrato de concesión deben contabilizarse como valores devengados. Antes de que un organismo público ofrezca un contrato de concesión, deben registrarse todos los gastos que efectúe el posible concesionario, sobre todo en relación con la obtención de la concesión, normalmente como gastos del ejercicio en que se han efectuado. No obstante, esos gastos pueden diferirse si el posible concesionario tiene motivos justificados para creer que se le concederá la concesión y si está claro que los gastos guardan relación específica con el proyecto posible.

6. Cuando el concesionario tiene que pagar por el derecho a que se le otorgue una concesión, este pago se suele efectuar en forma de una comisión inicial. El concesionario debe capitalizar el pago, o su compromiso de efectuarlo en el futuro, como activo intangible y debe amortizarlo a base de una cantidad anual fija durante el plazo de la concesión o conforme a un método proporcional en relación con los ingresos de explotación, si con eso se obtiene una mejor equiparación de costos e ingresos. Si la transacción exige la transferencia de acciones de la empresa encargada de la explotación o de otra empresa como pago del valor de la concesión, el concesionario debe incluir el valor de la concesión obtenida como activo intangible sujeto a amortización con un crédito correspondiente en la cuenta de capital social por el valor corriente en el mercado de los derechos recibidos o la parte de acciones, según el que se pueda estimar con mayor exactitud.

II. CONTRATOS DE SERVICIO

7. Este tipo de disposiciones se suelen especificar en un contrato en que el Estado concede a una empresa el derecho a efectuar un servicio público concreto bajo su propia gestión y asumiendo riesgos de explotación por un período prefijado. La empresa tiene derecho a cobrar a los usuarios del servicio tarifas que incluyen un margen de beneficios. Los contratos de servicios también pueden prever que el concesionario pague al concedente una suma de dinero especificada. A veces, junto con otros activos adicionales de su propiedad, el concesionario utiliza activos de propiedad del concedente, que debe devolver al finalizar el contrato. Sirvan de ejemplo de ese tipo de activos los edificios que se construyen en terrenos públicos y que el concesionario utiliza durante el plazo de la concesión. Entre los ejemplos más comunes de servicios públicos explotados por el sector privado y por sociedades de economía mixta en virtud de una concesión están

los servicios de gas, agua, electricidad, teléfono, transportes públicos, recogida de basuras y otros servicios de saneamiento.

A. Contabilidad de los derechos de explotación de servicios públicos

8. El derecho a explotar un servicio público se puede conceder gratuitamente o a un costo para el concesionario. Si ese derecho se concede por una suma especificada que se paga por adelantado o respecto de la cual existe la obligación de pagar una suma prefijada ulteriormente, el costo del derecho debe hacerse constar como activo intangible de la empresa. Entonces ese activo debe amortizarse durante el plazo de la concesión a base de una cantidad anual fija o de algún otro método racional gracias al cual haya una concordancia entre los gastos efectuados en el período contable y los beneficios obtenidos del contrato.

9. En otro tipo de transacción, habría que pagar al concedente una suma igual a la amortización acumulada del activo intangible (el costo de los derechos) al término de la concesión y no por adelantado. Sin embargo, el momento en que se efectúe el pago no debe influir en el momento en que se registre el gasto en las cuentas. Si el gasto se paga mensualmente, la empresa debe cargar el pago a una cuenta de gastos a menos que haya una discordancia entre la cuantía del pago y los beneficios recibidos.

10. También cabe pensar que la suma que se pagaría a la Administración podría ser una participación en el capital de la empresa del concesionario. Esto sucede a menudo cuando se constituye específicamente una sociedad para que sea el receptor de un contrato de concesión. En esa situación, la empresa debe contabilizar el valor corriente en el mercado de los derechos obtenidos como adiciones en su cuenta de capital social.

11. En otras situaciones los derechos de concesión pueden otorgarse gratuitamente. Independientemente de que haya o no que sufragar un costo, el concesionario debe consignar la existencia de los derechos y beneficios que obtendrá en las notas que acompañan sus estados financieros, dando pormenores acerca de las obligaciones que le incumben en virtud del contrato.

