

Punto de Vista

INIF 17: “Contratos de concesión de servicios”. Complejidad en su alcance. El desafío del uso de valores razonables

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), emitió la Interpretación a las Normas de Información Financiera (INIF) 17 “Contratos de concesión de servicios”, con vigencia desde el 1 de enero de 2010.

El objetivo de esta INIF es clarificar el tratamiento contable de los contratos de concesión de servicios bajo su alcance desde el punto de vista del operador, es decir, la entidad que recibe la concesión.

Con esto se pretende que los estados financieros presenten fielmente la situación financiera de la particularidad de la entidad que opera una concesión. Esto nos invita a reflexionar sobre la visión que debe tenerse sobre las entidades que obtienen concesiones cuya vigencia en su operación se establece en función de un plazo. Sólo por citar algunos aspectos particulares, si la principal misión de la entidad es operar la concesión, debe pensarse que la vida de la misma es finita, y muy probablemente su actividad concluya poco después del vencimiento de la concesión, obviamente partiendo del supuesto que dicha concesión no fuera renovada por el concedente. En consecuencia, las políticas contables que debiera adoptar la entidad en cuestión tendrían que estar adecuadas a esa premisa (vida finita).

Lo antes señalado nos lleva a pensar que el enfrentamiento de los ingresos, costos y gastos debe ser sistemático y congruente durante la vida del negocio, es por esto que de la aplicación de la INIF se derivan provisiones que responderán a los compromisos adquiridos (inversiones, construcciones, etc.) con la concesión y que son reconocidos contablemente, al inicio de la aplicación de la INIF; asimismo, las políticas contables, por ejemplo de amortizaciones, reconocimiento de obligaciones laborales, etc. deberán tomar en consideración el lapso de la concesión.

Los dos aspectos clave de esta INIF, los analizamos a continuación: su alcance y el desafío del uso de valores razonables en su aplicación.

Alcance de la INIF

Uno de los aspectos más controvertidos es analizar e identificar si un contrato de concesión se encuentra bajo el alcance de las disposiciones de esta INIF o no.

En principio la INIF establece que las disposiciones de la misma deben aplicar primordialmente a los contratos de concesión de servicios en los que:

- El concedente controla o regula los servicios públicos que el operador proporciona; así como el precio del mismo y
- El concedente controla cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del contrato.

Estas características parecen simples de identificar, pero en la práctica se presentan contratos sumamente complejos y que en consecuencia clasificarlos no resulta simple.

La INIF está dirigida a contratos en los cuales la infraestructura se utiliza y está disponible para prestar un servicio al público en general, aunque el público decida no recibirlos. Generalmente, el propósito de la prestación de estos servicios suele cubrir las necesidades básicas de los ciudadanos considerando el ambiente moderno actual.

En general, los servicios públicos incluyen, entre otros: salud, educación, gas, electricidad, agua, manejo de residuos, transporte, información meteorológica, bomberos, telecomunicaciones, zoológicos y áreas deportivas. Aunque estos servicios son prestados por el sector privado, están sujetos a mayores regulaciones que otros sectores de la economía por razones políticas y sociales.

Una variante que podría existir es que el operador podría no prestar los servicios directamente al público y a pesar de esto, el contrato igualmente podría estar dentro del alcance de la INIF. Por ejemplo, si el operador construye y mantiene un hospital y el gobierno usa el hospital para prestar servicios médicos.

Contrariamente, cuando la infraestructura no está disponible para el uso del público en general, no existe un servicio público y entonces el acuerdo no estaría dentro del alcance de esta INIF. Un ejemplo sería un contrato de outsourcing de tecnología informática a través del cual una entidad privada presta este servicio a alguna entidad gubernamental.

El control o regulación de los servicios prestados o precios no necesariamente debe estar estipulado por el mismo contrato. El concedente puede controlar los servicios que presta el operador y los precios, de otra manera para que el contrato este dentro del alcance de esta INIF. Por ejemplo, adquiriendo en forma directa o indirecta a través de partes relacionadas, todos los servicios o bienes producidos, o creando un ente independiente que controle o regule las actividades del operador.

