

NICSP 32—ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: LA CONCEDENTE

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) establece los requerimientos contables de la concedente en un acuerdo de concesión de servicios. Es una adaptación de la Interpretación 12 (CINIIF 12), *Acuerdos de Concesión de Servicios*, desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera y publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La CINIIF 12 establece los requerimientos contables del operador en un acuerdo de concesión de servicios. Esta NICSP también contiene extractos de la Interpretación 29 (SIC-29), *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*, desarrollada por el Comité de Interpretaciones y publicada por el IASB. En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la CINIIF 12 y de la SIC-29, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 32—ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: LA CONCEDENTE

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* se emitió en octubre de 2011.

Desde entonces, la NICSP 32 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 32

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
13	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
20	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
29	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
32	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
33	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
35	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
35A	New	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
35B	New	Mejoras a las NICSP abril de 2016
36A	New	NICSP 33 enero de 2015
36B	New	Mejoras a las NICSP abril de 2016
36C	New	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
36D	New	NICSP 41 agosto de 2018
37	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
AG20	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
AG35	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
AG37	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
AG45	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
AG52	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
AG53	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
AG68	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
AG69	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
AG70	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
AG71	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
AG72	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
AG73	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
IG2	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

NICSP 32—ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: LA CONCEDENTE

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance	2-7
Definiciones	8
Reconocimiento y medición de un activo de concesión de servicios	9-13
Reconocimiento y medición de pasivos	14-28
Modelo del pasivo financiero	18-23
Modelo de concesión de un derecho al operador	24-26
División del acuerdo	27-28
Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes, y activos contingentes	29
Otros ingresos	30
Presentación e información a revelar	31-33
Transición	34-35
Fecha de vigencia	36-37
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* está contenida en los párrafos 1 a 37. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 32 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por la concedente, una entidad del sector público.

Alcance (véanse los párrafos GA1 a GA2)

2. Una entidad¹ que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios.
3. [Eliminado]
4. [Eliminado]
5. Los acuerdos dentro del alcance de esta Norma implican que el operador proporcione los servicios públicos relacionados con el activo de concesión de servicios en nombre de la concedente.
6. Los acuerdos fuera del alcance de esta Norma son aquellos que no implican la prestación de servicios públicos y acuerdos que implican componentes de servicio y gestión en los que el activo no es controlado por la concedente (por ejemplo, externalización, contratos de servicio o privatización).
7. Esta Norma no especifica la contabilización por los operadores (pueden encontrarse guías sobre la contabilización de acuerdos de concesión de servicios por el operador en la normativa contable nacional o internacional aplicable que trate los acuerdos de concesión de servicios).

Definiciones (véanse los párrafos GA3 a GA4)

8. Los términos siguientes se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Un **acuerdo vinculante**, a efectos de la presente Norma, describe contratos y otros acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

Una **concedente**, a efectos de esta Norma, es la entidad que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador.

Un **operador**, a efectos de esta Norma, es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeta al control del activo por la concedente.

Un **acuerdo de concesión de servicios** es un acuerdo vinculante entre una concedente y un operador en el que:

¹ Una entidad a los efectos de esta Norma se refiere a la concedente.

- (a) el operador utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado; y
- (b) el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.

Un activo de concesión de servicios es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:

- (a) es proporcionado por el operador, de forma que:
 - (i) el operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o
 - (ii) es un activo ya existente del operador; o
- (b) es proporcionado por la concedente, de forma que:
 - (i) es un activo ya existente de la concedente; o
 - (ii) es una mejora de un activo ya existente de la concedente.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquellas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Reconocimiento y medición de un activo de concesión de servicios (véanse los párrafos GA5 a GA35)

9. La concedente reconocerá un activo proporcionado por el operador y una mejora de un activo ya existente de la concedente como un activo de concesión de servicios si:
 - (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
 - (b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo.
10. Esta Norma se aplica a un activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios durante la totalidad de su vida útil (un activo de “vida completa”) si se cumplen las condiciones del párrafo 9(a).
11. La concedente medirá inicialmente el activo de concesión de servicios reconocido de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) por su valor razonable, excepto según lo señalado en el párrafo 12.

12. Si un activo existente de la concedente cumple las condiciones especificadas en los párrafos 9(a) y 9(b) (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente reclasificará el activo existente como un activo de concesión de servicios. El activo de concesión de servicios reclasificado debe contabilizarse de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* o la NICSP 31 *Activos Intangibles*, según proceda.
13. Tras el reconocimiento o reclasificación inicial, los activos de concesión de servicios deben contabilizarse de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 31, según proceda.

Reconocimiento y medición de pasivos (véanse los párrafos GA36 a GA50)

14. Cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente también reconocerá un pasivo. La concedente no reconocerá un pasivo cuando un activo existente de la concedente se reclasifique como un activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 12, excepto en circunstancias en las que el operador proporcione una contrapartida adicional, como se destaca en el párrafo 15.
15. El pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 será medido inicialmente por el mismo importe que el activo de concesión de servicios medido de acuerdo con el párrafo 11, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al operador, o del operador a la concedente.
16. La naturaleza del pasivo reconocido se basa en la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la concedente y el operador. La naturaleza de la contraprestación otorgada por la concedente al operador se determina por referencia a los términos del acuerdo vinculante y, cuando proceda, la ley de contratos.
17. Como contraprestación del activo de concesión de servicios, la concedente puede compensar al operador por el activo de concesión de servicios mediante una combinación de:
 - (a) realización de pagos al operador (el modelo del “pasivo financiero”);
 - (b) compensación al operador por otros medios (el modelo de “concesión de un derecho al operador”) como:
 - (i) concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión de servicios; o
 - (ii) concesión al operador del acceso a otro activo generador de ingresos para uso del operador (por ejemplo, un ala privada de un hospital en el que el resto del hospital se utiliza por la concedente para atender a pacientes públicos o un estacionamiento privado adyacente a un equipamiento público).