B. Contabilidad de los activos utilizados en las operaciones de una concesión

12. Desde el punto de vista de la contabilidad, uno de los aspectos más controvertidos de las concesiones se produce cuando el activo propiedad del concedente se transfiere al concesionario a efectos de explotación. Si en el contrato de concesión se exige al concesionario que pague al concedente por esos activos podría suceder lo siguiente:

- a) El concesionario podría pagar inmediatamente en efectivo los activos o acordar efectuar esos pagos en una fecha ulterior. En tal caso,

el concesionario debe registrar los activos y pasivos fijos, de haberlos, en las cuentas de la empresa de explotación.

- b) El concesionario podría intercambiar acciones de la empresa de explotación o de otra empresa como pago por el valor de los activos de explotación transferidos por la Administración. En tal caso, el concesionario podría contabilizar los activos fijos y los consiguientes créditos en las correspondientes cuentas de capital social por el valor corriente en el mercado de los activos recibidos o las acciones intercambiadas, según el que se pudiera estimar con más exactitud.

13. En otro tipo de transacción la Administración podría transferir algunos activos de explotación al concesionario para que los utilizara, permaneciendo la titularidad de esos activos en manos de la entidad concedente. En tal caso los activos en esencia pasan a ser activos de explotación del concesionario. Esos activos deben seguir registrándose en las cuentas del propietario (es decir, la Administración) y el concesionario, por su parte, no consignaría ningún activo. Sin embargo, si el concesionario cree que desde un punto de vista económico lo mejor sería consignar el costo de utilización de los activos mediante cargos de depreciación periódicos, una posibilidad aceptable consistiría en que el concesionario también hiciera constar el valor de los activos en sus libros. La depreciación debe calcularse de la misma manera que en el caso de otros activos fijos del concesionario o en función de las condiciones y cláusulas estipuladas en el contrato, según cual sea el período más breve. Además, también debe consignarse una suma de ingresos diferidos que sea igual al valor de los activos y este crédito diferido se amortizaría utilizando el mismo método empleado para depreciar los activos. Esta metodología se justifica por los siguientes motivos:

- a) Esos activos generan ingresos para el concesionario y no para el concedente, por lo que deben reflejarse en los libros del concesionario. La Administración puede recibir ingresos conforme a lo dispuesto en el contrato de concesión en relación con el costo de depreciación. Por consiguiente, si los activos sólo se hacen constar en las cuentas de la entidad concedente no se refleja el contenido económico del contrato de concesión;
- b) El concesionario tiene el control de los activos de la concesión al igual que su utilización, de forma parecida a la de una transacción de arrendamiento financiero, por lo que este control debe reflejarse en sus libros; y,
- c) Por norma general los contratos de concesión son de duración prolongada, por lo que al final del plazo de la concesión puede que los activos ya no tengan valor para el concedente.

14. En las notas explicativas de los estados financieros el concesionario debe consignar, además de los datos de carácter general mencionados antes, información sobre los activos utilizados, su valor contable y su período de vigencia previsto. También puede suceder que esos activos deban revertir al concedente si el concesionario pasa a ser insolvente o en otras eventualidades que se especifican en el contrato de concesión. De ser así, la información también debe consignarse.

15. En un tercer tipo de transacción, los activos se transferirían al concesionario gratuitamente. En tal caso, el valor corriente en el mercado de los activos debe considerarse una donación al concesionario y hacerse constar como tal. En general en el caso de las donaciones públicas el concesionario hace constar los activos recibidos indicando su valor corriente en el mercado, registrando también una cuenta de ingresos diferidos que más adelante se amortiza a medida que se deprecia el activo. No obstante, en algunos países está permitido hacer constar las donaciones en una cuenta especial en la sección de capital social denominada "donaciones imprevistas" o algo parecido. En las notas a pie de página de los estados financieros debe incluirse una descripción del método de contabilidad por el que se ha optado.

C. Mantenimiento de activos sujetos a devolución

16. Para poder devolver bienes utilizados en la explotación de una concesión en condiciones aceptables para la entidad concedente con arreglo al contrato de concesión, o para poder aprovecharlos al máximo, el concesionario puede verse en la necesidad de renovarlos o repararlos, o de prever su renovación o reparación. Esas renovaciones pueden requerir gastos considerables de materiales, piezas de recambio, mano de obra y de otra índole, que podrían incidir en los resultados financieros de la empresa concesionaria, en particular si los activos no se pueden utilizar durante un período prolongado, con la consiguiente pérdida de ingresos. Antes de tomar tales medidas el concesionario debe reservar créditos en el ejercicio contable en curso para gastos importantes de renovación o reparación. Posteriormente, esas reservas se reducen en función de los gastos de renovación y reparación efectuados. Este método tiene por objeto lograr que haya concordancia entre ingresos y gastos en el ejercicio contable distribuyendo los gastos de renovación y reparación a lo largo de todo el período de utilización de los activos. De esta manera podrán calcularse con más precisión los ingresos netos en cada ejercicio contable.