Asimismo, en relación con los precios, es suficiente que los mismos estén regulados o controlados para que el contrato este dentro del alcance de esta INIF. Los precios pueden ser controlados o regulados de varias formas, como ejemplo: determinación de precios fijos, determinación de fórmulas para calcular el precio y estipulación de precios máximos. Las fórmulas pueden basarse en el desempeño del operador o índices generales, como inflación. También podría darse el caso que el operador determine los precios libremente pero cualquier exceso en utilidades por sobre un mínimo acordado sea pagado al concedente. En la medida que exista alguna regulación de este tipo, se cumple el requisito de control o regulación de precios, establecido por la INIF.

En relación con la infraestructura se requiere que el concedente restrinja la posibilidad de que el operador la venda o entregue en garantía o, bien que la infraestructura deba regresarse al concedente o al siguiente operador al final del contrato; para que el contrato esté dentro del alcance de la INIF.

En algunos contratos el operador debe reemplazar parte de la infraestructura. En estos casos, se evalúa el reemplazo junto con el resto de la infraestructura para analizar si el contrato está dentro del alcance de la INIF.

Todos los requisitos deben cumplirse para que un contrato esté dentro del alcance de esta INIF. Este análisis requiere de un estudio profundo de los contratos, regulaciones y normas aplicables al operador, así como de considerar el fondo por sobre las formas.

Finalmente, es importante considerar que esta INIF elimina la supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 12 y SIC 29, con las cuales converge. En consecuencia, la aplicación de esta norma no debería implicar cambios en el reconocimiento de los contratos de concesión bajo su alcance.

El desafío del uso de valores razonables*

Para efectos de comprender los criterios que se describirán a continuación, es importante considerar que según la INIF las inversiones relativas al contrato de concesión de servicios no deben reconocerse como inmuebles, maquinaria y equipo del operador, porque el contrato no le otorga el derecho de controlar el uso de dicha infraestructura y, en consecuencia, deben reconocerse como se explica más adelante. Siendo que el operador está prestando servicios de construcción, mantenimiento y operación debe reconocer los ingresos (contraprestación) de los servicios por:

- Construcción y mejora de la infraestructura, de conformidad con lo establecido en el Boletín D-7 "Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital". Esto implica que se deben reconocer los ingresos, así como los costos y gastos asociados, de acuerdo con el método de por ciento de avance.
- Operación y mantenimiento que presta, con base en la norma supletoria, NIC 18 "Ingresos", conforme se prestan los servicios.

Si el operador presta servicios de construcción o mejora y de operación o mantenimiento bajo un mismo contrato, los ingresos recibidos deben asignarse a cada servicio en relación con sus valores razonables relativos. Aquí aparece el primer requerimiento de utilización de valores razonables.

Si el operador presta servicios de construcción o mejora, la contraprestación recibida también debe medirse inicialmente a su valor razonable aplicando, como ya se indicó el método del por ciento de avance. Esta contraprestación puede referirse a:

- Un derecho contractual e incondicional de recibir cantidades de efectivo específicas u otros activos financieros de parte del concedente. En este caso, el operador debe reconocer una cuenta por cobrar a su valor razonable.
- Un derecho de cobro directo a los usuarios del servicio público. En este caso, el operador debe reconocer un activo intangible, que representa la licencia adquirida, a su valor razonable.

Asimismo, si el concedente entrega activos al operador en adición a la infraestructura, deberá analizarse si éstos forman parte de la contraprestación por los servicios de construcción, mejoras u operación prestados por el operador. En caso que si sean parte de la contraprestación, estos activos se deben reconocer, aplicando los criterios anteriormente descritos, a su valor razonable.