Modelo del pasivo financiero (véanse los párrafos GA37 a GA 46)

18. Si la concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, la concedente contabilizará el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 como un pasivo financiero.
19. La concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo si ha garantizado pagar al operador:
 - (a) importes específicos o cuantificables; o
 - (b) el déficit, si existe, entre los importes recibidos por el operador de los usuarios del servicio público y cualesquiera importes especificados o cuantificables a los que se hace referencia en el párrafo 19(a), incluso si el pago está supeditado a que el operador asegure que el activo de concesión de servicios cumple los requerimientos de calidad y eficiencia especificados.
20. La NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, y los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, se aplican al pasivo financiero reconocido según el párrafo 14, excepto cuando esta Norma proporciona requerimientos y guías.
21. La concedente asignará los pagos al operador y los contabilizará de acuerdo con su esencia como una reducción en el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14, una carga financiera, y cargas por los servicios proporcionados por el operador.
22. La carga financiera y las cargas por los servicios proporcionados por el operador en un acuerdo de concesión de servicios determinadas de acuerdo con el párrafo 21 se contabilizarán como gastos.
23. Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios son identificables por separado, los componentes del servicio de los pagos de la concedente al operador se asignarán por referencia a los valores razonables relativos del activo de concesión de servicios y los servicios. Cuando el activo y los componentes del servicio no son identificables por separado, el componente del servicio de los pagos de la concedente al operador se determina utilizando técnicas de estimación.

Modelo de la concesión de un derecho al operador (véanse los párrafos GA47 a GA49)

24. Cuando la concedente no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, y concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros

- u otro activo generador de ingresos, la concedente contabilizará el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 como la parte no acumulada (o devengada) de los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la concedente y el operador.**
25. **La concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 24 según la esencia económica del acuerdo de concesión del servicio.**
26. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión de servicios y la provisión de servicios mediante la concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos, el intercambio se considera como una transacción que genera ingresos. Como el derecho concedido al operador es efectivo durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio, la concedente no reconoce inmediatamente ingresos por el intercambio. En su lugar, se reconoce un pasivo por la parte del ingreso todavía no acumulado (o devengado). El ingreso se reconoce de acuerdo con la esencia económica del acuerdo de concesión del servicio y el pasivo se reduce a medida que se reconoce el ingreso.
- División del acuerdo (véase el párrafo GA50)**
27. **Si la concedente paga parcialmente por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, incurriendo en un pasivo financiero y parcialmente mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total reconocido de acuerdo con el párrafo 14. El importe inicialmente reconocido por el pasivo total será el mismo importe que el especificado en el párrafo 15.**
28. **La concedente contabilizará cada parte del pasivo referido en el párrafo 27 de acuerdo con los párrafos 18 a 26.**
- Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes (véanse los párrafos GA51 a GA54)**
29. **La concedente contabilizará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes, y activos contingentes que surgen de un acuerdo de concesión de servicios de conformidad con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la NICSP 28, la NICSP 30 y la NICSP 41.**
- Otros ingresos (véanse los párrafos GA55 a GA64)**
30. **La concedente contabilizará ingresos de un acuerdo de concesión de servicios, distintos de los especificados en los párrafos 24 a 26, de acuerdo con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.**

Presentación e información a revelar (véanse los párrafos GA65 a GA67)

31. **La concedente presentará la información de acuerdo con la NICSP 1.**
32. **Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios deberán ser considerados a la hora de determinar las revelaciones apropiadas en las notas a los estados financieros. Una concedente revelará la siguiente información respecto a acuerdos de concesión de servicios en cada periodo sobre el que se informa:**
 - (a) **una descripción del acuerdo;**
 - (b) **términos relevantes del acuerdo que puedan afectar al importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros (por ejemplo, el periodo de la concesión, fechas de revisión de la fijación de precios y las bases sobre los que se determina la revisión de la fijación de precios o las renegociaciones);**
 - (c) **la naturaleza y alcance (por ejemplo, cantidad, periodo o importe, según lo que resulte adecuado) de:**
 - (i) **derechos a utilizar activos especificados;**
 - (ii) **derechos a esperar que el operador proporcione servicios especificados en relación al acuerdo de concesión de servicios;**
 - (iii) **el importe en libros de los activos de concesión de servicios reconocidos al final del periodo sobre el que se informa, incluyendo activos existentes de la concedente reclasificados como activos de concesión de servicios;**
 - (iv) **derechos a recibir activos especificados al final del acuerdo de concesión de servicios;**
 - (v) **opciones de renovación y terminación;**
 - (vi) **otros derechos y obligaciones (por ejemplo, una significativa reparación de los activos de concesión de servicios); y**
 - (vii) **obligaciones de proporcionar al operador acceso a activos de concesión de servicios u otros activos generadores de ingresos; y**
 - (d) **cambios en el acuerdo que ocurren durante el periodo sobre el que se informa.**
33. La información a revelar requerida de acuerdo con el párrafo 32 se proporciona individualmente para cada acuerdo de concesión de servicios material o de forma agregada para acuerdos de concesión de servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobros de peaje, telecomunicaciones o

servicios de tratamiento de aguas). Esta información a revelar es adicional a la requerida en la NICSP 17 y/o la NICSP 31 por clases de activos. Las activos de concesión de servicios dentro de unos acuerdos de concesión de servicios de una naturaleza similar de los que se informa de forma agregada pueden formar un subconjunto de una clase de activos a revelar de acuerdo con la NICSP 17 y/o la NICSP 31 o pueden estar incluidos en más de una clase de activos de los que se revela información de acuerdo con la NICSP 17 y/o la NICSP 31. Por ejemplo, a efectos de la NICSP 17 un puente con peaje puede ser incluido en la misma clase que otros puentes. A los efectos de este párrafo, el puente con peaje puede ser incluido con los acuerdos de concesión de servicios informados agregadamente como carreteras con peaje.