D. Contabilización de los activos utilizados durante la concesión al término del contrato

17. Si en las actividades previstas en la concesión el concesionario tiene derecho a utilizar activos que, sin embargo, no puede retener para utilizarlos en otras actividades, ya sea porque se han de devolver a la

entidad concedente o porque se trata de activos destinados a usos específicos o que carecen de otro valor comercial para el concesionario, el valor contable neto de los activos debe suprimirse de los registros contables del concesionario. Tal es el caso de las mejoras de terrenos públicos cedidos en virtud de un contrato de concesión. Si el concesionario ha estimado con precisión razonable sus costos de explotación, el valor contable de los activos será nulo al terminar el contrato, ya que ese valor debe ser igual al valor residual, que en ese momento será nulo, y los activos deben haberse amortizado totalmente durante el período de vigencia del contrato. Por consiguiente, el valor contable neto sólo podría ser distinto de cero en caso de que no se hubiere calculado correctamente la depreciación y amortización o el contrato de concesión se hubiere rescindido antes de su terminación.

18. En caso de que el concesionario deba recibir algún pago por los activos devueltos a la entidad concedente o transferidos a otra empresa a la que se haya otorgado una nueva concesión de explotación, la cuantía a pagar podría ser un valor prefijado, o bien el valor corriente en el mercado (que es el que se aplica con más frecuencia) o el valor contable neto de los activos. Toda diferencia entre la cuantía que ha de pagarse y el valor contable neto de los bienes que han de transferirse debe contabilizarse como pérdida o ganancia en el ejercicio contable correspondiente. Las pérdidas deben registrarse durante el ejercicio contable en el que puedan estimarse con precisión razonable. En cambio, las ganancias sólo deben registrarse al llegar al ejercicio contable para el que estén confirmadas.

E. Derechos que el concesionario ha de abonar a la entidad concedente en pago de servicios de fiscalización y de otra índole

19. Si el concesionario está obligado por contrato a efectuar pagos a la entidad concedente por sus servicios, como los de fiscalización, supervisión y control de la calidad de los servicios públicos, los pagos correspondientes deben registrarse como gastos de explotación ordinarios, de la empresa concesionaria.

III. TRANSACCIONES DE CONSTRUCCION, EXPLOTACION Y RETROCESION

20. En el marco de las transacciones de construcción, explotación y retrocesión, el concesionario tiene derecho a construir o comprar y explotar una determinada obra pública. Este tipo de transacción se utiliza normalmente para los contratos a largo plazo correspondientes a proyectos de infraestructura, como carreteras, ferrocarriles, puentes, viaductos, presas, aeropuertos, túneles, etc., cuya construcción lleva varios años. Por lo general, los Estados recurren a este tipo de transacción para financiar la construcción de obras públicas. El Estado cede al concesionario el derecho a realizar el proyecto y percibir una remuneración adecuada. En tales casos,

la remuneración suele cubrir los costos de producción y un margen de beneficios. En algunos casos, el concesionario tiene derecho a explotar el proyecto de obras públicas una vez concluida su construcción, a fin de generar ingresos. Mediante los ingresos de explotación, el concesionario puede recuperar los costos de construcción y los gastos de explotación y mantenimiento, además de percibir un margen de beneficios. Por lo general, también se autoriza al concesionario a recuperar las cantidades que haya pagado al Estado en concepto de derechos de concesión. Al concluir el plazo de la concesión, los activos y los derechos de explotación del proyecto se transfieren a la entidad concedente.

A. Costos

21. Los costos relacionados con la construcción de obras públicas pueden incluir:

- a) el costo de los materiales utilizados en la construcción del proyecto, la depreciación de los activos fijos utilizados, etc.;
- b) los costos de mano de obra relacionados directamente con el contrato, es decir los correspondientes al personal que trabaja en la obra, incluido el personal de supervisión;
- c) los gastos indirectos, como los de seguros, asistencia técnica y gastos de construcción indirectos; y
- d) los gastos generales, como gastos administrativos o costos financieros.