Con base en lo anteriormente descrito, se puede concluir que la estimación de valores razonables para el reconocimiento de contratos de concesión es un aspecto clave y asimismo complejo. Esto debido a que los plazos de concesión suelen ser extensos por un lado y por otro lado cada contrato es único, lo que dificulta la identificación de comparables.

Esto representa un gran desafío para las empresas, debido a que en el resto de las Normas de Información Financiera ("NIF") Mexicanas se ha adoptado en forma relativamente limitada el uso de valores razonables. En cambio en las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) se observa una mayor aplicación del valor razonable en varios pronunciamientos. Como ejemplo, las IFRS permiten el uso de valores razonables para la valuación de activos fijos e intangibles, así como lo requiere en varias situaciones contenidas en la norma relativa al reconocimiento de adquisiciones de negocios. Las NIF aún no admiten el uso de valores razonables en estos casos.

La falta de manejo de las aplicaciones del valor razonable y de las técnicas de valuación puede ser la causa de que el uso del valor razonable no sea del todo aceptado o se dude en su utilización en la contabilización de transacciones complejas. Asimismo, el uso del valor histórico original ha estado arraigado en la práctica contable mundial desde hace muchos años.

Para enfrentar este desafío que la nueva INIF impone, los emisores de estados financieros deberán estudiar los métodos aceptados de determinación de valores razonables, así como recurrir a la asistencia de asesores o expertos en el tema.

* De acuerdo con la NIF A-6, valor razonable representa el monto de efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo, en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia. Cuando no se tenga un valor de intercambio accesible de la operación debe realizarse una estimación del mismo mediante técnicas de valuación.

Reciban un cordial saludo,

Carlos Méndez

Socio Líder de Auditoría

Mariano Escobedo 573 | Col. Rincón del Bosque | 11580 | México, D.F. | (55) 5263 6000

Punto de Vista es una publicación especializada de la práctica de Auditoría de PricewaterhouseCoopers México.

www.pwc.com/mx

El propósito del contenido de este documento es servir únicamente como guía general sobre algunos temas de interés. La aplicación y efecto de la ley puede variar, dependiendo de los datos específicos incluidos. Debido a la naturaleza cambiante de las leyes, reglas y regulaciones es probable que exista alguna omisión o imprecisión en la información aquí contenida. Este documento se distribuye bajo el entendido que los autores y editores no están obligados a proporcionar asesoría legal, contable, fiscal o servicios profesionales de ningún otro tipo. No debe utilizarse como sustituto de la asesoría directa de profesionales en contabilidad, impuestos, aspectos legales o de otra índole. Antes de tomar cualquier decisión o medida le aconsejamos consultar a un profesional de PricewaterhouseCoopers.

Aunque hicimos todo lo posible para garantizar que la información contenida en este documento procediera de fuentes confiables, PricewaterhouseCoopers no se hace responsable de ningún error, omisión o de resultados obtenidos a partir del uso de dicha información. Toda la información de este documento se proporciona "tal como aparece" en la fuente original, sin ninguna garantía de integridad, precisión, exactitud o responsabilidad de los resultados obtenidos a partir del uso de la misma; sin ningún otro tipo de garantía, expresa o implícita, incluyendo y sin limitarse a garantías de desempeño, comercialización y conveniencia para alcanzar un objetivo específico. En ningún caso PricewaterhouseCoopers, sus empresas/firmas afiliadas, socios, agentes o empleados serán responsables de cualquier decisión o medida aplicada por usted o ninguna otra persona basándose en la información de este documento, así como de ningún daño o perjuicio resultante, específico o similar, incluso si se incluyera una notificación sobre la posibilidad de dicho daño.

© 2010 PricewaterhouseCoopers. Todos los derechos reservados. PricewaterhouseCoopers se refiere a PricewaterhouseCoopers México, la red global de PricewaterhouseCoopers u otras firmas miembro de la red, cada una de las cuales constituye una entidad legal autónoma e independiente. *connectedthinking es una marca registrada de PricewaterhouseCoopers.