Transición

- 34. **Una concedente que ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondientes pasivos, ingresos y gastos aplicará esta Norma retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**
- 35. [Eliminado]
- 35A. El documento Mejoras a las NICSP 2015 emitido en abril de 2016 modificó los párrafos 13, 32, 33 y GA35. Una entidad que ha aplicado previamente la NICSP 32 revisará la clasificación de los activos de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 13. La entidad presentará los activos de concesión de servicios en la clasificación revisada retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3.
- 35B. Cuando los activos de concesión de servicios se reclasifiquen de acuerdo con el párrafo 35A, una entidad contabilizará los acuerdos de concesión de servicios como sigue:
 - (a) Si los activos de concesión de servicios habían sido previamente medidos usando el modelo del costo, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se mide usando el modelo del costo, la entidad continuará aplicando el modelo del costo. La entidad trasladará al futuro el coste de los activos de concesión de servicios, junto con cualquier amortización o depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulado.
 - (b) Si los activos de concesión de servicios habían sido previamente medidos usando el modelo del costo, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se mide usando el modelo de revaluación, la entidad deberá:
 - (i) reevaluar los activos de concesión de servicios; o
 - (ii) sujeta a los requerimientos en la NICSP 3 que tratan los cambios en políticas contables, aplicar retrospectivamente el

modelo del costo a los activos restantes en la clase de activos a la que los mencionados activos de concesión de servicios han sido reclasificados. Cuando la información sobre el costo de los activos no esté disponible, la entidad puede usar el importe en libros de los activos como costo estimado.

- (c) Si los activos de concesión de servicios habían sido previamente medidos usando el modelo de revaluación, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se mide usando el modelo del costo, la entidad deberá:
 - (i) aplicar retroactivamente el modelo del costo a los activos de concesión de servicios. Cuando la información sobre el costo de los activos no esté disponible, la entidad puede usar el importe en libros de los activos como costo estimado; o
 - (ii) sujetarse a los requerimientos en la NICSP 3 que tratan los cambios en políticas contables, reevaluar los activos restantes en la clase de activos a la que los mencionados activos de concesión de servicios han sido reclasificados.
- (d) Si los activos de concesión de servicios habían sido previamente medidos usando el modelo de revaluación, y la clase de activos a los que dichos activos de concesión de servicios han sido reclasificados se mide usando el modelo de revaluación, la entidad deberá ajustar el superávit de revaluación para cada clase de activo. Cuando previamente se han reconocido disminuciones tanto en lo que se refiere a un activo de concesión de servicios o uno o más activos en la clase a la que se transfiere el activo de concesión de servicios, la entidad considerará si se requieren transferencias entre el superávit de revaluación y el resultado (ahorro o desahorro) acumulado.

Fecha de vigencia

- 36. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 5, *Costos por Préstamos*, la NICSP 13, *Arrendamientos*, la NICSP 17, la NICSP 29 y la NICSP 31.
- 36A. La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 35 y 37. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

- 36B. El documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016 modificó los párrafos 13, 32, 33 y GA35 y añadió los párrafos 35A y 35B. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.
- 36C. Los párrafos 3 y 4 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.
- 36D. Los párrafos 20, 29, GA37, GA45, GA52 y GA53 fueron modificados por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
37. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es una parte integrante de la NICSP 32.

Alcance (véanse los párrafos 2 a 7)

- GA1. Esta Norma pretende ser “espejo” de la Interpretación 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, *Acuerdos de Concesión de Servicios* (CINIIF 12), que establece los requerimientos contables para el operador del sector privado en un acuerdo de concesión de servicios. Para ello, el alcance, los principios para el reconocimiento de un activo y la terminología son congruentes con las guías aplicables en la CINIIF 12. Sin embargo, debido a que esta Norma aborda los aspectos contables de la concedente, esta Norma trata los aspectos identificados en la CINIIF 12 desde el punto de vista de la concedente, de la forma siguiente:
- (a) La concedente reconoce un pasivo financiero cuando esté obligada a hacer una serie de pagos al operador por la provisión de un activo de concesión de servicios (es decir, construye, desarrolla, adquiere o mejora). Utilizando los requerimientos de medición especificados en esta Norma según los párrafos 12, 14 y 20 de la CINIIF 12, el operador reconoce un ingreso por los servicios de construcción, desarrollo, adquisición, mejora y explotación que proporciona. Según el párrafo 8 de la CINIIF 12, el operador da de baja un activo que mantenía y reconocía como propiedad, planta y equipo antes de participar en el acuerdo de concesión de servicios.
 - (b) La concedente reconoce un pasivo si otorga al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. Según el párrafo 26 de la CINIIF 12, el operador reconoce un activo intangible.
 - (c) La concedente da de baja un activo que concede al operador y sobre el que ya no tiene el control. Según el párrafo 27 de la CINIIF 12, el operador reconoce el activo y un pasivo con respecto a cualquier obligación que ha asumido a cambio del activo.
- GA2. El párrafo 9 de esta Norma especifica las condiciones bajo las que un activo, distinto de un activo de vida completa, está dentro del alcance de la Norma. El párrafo 10 de la Norma especifica la condición según la cual los activos de vida completa están dentro del alcance de la Norma.

Definiciones (véase el párrafo 8)

- GA3. El párrafo 8 define un acuerdo de concesión de servicios. Son características comunes de un acuerdo de concesión de servicios:

- (a) la concedente es una entidad del sector público;
 - (b) el operador es responsable de, al menos, parte de la gestión del activo de concesión de servicios y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente;
 - (c) el acuerdo establece los precios iniciales que debe recibir el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios;
 - (d) el operador está obligado a entregar el activo de concesión de servicios a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, por una contraprestación pequeña o sin contraprestación incremental, independientemente de qué parte haya financiado inicialmente; y
 - (e) el acuerdo se rige por un acuerdo vinculante que establece los niveles de prestación, mecanismos para ajustar precios y acuerdos para arbitrar disputas.
- GA4. El párrafo 8 define un activo de concesión de servicios. Ejemplos de activos de concesión de servicios son: carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, equipamientos para la distribución de agua, redes de suministro de energía y telecomunicaciones, instalaciones permanentes para operaciones militares y de otro tipo, y otros activos no corrientes o activos intangibles utilizados para propósitos administrativos en la prestación de servicios públicos.

Reconocimiento y medición inicial de un activo de concesión de servicios (véanse los párrafos 9 a 13)

Reconocimiento de un activo de concesión de servicios

- GA5. La valoración de si un activo de concesión de servicios debe reconocerse de acuerdo con el párrafo 9 (o párrafo 10 para un activo de vida completa) se hace sobre la base de los hechos y circunstancias del acuerdo.
- GA6. El control o regulación al que se refiere el párrafo 9(a) podría ser por un acuerdo vinculante, o de otra forma (tal como a través de un regulador externo que regule a otras entidades que operan en la misma actividad industrial o sector que la concedente), e incluye circunstancias en las que la concedente compra toda la producción así como aquellas en las que parte o toda la producción es comprada por otros usuarios. La capacidad de excluir, o regular, el acceso a otros de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. El acuerdo vinculante establece los precios iniciales a percibir por el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios. Cuando el acuerdo vinculante transfiere el derecho a controlar el

uso del activo de concesión de servicios a la concedente, el activo cumple la condición especificada en el párrafo 9(a) de control en relación con aquéllos a quienes el operador debe proporcionar los servicios.