B. Contabilización de los ingresos obtenidos de una concesión

22. Los ingresos de explotación obtenidos en virtud de un contrato de construcción, explotación y retrocesión deben incluirse cuando puedan generarse ingresos mediante la prestación de servicios, por lo general a terceros, y cuando se sepa que habrá que sufragar los costos y gastos conexos, o éstos puedan estimarse. En caso contrario, los pagos recibidos de entidades estatales o públicas deben considerarse como elementos del pasivo (ingresos diferidos) y no deben figurar como ingresos en las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes al ejercicio contable.

23. Cuando el concesionario tiene derecho a percibir ingresos por la explotación de una obra pública después de su construcción, los gastos de construcción deben cargarse en la cuenta de activos fijos. Por ejemplo, en el caso de la construcción de una carretera la generación de ingresos se basa en el derecho a cobrar peaje. En el caso de una de las transacciones de construcción, explotación y retrocesión más importantes de la historia, los concesionarios encargados de la construcción del túnel entre el Reino Unido y

Francia gozarán de derechos de explotación hasta el año 2041 para recuperar su inversión antes de que tengan que restituir esos derechos a las entidades concedentes.

24. Los ingresos correspondientes a la construcción de una obra pública deben registrarse utilizando el método del "porcentaje de realización", si durante la fase de construcción se pueden estimar con precisión razonable los ingresos obtenidos. Otra posibilidad, en caso de que los ingresos obtenidos no se pueden estimar con precisión razonable, consiste en que el concesionario utilice el método contable del "contrato terminado", conforme al cual los ingresos correspondientes a la construcción se harían constar al concluir la fase de construcción, una vez que la obra se haya completado a satisfacción de la entidad pública. Estos dos métodos son métodos contables sobre la base de valores devengados, es decir que los ingresos se hacen constar una vez percibidos con arreglo a los criterios que se indican en el presente párrafo, con independencia del momento en que esas sumas se puedan facturar a la entidad pública, a efectos de liquidez, ya sea periódicamente o al término del proyecto.

25. Para que haya concordancia entre los gastos realizados y los ingresos percibidos, todos los costos de la fase de construcción y previos a la construcción deben capitalizarse en las cuentas de activos del concesionario cuando se sufraguen (es decir, una vez pagados o si existe la obligación de pagarlos ulteriormente). Más adelante, cuando se perciben los ingresos, las cantidades correspondientes se trasladan a las cuentas de pérdidas y ganancias del ejercicio contable como valores devengados. Si no se aplica este método de contabilidad, las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes a los años de explotación previstos en el contrato de concesión sólo reflejarían los gastos efectuados, es decir las pérdidas, mientras que el año en que se perciban los ingresos sólo indicarían las ganancias, que tal vez no correspondan en su totalidad a ese año. Por supuesto, si la construcción se termina y los ingresos se perciben durante el mismo ejercicio contable, no se vulneraría el principio generalmente aceptado de congruencia de la contabilidad.

26. Cuando se aplica el método del "porcentaje de realización" en la contabilidad de las obras de construcción, los ingresos obtenidos durante los ejercicios contables pueden calcularse de dos maneras:

- a) incluyendo los gastos realizados durante el año en porcentaje de los costos totales estimados del proyecto; o
- b) consignando los ingresos sobre la base de un informe técnico acerca del grado de ejecución del proyecto.

Con arreglo a la modalidad b), el porcentaje realizado debe aplicarse proporcionalmente a la cuantía de los ingresos totales previstos en el

contrato de concesión. Asimismo, los costos de construcción y previos a la construcción deben incluirse en las cuentas de pérdidas y ganancias del mismo ejercicio contable, independientemente de que se hayan sufragado. No obstante, en el caso de las obras públicas de gran magnitud y complejidad, en particular las que abarcan subproyectos de duración variable, puede resultar difícil utilizar un único porcentaje de realización para la totalidad del proyecto. En este caso, el mejor método aplicable al total de los ingresos convenidos para la fase de construcción consiste en determinar la proporción de gastos efectuados durante el año con respecto a los costos totales.