- GA7. A efectos del párrafo 9(a), la concedente no necesita tener control completo del precio: es suficiente que el precio sea regulado por la concedente, por un acuerdo vinculante, o por un regulador externo que regule otras entidades que operen en la misma actividad industrial o sector (por ejemplo, hospitales, escuelas o universidades) que la concedente (por ejemplo, mediante un mecanismo limitativo). Sin embargo, la condición se aplica a la esencia del acuerdo. Se ignorarán las características no esenciales, tales como un límite que se aplicará solo en circunstancias remotas. Por el contrario, si, por ejemplo, un acuerdo pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier exceso de beneficio es devuelto a la concedente, la rentabilidad del operador está limitada y el elemento precio de la prueba de control se cumple.
- GA8. Muchos gobiernos tienen la capacidad de regular el comportamiento de las entidades que operan en ciertos sectores de la economía, ya sea directamente, o a través de agencias creadas específicamente. Para los propósitos del párrafo 9(a), las capacidades reguladoras amplias descritas anteriormente no constituyen control. En esta Norma, el término “regular” se entiende que se aplica solo en el contexto de los términos y condiciones específicas del acuerdo de concesión de servicios. Por ejemplo, un regulador de servicios ferroviarios puede determinar las tasas que se aplican a la industria ferroviaria en su conjunto. Dependiendo del marco legal en una jurisdicción, estas tasas pueden estar implícitas en el acuerdo vinculante que regula un acuerdo de concesión de servicios que involucra la provisión de transporte ferroviario o pueden estar específicamente referidas en él. Sin embargo, en ambos casos, el control del activo de concesión de servicios se deriva ya sea del contrato, o acuerdo vinculante similar, o de la regulación específica aplicable a los servicios ferroviarios y no del hecho de que la concedente sea una entidad del sector público que está relacionada con el regulador del servicio ferroviario.
- GA9. Para el propósito del párrafo 9(b), el control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador para vender o pignorar el activo y dar a la concedente un derecho continuado de uso durante todo el periodo del acuerdo de concesión de servicios. La participación residual en el activo es el valor actual estimado del activo al final de su vida económica y estuviese en las condiciones esperadas al final del periodo del acuerdo de concesión de servicios.
- GA10. El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene tanto el grado de control descrito en el párrafo 9(a) como cualquier participación residual significativa en el activo, el operador está solo gestionando el activo en nombre de la concedente—incluso aunque, en muchos casos, pueda tener una amplia discrecionalidad gerencial.

- GA11. Las condiciones de los párrafos 9(a) y 9(b) identifican conjuntamente cuando el activo, incluyendo cualquier reposición requerida, es controlado por la concedente por la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que reponer parte de un activo durante el periodo del acuerdo (por ejemplo, la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el activo se considera como un todo. Por ello se cumple la condición del párrafo 9(b) para la totalidad del activo, incluyendo la parte que es repuesta, si la concedente controla cualquier participación residual significativa en la reposición final de esa parte.
- GA12. A veces, el uso de un activo de concesión de servicios es regulado parcialmente en la forma descrita en el párrafo 9(a) y parcialmente no regulado. Sin embargo, estos acuerdos pueden adoptar formas variadas:
- (a) cualquier activo que es separable físicamente y capaz de ser explotado independientemente y cumple la definición de unidad generadora de efectivo según se define en la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo* se analiza de forma separada para determinar si la condición establecida en el párrafo 9(a) se cumple cuando se usa en su totalidad para fines no regulados (por ejemplo, esto puede aplicarse a un ala privada de un hospital, si el resto del hospital es utilizado por la concedente para atender pacientes públicos); y
 - (b) cuando actividades puramente auxiliares (tales como una tienda en un hospital) son no reguladas, la prueba del control se aplica como si esos servicios no existieran, porque en los casos en los que la concedente controla los servicios de la forma descrita en el párrafo 9(a), la existencia de actividades auxiliares no limita el control de la concedente del activo de concesión de servicios.
- GA13. El operador puede tener un derecho a utilizar el activo separable descrito en el párrafo GA12(a), o los equipamientos utilizados para proporcionar servicios auxiliares no regulados descritos en el párrafo GA12(b). En cualquiera de los dos casos, puede ser en esencia un arrendamiento de la concedente al operador; si es así, se contabiliza de acuerdo con la NICSP 13.

Activo existente de la concedente

- GA14. El acuerdo puede implicar un activo existente de la concedente:
- (a) al que la concedente da acceso al operador para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión de servicios; o
 - (b) al que la concedente da acceso al operador con la finalidad de generar ingresos como compensación por el activo de concesión de servicios.
- GA15. El requerimiento del párrafo 11 es medir inicialmente los activos reconocidos de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) por el valor razonable. Los activos existentes de la concedente utilizados en

el acuerdo de concesión de servicios se reclasificarán en lugar de reconocerse según esta Norma. Solo una mejora de un activo existente de la concedente (por ejemplo, que incremente su capacidad) se reconoce como un activo de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 9, o el párrafo 10 para un activo de vida completa.

- GA16. Al aplicar las pruebas de deterioro del valor de la NICSP 17 o la NICSP 31, según resulte apropiado, la concedente no considera necesariamente la concesión del servicio al operador como una circunstancia que cause deterioro, a menos que haya habido un cambio en el uso del activo que afecte a sus beneficios económicos o potencial de servicio futuros. La concedente se remitirá a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, o a la NICSP 26, según proceda, para determinar si cualquiera de los indicadores de deterioro ha surgido bajo tales circunstancias.
- GA17. Si el activo no cumple ya las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente seguirá los principios de baja en cuentas de la NICSP 17 o la NICSP 31, según resulte apropiado. Por ejemplo, si el activo se transfiere al operador de forma permanente, se da de baja en cuentas. Si el activo se transfiere de forma temporal, la concedente considera la esencia de este término del acuerdo de concesión de servicios al determinar si el activo debe ser dado de baja en cuentas. En tales casos, la concedente también considera si el acuerdo es una transacción de arrendamiento o una transacción de venta con arrendamiento posterior que debe contabilizarse de acuerdo con la NICSP 13.
- GA18. Cuando el acuerdo de concesión de servicios implique la mejora de un activo existente de la concedente, de forma que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que el activo proporcionará se incrementan, la mejora se valora para determinar si cumple las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa). Si esas condiciones se cumplen, la mejora se reconoce y mide de acuerdo con esta Norma.

Activo existente del operador

- GA19. El operador puede proporcionar un activo para su utilización en el acuerdo de concesión de servicios que no ha sido construido, desarrollado o adquirido. Si el acuerdo supone la utilización de un activo existente del operador para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión de servicios, la concedente determinará si el activo cumple las condiciones del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa). Si se cumplen las condiciones de reconocimiento, la concedente reconoce el activo como un activo de concesión de servicios y lo contabiliza de acuerdo con esta Norma.

Activo construido o desarrollado

- GA20. Cuando un activo construido o desarrollado cumple las condiciones del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) la concedente

reconocerá y medirá el activo de acuerdo con esta Norma. La NICSP 17 o la NICSP 31, según proceda, establecen los criterios sobre cuándo debe reconocerse un activo de concesión de servicios. Tanto la NICSP 17 como la NICSP 31 requieren que un activo se reconozca si y solo si:

- (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
 - (b) el costo o el valor razonable del elemento pueden ser medidos de forma fiable¹.
- GA21. Aquellos criterios, junto con los términos y condiciones específicos del acuerdo vinculante, necesitan ser considerados al determinar si reconocer el activo de concesión de servicios durante el periodo en el que el activo 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 normalmente el activo de concesión de servicios durante ese periodo.
- GA22. El primer criterio de reconocimiento requiere 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 de servicios es proporcionar potencial de servicio en nombre de la concedente del sector público. De forma similar a un activo que la concedente construye o desarrolla para su propio uso, la concedente evaluaría, en el momento en que se incurra en los costos de construcción o desarrollo, los términos del acuerdo vinculante para determinar si el potencial de servicio del activo de concesión de servicios fluiría a la concedente en ese momento.
- GA23. El segundo criterio de reconocimiento requiere que el costo o valor razonable inicial del activo pueda medirse con fiabilidad. En consecuencia, para cumplir los criterios de reconocimiento de la NICSP 17 o la NICSP 31, según proceda, la concedente debe tener información fiable sobre el costo o valor razonable del activo durante su construcción o desarrollo. Por ejemplo, si el acuerdo de concesión de servicios requiere que el operador proporcione a la concedente informes sobre el progreso durante la construcción o desarrollo del activo, los costos incurridos pueden medirse y, por lo tanto, cumplirían el principio de reconocimiento de la NICSP 17 para activos construidos o de la NICSP 31 para activos desarrollados. También, si la concedente tiene poca capacidad para evitar aceptar un activo construido o desarrollado para cumplir las especificaciones del contrato, o un acuerdo vinculante similar, los costos se reconocen según se progrese en la terminación del activo. Así, la concedente reconoce un activo de concesión de servicios y un pasivo asociado.

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

Medición de los activos de concesión de servicios

- GA24. El párrafo 11 requiere que los activos de concesión de servicios reconocidos de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) se midan inicialmente por el valor razonable. En particular, el valor razonable se utiliza para determinar el costo de un activo de concesión de servicios construido o desarrollado o el costo de cualquier mejora de activos existentes, en el reconocimiento inicial. El requerimiento del párrafo 11 no se aplica a los activos existentes de la concedente que se reclasifican como activos de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 12 de esta Norma. El uso del valor razonable en el reconocimiento inicial no constituye una revaluación según la NICSP 17 o la NICSP 31.
- GA25. El tipo de compensación intercambiada entre la concedente y el operador afecta a la forma en que se determina el valor razonable del activo de concesión de servicios en el reconocimiento inicial. Los párrafos siguientes señalan cómo determinar el valor razonable del activo en el reconocimiento inicial basado en el tipo de compensación intercambiada:
- (a) Cuando la concedente hace pagos al operador, el valor razonable en el reconocimiento inicial del activo representa la parte de los mismos pagados al operador por el activo.
 - (b) Cuando la concedente no efectúa pagos al operador por el activo, el activo se contabiliza de la misma forma que un intercambio de activos no monetarios según la NICSP 17 y la NICSP 31.

Tipos de compensación

- GA26. Los acuerdos de concesión de servicios raramente son iguales, si alguna vez lo son; los requerimientos técnicos varían por sector y por jurisdicción. Además, los términos del acuerdo también pueden depender de las características específicas del marco legal global de la jurisdicción particular. Las leyes de contratos, si existen, pueden contener términos que no tienen que repetirse en contratos individuales.
- GA27. Dependiendo de los términos del acuerdo de concesión de servicios, la concedente puede compensar al operador por el activo de concesión de servicios y la provisión del servicio mediante combinaciones de:
- (a) pagos realizados (por ejemplo, efectivo) al operador;
 - (b) compensación al operador por otros medios, tales como:
 - (i) concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión de servicios; o
 - (ii) concesión al operador del acceso a otro activo generador de ingresos para su uso.

- GA28. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión de servicios mediante pagos a éste, los componentes del activo y del servicio pueden ser separables (por ejemplo, el acuerdo vinculante especifica el importe de la serie predeterminada de pagos a asignar al activo de concesión de servicios) o inseparables.

Pagos separables

- GA29. Un acuerdo de concesión de servicios puede ser separable en una variedad de circunstancias, incluyendo, pero no limitadas a, las siguientes:
- (a) se identifican, la parte de una corriente de pagos que varía de acuerdo con la disponibilidad del activo de concesión de servicios y la otra parte que varía de acuerdo con el uso o rendimiento de ciertos servicios;
 - (b) diferentes componentes del acuerdo de concesión del servicio se ejecutan en períodos diferentes o pueden terminarse por separado. Por ejemplo, un componente individual del servicio puede terminarse sin afectar a la continuación del resto del acuerdo; o
 - (c) diferentes componentes del acuerdo de concesión de servicios pueden renegociarse por separado. Por ejemplo, un componente del servicio es probado en el mercado y parte o la totalidad de los incrementos o reducciones del costo se pasan a la concedente, de forma que puede identificarse la parte del pago de la concedente que se relaciona específicamente con ese servicio.