27. Con ambos métodos se pueden distribuir los ingresos, o los costos realizados, a lo largo de los ejercicios correspondientes a la duración de las obras, gracias a lo cual se obtiene una medición económica más precisa de los ingresos netos a lo largo del tiempo para cada ejercicio contable anual o parcial, lo cual resulta más conveniente que consignar todos los ingresos, costos y gastos al terminar las obras.

C. Contabilización de los pagos adelantados

28. Los adelantos en efectivo recibidos por servicios que han de efectuarse deben asentarse en el pasivo porque representan la obligación que tiene la empresa de prestar un servicio en una fecha ulterior. Si por alguna razón no fuese posible cumplir ese compromiso, en circunstancias normales los adelantos han de devolverse. Los adelantos que sobrepasen los ingresos obtenidos durante el ejercicio deben seguir figurando en el pasivo de las cuentas hasta que se presten los servicios o se devuelvan los adelantos.

D. Reservas para pérdidas

29. El concesionario debe consignar de inmediato como gasto en el ejercicio contable vigente toda pérdida registrada como parte de un contrato, ya sea durante la fase de construcción o bien durante la explotación del proyecto.

E. Retrocesión de los activos de obras públicas a la entidad concedente al término del contrato de concesión

30. Cuando en el contrato no se prevé que se reembolse total o parcialmente al concesionario el valor de los activos que ha de transferir al Estado al término del plazo del contrato, la compensación que recibe el concesionario consiste en los ingresos que ha obtenido de la explotación de la concesión. En este caso, los activos han de depreciarse hasta su valor neto de realización, si lo hubiere, al terminar el contrato. Por lo general, el valor contable neto del activo fijo en el momento de la enajenación será igual a la cuantía de la devolución porque al establecer la tasa de depreciación ha de tomarse en cuenta el valor residual de los activos utilizados en el proyecto objeto de la concesión. Toda diferencia respecto

de las sumas registradas ha de consignarse como pérdida o ganancia revisando la estimación incluida en el ejercicio contable cuando se pueda determinar. Si en el contrato se estipula que el activo ha de transferirse al valor corriente en el mercado, toda diferencia entre esa suma y el valor contable neto se asentará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

F. Consignación de información

31. Además de la consignación de los datos pertinentes mencionados en los párrafos que anteceden, en las notas de los estados financieros correspondientes a concesiones de construcción de obras públicas debe indicarse el valor total de los activos, el grado de realización de las obras a la fecha de cierre del balance y el método aplicado para registrar los ingresos.

IV. CONCESIONES PARA LA UTILIZACION O EXPLOTACION DE ACTIVOS PUBLICOS

32. Las concesiones para utilizar o explotar activos de propiedad pública (por lo general activos fijos) se suelen otorgar para un propósito y por un plazo predeterminados. El concesionario puede compensar a la entidad concedente por la utilización de los activos. Normalmente el concesionario tiene la posesión temporal de la propiedad y deben correr por su cuenta todos los costos, gastos y riesgos que entrañe la utilización de los activos o la explotación de la actividad para la que se otorga la concesión. Sirvan de ejemplo de este tipo de contrato las concesiones para utilizar edificios cercanos a carreteras públicas, como estaciones de servicio, restaurantes, cafés, etc.

33. Como la titularidad de los activos sigue en manos de la entidad concedente, los activos se deben seguir registrando en los libros del concedente como activos fijos, junto con los correspondientes cargos de depreciación. Una concesión para la utilización de activos es parecida a un contrato de arrendamiento operativo en el que se especifica que la consignación de los activos fijos en las cuentas de la entidad concedente es un método de contabilidad apropiado. No obstante, puede suceder que el plazo de la concesión sea igual o superior a la vigencia económica o física de los activos, en cuyo caso el concesionario puede hacer constar los activos y gastos de depreciación conexos como si se tratara de un arrendamiento financiero.

34. Si el concesionario introduce mejoras en los activos objeto de la concesión que no tiene que devolver a la entidad concedente y si como resultado de esas mejoras se prolonga el período de vigencia de los activos, los gastos deben anotarse como "mejoras introducidas a bienes de terceros" y hacerse constar con otras cuentas de activos fijos. Esas sumas deben

amortizarse a lo largo del período restante del contrato de concesión o del período de vigencia de los activos, según el que sea más breve.