- GA30. La NICSP 17 y la NICSP 31 requieren la medición inicial de un activo adquirido en una transacción con contraprestación por su costo, que es el equivalente del precio en efectivo del activo. Para transacciones con contraprestación, el precio de la transacción se considera que es el valor razonable, a menos que se indique lo contrario. Si los componentes de los pagos del activo y del servicio son separables, el equivalente al precio de contado del activo de concesión de servicios es el valor presente de los pagos del componente del activo de concesión de servicios. Sin embargo, si el valor presente de la porción de activo de los pagos es mayor que el valor razonable, el activo de concesión de servicios se mide inicialmente por su valor razonable.

Pagos inseparables

- GA31. Si el componente de activo y de servicio de los pagos de la concedente al operador no son separables, el valor razonable del párrafo 11 se determina utilizando técnicas de estimación.
- GA32. A efectos de aplicar los requerimientos de esta Norma, los pagos y otras contraprestaciones requeridas por el acuerdo son asignados, al comienzo del acuerdo o en una nueva evaluación del acuerdo, entre aquéllos activos de concesión de servicios y aquéllos otros componentes del acuerdo

de concesión de servicios (por ejemplo, servicios de mantenimiento y operación) sobre la base de sus valores razonables relativos. El valor razonable del activo de concesión de servicios incluye solo importes relacionados con el activo y excluye importes para otros componentes del acuerdo de concesión del servicio. En algunos casos, repartir los pagos por el activo a partir de los pagos por otros componentes del acuerdo de concesión del servicio requerirá que la concedente utilice una técnica de estimación. Por ejemplo, una concedente puede estimar los pagos relacionados con el activo por referencia al valor razonable de un activo comparable en un acuerdo que no contenga otros componentes, o estimando los pagos para los otros componentes en el acuerdo de concesión de servicios por referencia a acuerdos comparables y entonces deducir esos pagos de los pagos totales según el acuerdo.

El operador recibe otras formas de compensación

- GA33. Los tipos de transacciones referidas en el párrafo 17(b) son transacciones sin contraprestación monetaria. El párrafo 38 de la NICSP 17 y el párrafo 44 de la NICSP 31, según proceda, proporcionan guías sobre esas circunstancias.
- GA34. Cuando se concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión del servicio, u otro activo generador de ingresos, o recibe una compensación no monetaria de la concedente, la concedente no incurre directamente en un costo por adquirir el activo de concesión del servicio. Estas formas de compensación pretenden compensar al operador tanto por el costo del activo de concesión de servicios como por utilizarlo durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios. La concedente, por lo tanto, necesita medir inicialmente el componente del activo de una forma congruente con el párrafo 11.

Medición posterior

- GA35. Tras el reconocimiento inicial, una concedente aplicará la NICSP 17 y la NICSP 31 a la medición posterior y baja en cuentas de un activo de concesión de servicios. La NICSP 21 y la NICSP 26 también se aplicarán al considerar si hay indicios de que un activo de concesión de servicios está deteriorado. Estos requerimientos en estas Normas se aplicarán a todos los activos reconocidos o clasificados como activos de concesión de servicios de acuerdo con esta Norma.

Reconocimiento y medición de pasivos (véanse los párrafos 14 a 28)

- GA36. La concedente reconoce un pasivo de acuerdo con el párrafo 14 solo cuando el activo de concesión de servicios se reconoce de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa). La naturaleza del pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 14 difiere en cada una de las circunstancias descritas en el párrafo GA25, de acuerdo con su esencia.

El modelo del pasivo financiero (véanse los párrafos 18 a 23)

- GA37. Cuando la concedente tiene una obligación incondicional de hacer una serie predeterminada de pagos al operador, el pasivo es un pasivo financiero tal y como se define en la NICSP 41. La concedente tiene una obligación incondicional si tiene poca o ninguna discrecionalidad para evitar la obligación porque, normalmente, el acuerdo vinculante con el operador debe ser cumplido por ley.
- GA38. Cuando la concedente proporciona una compensación al operador por el costo del activo de concesión de servicios y por la provisión del servicio en forma de una serie predeterminada de pagos, un importe que refleja la parte de la serie predeterminada de pagos que pertenece al activo se reconocerá como un pasivo de acuerdo con el párrafo 14. Este pasivo no incluye la carga financiera y los componentes del servicio de los pagos especificados en el párrafo 21.
- GA39. Cuando la concedente hace cualquier pago al operador por adelantado por el activo de concesión de servicios reconocido, la concedente contabilizará esos pagos como pagos anticipados.
- GA40. La carga financiera especificada en el párrafo 21 se determina basándose en el costo de capital específico del operador para el activo de concesión de servicios, si es practicable determinarlo.
- GA41. Si no es practicable determinar el costo de capital específico del operador para el activo de concesión de servicios, se utiliza la tasa implícita en el acuerdo específico para el activo de concesión de servicios, la tasa de interés incremental del endeudamiento de la concedente, u otra tasa apropiada para los términos y condiciones del acuerdo.
- GA42. Cuando no hay información suficiente disponible, la tasa utilizada para determinar la carga financiera puede estimarse por referencia a la tasa que se esperaría en la adquisición de un activo similar (por ejemplo, un arrendamiento de un activo similar, en una ubicación similar y por un plazo similar). La estimación de la tasa debe ser revisada junto con:
- (a) el valor presente de los pagos;
 - (b) el valor razonable asumido del activo; y
 - (c) el valor residual asumido, para asegurar que todas las cifras son razonables y congruentes entre sí.
- GA43. En el caso de que la concedente participe en la financiación (por ejemplo, prestando al operador los fondos para construir, desarrollar, adquirir o mejorar un activo de concesión de servicios, o mediante garantías), puede ser apropiado utilizar la tasa de interés incremental del endeudamiento de la concedente para determinar la carga financiera.
- GA44. La tasa de interés utilizada para determinar la carga financiera puede no ser modificada posteriormente, a menos que se renegocie el componente del activo o el acuerdo en su totalidad.

- GA45. La carga financiera relativa al pasivo en un acuerdo de concesión de servicios se presentará de forma congruente con otras cargas financieras de acuerdo con la NICSP 28, la NICSP 30 y la NICSP 41.
- GA46. El componente de servicio de los pagos determinado de acuerdo con el párrafo 21 es normalmente reconocido de forma uniforme a lo largo del plazo del acuerdo de concesión de servicios, porque este modelo de reconocimiento corresponde mejor a la prestación del servicio. En los casos en que los gastos específicos requieran ser compensados por separado, y su calendario sea conocido, tales gastos se reconocerán a medida que se incurra en ellos.

Modelo de la concesión de un derecho al operador (véanse los párrafos 24 a 26)

- GA47. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión de servicios y por la prestación del servicio concediendo al operador el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión de servicios, se concede al operador el derecho a obtener ingresos durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios. Asimismo, la concedente obtiene el beneficio asociado con los activos recibidos en el acuerdo de concesión de servicios a cambio del derecho concedido al operador durante el periodo del acuerdo. En consecuencia, el ingreso no se reconoce inmediatamente. En su lugar, se reconoce un pasivo por la parte del ingreso todavía no acumulada (o devengada). El ingreso se reconocerá y el pasivo se reducirá de acuerdo con el párrafo 25 según la esencia económica del acuerdo de concesión de servicios, normalmente al proporcionarse acceso al activo de concesión de servicios al operador durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios. Como se describe en el párrafo GA27, la concedente puede compensar al operador mediante una combinación de pagos y la concesión de un derecho a obtener ingresos directamente por el uso por terceros. En estos casos, si el derecho del operador a obtener estos ingresos de terceros reduce o elimina significativamente la serie predeterminada de pagos de la concedente al operador, puede ser más apropiado otro criterio para reducir el pasivo (por ejemplo, el plazo durante el cual se reduce o elimina la serie predeterminada futura de pagos).
- GA48. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión de servicios y por el servicio mediante el suministro de un activo generador de ingresos, distinto del activo de concesión de servicios, se reconocerá un ingreso y el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 24 se reducirá de forma similar a la descrita en el párrafo GA47. En estos casos, la concedente también considerará los requerimientos de baja en cuentas en la NICSP 17 o NICSP 31, según proceda.
- GA49. En algunos casos bajo el modelo de concesión de un derecho al operador, puede existir un “peaje en sombra”. Algunos peajes en sombra se pagan por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del activo de concesión de servicios y su gestión por el operador. En los casos en que la concedente paga al operador únicamente por el uso del activo de concesión de servicios

por usuarios terceros, este pago es la compensación a cambio del uso y no por la adquisición del activo de concesión de servicios. En consecuencia, estos pagos no están relacionados con el pasivo especificado en el párrafo GA48. La concedente compensa al operador solo en la medida en que se hace uso del activo de concesión de servicios, y contabiliza estos pagos como gastos de acuerdo con la NICSP 1.

División del acuerdo (véanse los párrafos 27 y 28)

GA50. Cuando se compensa en parte al operador por el activo de concesión de servicios mediante una serie predeterminada de pagos y en parte al recibir el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros, ya sea del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos, es necesario contabilizar de forma separada cada parte del pasivo relacionada con la contraprestación de la concedente. En estas circunstancias, la contraprestación al operador se divide en una porción de pasivo financiero por la serie predeterminada de pagos y en una porción de pasivo por el derecho concedido al operador a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. Cada porción del pasivo se reconoce inicialmente por el valor razonable de la contraprestación pagada o por pagar.

Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes (véase el párrafo 29)

GA51. Los acuerdos de concesión de servicios pueden incluir varias formas de garantías financieras (por ejemplo, una garantía, titulización o indemnización relacionada con la deuda incurrida por el operador para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios) o garantías de rendimiento (por ejemplo, garantía de las corrientes de ingresos mínimos, incluyendo compensación por déficits).

GA52. Ciertas garantías realizadas por una concedente pueden cumplir con la definición de un contrato de garantía financiera. La concedente determinará si las garantías hechas por la concedente como parte un acuerdo de concesión de servicios cumplen la definición de un contrato de garantía financiera y aplicará la NICSP 28, la NICSP 30 y la NICSP 41 al contabilizar la garantía. Si la garantía es un contrato de seguro, la concedente puede elegir aplicar la correspondiente normativa contable internacional o nacional que trate los contratos de seguro. Véase la NICSP 28, párrafos GA3 a GA9 para guías adicionales.

GA53. Las garantías y compromisos que no cumplen los requerimientos de la NICSP 28 y la NICSP 41 relativos a los contratos de garantías financieras o que no son contratos de seguro se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 19.

GA54. Los activos contingentes y pasivos contingentes pueden surgir de conflictos sobre los términos del acuerdo de concesión de servicios. Estas contingencias se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 19.

Otros ingresos (véase el párrafo 30)

- GA55. El operador puede compensar a la concedente por el acceso al activo de concesión de servicios proporcionándole una serie de entradas predeterminadas de recursos, incluyendo las siguientes:
- (a) un pago por adelantado o una corriente de pagos;
 - (b) cláusulas de reparto de ingresos;
 - (c) una disminución de una serie predeterminada de pagos que se requiere que la concedente efectúe al operador; y
 - (d) pagos por alquiler por proporcionar al operador acceso a un activo generador de ingresos.
- GA56. Cuando el operador efectúa un pago por adelantado, una corriente de pagos, u otra contraprestación a la concedente por el derecho al uso del activo de la concesión de servicios durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios, la concedente contabilizará estos pagos de acuerdo con la NICSP 9. El calendario de reconocimiento de los ingresos se determina mediante los términos y condiciones del acuerdo de concesión de servicios que especifica la obligación de la concedente de proporcionar al operador acceso al activo de concesión de servicios.
- GA57. Cuando el operador efectúa un pago por adelantado, una corriente de pagos, u otra contraprestación a la concedente junto con el activo de concesión de servicios, por el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios, u otro activo generador de ingresos, cualquier parte de los pagos recibidos del operador no acumulados (o devengados) en el periodo contable se reconocerá como un pasivo hasta que se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso.
- GA58. Cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso, el pasivo se reducirá a medida que el ingreso se reconozca de acuerdo con el párrafo 30.
- GA59. No obstante, dada la variada naturaleza de los tipos de activos que pueden utilizarse en los acuerdos de concesión de servicios, y el número de años durante los que operan los acuerdos, pueden ser más apropiados métodos alternativos para reconocer los ingresos asociados con los flujos de entradas especificados en el acuerdo vinculante que mejor reflejen el consumo económico del operador de su acceso al activo de concesión de servicios o el valor temporal del dinero. Por ejemplo, un método de anualidades que aplique un factor de interés compuesto que reconozca de forma más uniforme los ingresos sobre una base descontada, en lugar de sobre una base nominal, puede ser más apropiado para un acuerdo de concesión de servicios cuyo plazo se extiende durante varias décadas.
- GA60. Cuando se recibe un pago por adelantado del operador, el ingreso se reconocerá de la forma que mejor refleje el consumo económico del operador