35. Si en virtud del contrato de concesión es preciso efectuar pagos periódicos por la utilización de los activos, esos pagos deben anotarse de forma apropiada y en proporción a los gastos de explotación del ejercicio contable de manera que haya concordancia entre los costos y los beneficios (ingresos) obtenidos de la explotación de la concesión. Si el pago se efectúa en su totalidad al iniciarse el contrato debe hacerse constar como activo fijo o gasto pagado por adelantado y amortizado a lo largo del plazo de la concesión. Si el concesionario ha anotado los activos como si se tratara de un arrendamiento financiero, el consiguiente pasivo se reduciría periódicamente al efectuarse los pagos al concedente. Si la utilización de los activos es gratuita, el concesionario sólo consignaría los beneficios en las notas a los estados financieros de la empresa.

36. Por norma general el concesionario está obligado en virtud del contrato a revertir al Estado los bienes públicos que ha utilizado en buenas condiciones, teniendo en cuenta el desgaste normal. De ahí que el concesionario deba reparar y mantener periódicamente los edificios y otros activos de larga vigencia. Durante los períodos de explotación el concesionario debe establecer reservas para cubrir todo gasto de envergadura por reparaciones y mantenimiento que se prevea que será necesario efectuar en el futuro.

37. Análogamente a lo que se ha indicado en la sección anterior, deben consignarse las cláusulas y condiciones del contrato, los riesgos característicos de los bienes u otros activos, la duración del contrato, el período restante, las obligaciones que incumben al concesionario y toda restricción impuesta a la utilización de los activos.

V. CONTRATOS DE GESTION

38. En virtud de un contrato de gestión la entidad concedente, como el Estado, atribuye la explotación de una actividad comercial a un concesionario, comúnmente denominado el "gestor" de la actividad. El propósito de un contrato de gestión es conseguir que un tercero explote un servicio público en nombre de la Administración, pese a lo cual se sigue considerando que es la Administración quien presta el servicio público.

39. El concedente suele encargarse de todos los gastos necesarios para la realización de una actividad, en particular la adquisición de materiales y otros activos apropiados y de todo gasto de explotación o no relacionado con ella. La función del gestor consiste en ejecutar el proyecto programando, supervisando, consultando y controlando la labor de los servicios técnicos.

A. Ingresos obtenidos por servicios prestados

40. En muchos casos un contrato de concesión cubre un período de varios años y en algunas situaciones la compensación (el pago) puede fijarse al principio, o puede obtenerse en relación con los gastos realizados (lo que comúnmente se denomina contrato al costo más beneficio). Esas tarifas pueden consignarse en el contrato como suma fija o pueden establecerse en porcentaje de los gastos realizados. Si por concepto de ingresos se obtiene como una suma global, debe registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio contable en curso como en el caso de los contratos de construcción a largo plazo, a saber:

- a) utilizando el método contable consistente en tener en cuenta el porcentaje de realización;
- b) en porcentaje de los gastos realizados; o
- c) una vez se hayan cumplido todas las obligaciones contractuales.

Como se ha explicado en una sección anterior, son preferibles los dos primeros métodos.

41. Si la remuneración se calcula al costo más beneficio, el método contable se simplifica ya que los ingresos guardan relación directa con los costos realizados sobre la base de valores devengados.

B. Divulgación de información

42. El gestor debe consignar en las notas explicativas de sus estados financieros la existencia del contrato de gestión, con sus condiciones y obligaciones, incluido el valor total de los ingresos objeto del contrato y el método utilizado para contabilizarlos.

VI. OTROS PRIVILEGIOS Y BENEFICIOS QUE CONCEDEN LAS ADMINISTRACIONES

43. En la presente sección se examinan diversos privilegios y beneficios que pueden conceder una entidad oficial a un concesionario. Se describen brevemente los métodos contables y la información que hay que consignar, cuando difiere de los datos mencionados antes.

A. Licencias para la realización de ciertas actividades económicas

44. Una licencia es una autorización para realizar una actividad económica. Difiere de una concesión porque en este último caso el contrato se refiere a activos y servicios que se utilizarán con fines públicos. Con una licencia, la Administración puede controlar la iniciación y explotación de una

actividad económica al tiempo que vela por la seguridad y la salud de la ciudadanía y la protección del medio ambiente. El licenciatario debe consignar en las notas explicativas de los estados financieros el plazo de la licencia concedida, las condiciones que deben cumplirse y toda posible dificultad que pueda tener o que haya tenido para cumplir esas condiciones y las correspondientes consecuencias.

B. Licencias para la fabricación y distribución de productos en ciertas zonas

45. Por sí misma, la concesión de una licencia no tiene consecuencias especiales en materia de contabilidad y presentación de informes. En el caso de esas licencias, los gastos se suelen realizar periódicamente y suelen ser relativamente bajos, por lo que no se justifica considerarlos como elementos del activo.

C. Acuerdos sin licitación

46. En algunas circunstancias la Administración puede comprar activos o alquilar servicios sin organizar una licitación por los motivos siguientes: el valor de la transacción es insignificante; se trata de una adquisición en circunstancias excepcionales; hay un proveedor altamente especializado; o hay un monopolio que controla los bienes o servicios que se quieren prestar. Para la empresa seleccionada, esta transacción representa una transacción comercial normal. Si se concede algún descuento o algún acuerdo de fijación de precios especial, el beneficio otorgado a la Administración debe consignarse como reducción de los ingresos brutos normales en las cuentas de pérdidas y ganancias del ejercicio contable. Si la transacción es importante para la empresa, debe consignarse debidamente en las notas de los estados financieros.

D. Privilegios en materia de exportación e importación

47. Una empresa a la que se le concedan privilegios en materia de importación o exportación deberá hacer constar las transacciones que efectúe con arreglo a los derechos que haya obtenido en las cuentas de pérdidas o ganancias del ejercicio contable correspondiente. Estas transacciones pueden representar una forma de ayuda oficial indirecta y resulta difícil calcular el valor monetario del beneficio obtenido porque es posible que la variación de las ventas totales no sea proporcional a la de los derechos de importación o exportación. En caso de que esta forma de ayuda tenga alguna repercusión importante en los estados financieros de la empresa, ésta debe consignar su existencia y sus rasgos característicos, en particular su duración.

E. Derechos de extracción de recursos naturales

48. En algunos casos, antes de conceder el derecho a extraer recursos naturales se realizan estudios de viabilidad que, por lo general, abarcan estimaciones del volumen de los recursos existentes, las cantidades que se extraerán, la cuantía de los ingresos que se prevé obtener de la explotación de los recursos y los costos necesarios para ejecutar el proyecto. Todos los gastos relacionados con la investigación y adjudicación del proyecto deben incluirse en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se realicen, o cuando haya muchas probabilidades de éxito, los costos y gastos correspondientes a la fase previa a la extracción pueden diferirse para incluirlos posteriormente como elemento del pasivo de los ejercicios contables en los que se consignen los ingresos obtenidos de las ventas. De no ser así, la empresa debe incluir todos los gastos de este tipo en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se realizaron.

49. A partir del momento en que se empieza a ejecutar el proyecto, la empresa debe comunicar periódicamente los costos capitalizados durante la fase preparatoria. Por lo general, el porcentaje de depreciación de los costos relacionados con el proyecto se suele determinar comparando el volumen de producción correspondiente al ejercicio contable en curso con el total estimado de las reservas de recursos al iniciarse ese ejercicio. Ese porcentaje también puede determinarse en función del plazo durante el cual el titular de la licencia tiene derecho a explotar los recursos. Si el Estado recibe en especie una parte de los recursos extraídos, todos los gastos en que incurra la empresa en relación con la extracción o producción de la parte destinada al Estado deberán incluirse en la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio contable en curso.

50. En las notas explicativas la empresa debe hacer constar la magnitud y la etapa de ejecución del proyecto, así como el volumen de las reservas restantes de conformidad con la última evaluación una vez deducidas las cantidades producidas, retiradas o extraídas.

F. Derechos de adquisición de materias primas y otros materiales y servicios a tipos preferenciales

51. Esta es otra forma de ayuda oficial indirecta. A menos que supongan costos para la empresa, la contabilización de los beneficios obtenidos no requiere ningún método contable especial. La empresa deberá consignar en las notas explicativas la existencia y la naturaleza de los beneficios, la duración del contrato y la repercusión que tengan esos beneficios en los resultados financieros del ejercicio contable.

G. Arrendamiento financiero con inclusión de terrenos y edificios, instalaciones y equipo

52. Por lo general, los contratos de arrendamiento financiero entre el Estado y una empresa privada consisten en la concesión del derecho a explotar un activo público. Por consiguiente, el arrendatario debe anotar los gastos de arrendamiento en el estado de ingresos y gastos del ejercicio contable en curso. La empresa debe consignar en las notas de los estados financieros la existencia del arrendamiento, los activos que abarque, su valor y las consiguientes obligaciones financieras, así como la duración del contrato.

H. Derechos a explotar servicios, como canales de televisión y emisoras de radio

53. El Estado suele poder anular los derechos de explotación de los servicios públicos, como emisoras de radio y canales de televisión, si la empresa no cumple determinadas normas de explotación. El costo de los derechos puede anotarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, o bien, si su volumen es considerable, capitalizarse como activos en el ejercicio contable en el que se realicen los gastos. Todos los demás costos suelen corresponder a servicios prestados, por lo que representan gastos de explotación del ejercicio en cuestión. Todos los costos de bienes y equipos necesarios para el funcionamiento de este tipo de empresa se capitalizan y deprecian de la misma manera que en el resto de los casos. Si el Estado cobra un derecho periódico por la licencia, esta suma debe incluirse en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio correspondiente. La empresa titular de los derechos de explotación debe consignar el tipo de servicio para el que se le haya concedido la licencia y la duración de ésta.

I. Beneficios fiscales

54. Los beneficios fiscales representan una forma de ayuda oficial y una ventaja económica que se concede a las empresas que satisfacen determinados criterios. Esos beneficios pueden ser temporales o permanentes. En algunos casos, los beneficios fiscales se conceden a fin de alentar las inversiones en la economía nacional, regional o local o de fomentar un aumento de los gastos en actividades de investigación y desarrollo. Por lo general, los beneficios fiscales sólo se conceden cuando se cumplen las condiciones y los requisitos que el Estado ha establecido previamente. Los beneficios fiscales más comunes son los siguientes:

- a) las exenciones fiscales por las que se suprimen determinadas obligaciones fiscales;
- b) las reducciones de los tipos impositivos, que suponen la disminución proporcional de las sumas pagaderas por concepto de impuestos;

- c) las bonificaciones fiscales, que representan la reducción de una obligación tributaria existente;
- d) los reintegros de impuestos, que consisten en el reembolso, total o parcial, de impuestos ya pagados por la empresa beneficiaria, a condición de que ésta haya cumplido determinadas obligaciones, condiciones y normas; por ejemplo, las llamadas devoluciones de derechos por la importación de activos que, posteriormente, se incluirán en otros activos que se exportarán;
- e) las deducciones corrientes correspondientes a determinados costos capitalizados, por ejemplo, la depreciación acelerada de activos fijos por encima de las tasas normales que reflejan la utilización económica o la vida útil de los activos; y
- f) las moratorias fiscales, que consisten en exenciones de impuestos por un período determinado.

55. En las notas a los estados financieros deben consignarse los beneficios fiscales obtenidos, los motivos de su concesión, su cuantía y su duración prevista.

BIBLIOGRAFIA

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),
AICPA Professional Standards, (Chicago: Commerce Clearing House
Inc.*, 1991).

Commission on Concessions, Rapport sur les Orientations en Matière de
Comptabilité des Entreprises Concessionnaires**, 1994.

Financial Accounting Standards Board (FASB), Accounting Standards*,
(Homewood: Irwin, 1992/93).

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (FIIPECAFI),
and Arthur Andersen, Normas e Práticas Contábeis no Brasil ("Normas y
prácticas contables en el Brasil")***, (Atlas, San Pablo, 1994).

Hendriksen, Eldon S., y Breda, Michael S. Van, Accounting Theory*,
(Homewood: Irwin, 1992).

Iudicibus, Sérgio de, Teoria da Contabilidade ("Teoría de la
contabilidad")***, (Atlas, San Pablo, 1994).

Iudicibus, Sérgio de; Martins, Eliseu y Gelbcke, Ernesto R., Manual de
Contabilidade das Sociedades por Ações ("Manual de contabilidad de las
sociedades anónimas")***, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis
Atuariais e Financeiras (FIIPECAFI), (Atlas, San Pablo, 1995).

Meirelles, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro ("Derecho
administrativo brasileño")***, (Malheiros Editores, 1992).

* Sólo en inglés.

** Sólo en francés.

*** Sólo en portugués.