por su acceso al activo de concesión de servicios o el valor temporal del dinero. Por ejemplo, cuando se requiere que el operador pague los plazos anuales durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios, o sumas predeterminadas por años específicos, el ingreso se reconocerá de acuerdo con el periodo especificado.

- GA61. Para los acuerdos de concesión de servicios según los cuales se concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios, el ingreso se relaciona con el flujo de entrada de beneficios económicos recibidos a medida que se proporcionan los servicios y, por lo tanto, se reconocerá con los mismos criterios con que se reduce el pasivo. En estos casos, la concedente negociará a menudo con el operador incluir en el acuerdo una cláusula de reparto de ingresos. El reparto de ingresos como parte de un acuerdo de concesión de servicios puede basarse en todos los ingresos acumulados (o devengados) por el operador, o en ingresos por encima de cierto umbral, o en ingresos por encima de los que necesita el operador para obtener una determinada tasa de rendimiento.
- GA62. La concedente reconocerá ingresos generados procedentes de las cláusulas de reparto de ingresos en el acuerdo de concesión de servicios cuando se acumulen (devenguen), según la esencia del acuerdo correspondiente, después de considerar que haya tenido lugar cualquier suceso contingente (por ejemplo, la obtención de un umbral de ingresos). La concedente aplicará la NICSP 19 para determinar si ha tenido lugar el suceso contingente.
- GA63. Una reducción en la serie predeterminada futura de pagos que la concedente tendría en otro caso que hacer al operador proporciona a la concedente una contraprestación no monetaria por adelantado. Este ingreso se reconocerá a medida que se reduce el pasivo.
- GA64. Cuando el operador paga un alquiler nominal por el acceso a un activo generador de ingresos, el ingreso por alquiler se reconocerá de acuerdo con la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Presentación e información a revelar (véanse los párrafos 31 a 33)

- GA65. La información a revelar relativa a diversos aspectos de los acuerdos de concesión de servicios puede estar tratada en normas existentes. Esta Norma trata solo la información a revelar adicional relativa a los acuerdos de concesión de servicios. Cuando la contabilización de un aspecto determinado de un acuerdo de concesión de servicios se trata en otra Norma, la concedente seguirá los requerimientos de información a revelar de esa Norma junto con los establecidos en el párrafo 32.
- GA66. La NICSP 1 requiere que los costos de financiación se presenten por separado en el estado de rendimiento financiero. La carga financiera determinada de acuerdo con el párrafo 21 se incluye en esta partida.

- GA67. Además de la información a revelar establecida en los párrafos 31 a 33, la concedente también aplicará los requerimientos de presentación e información a revelar exigidos por otras NICSP cuando estén relacionados con activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos según esta Norma.

Transición (véanse los párrafos 34 y 35)

GA68. [Eliminado]

GA69. [Eliminado]

GA70. [Eliminado]

GA71. [Eliminado]

GA72. [Eliminado]

GA73. [Eliminado]

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 32, pero no son parte de la misma.

Objetivo

FC1. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que trate los acuerdos de concesión de servicios, las entidades del sector público deben remitirse a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, que permite considerar otras normas de contabilidad internacionales o nacionales. En el caso de acuerdos que involucran la participación del sector privado, las entidades del sector público intentarán aplicar los principios de la Interpretación 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF 12), *Acuerdos de Concesión de Servicios*, del Consejo Normas Internacional de Contabilidad. Sin embargo, la CINIIF 12 aborda la contabilización por el operador, y no proporciona, por tanto, guías para la concedente. El IPSASB considera que esta Norma promoverá la congruencia y la comparabilidad sobre cómo deben presentar las entidades del sector público los acuerdos de concesión de servicios.

Alcance

FC2. Después de considerar los diversos tipos de acuerdos que involucran a entidades del sector público y privado identificados en el desarrollo del Documento de Consulta de marzo de 2008, *Contabilización e Información Financiera de los Acuerdos de Concesión de Servicios*, el IPSASB concluyó que el alcance de esta Norma debería ser el espejo de la CINIIF 12, en particular, los criterios según los que la concedente reconoce un activo de concesión de servicios (véanse los párrafos FC11 a FC16). La razón de esta decisión es que este enfoque requeriría que ambas partes aplicaran al mismo acuerdo los mismos principios para determinar qué parte debería reconocer el activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios. Así, los acuerdos en los que los criterios para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) no se cumplen, quedan fuera del alcance de esta NICSP. El IPSASB considera que este enfoque minimiza la posibilidad de que un activo se contabilice por ambas partes o por ninguna de ellas.

FC3. El IPSASB reconoció que la Norma debería proporcionar una Guía de implementación sobre las NICSP correspondientes que se apliquen a los acuerdos que queden fuera del alcance de esta Norma. La Guía de implementación contiene un diagrama de flujo que ilustra la aplicación de esta Norma, así como un cuadro de referencias a las NICSP aplicables a otros tipos de acuerdos que queden fuera del alcance de esta Norma.

FC4. El IPSASB concluyó que era importante proporcionar guías sobre la contabilización de la contraprestación entregada por la concedente al operador por el activo de concesión de servicios. La contraprestación puede

otorgar al operador derechos a una serie cuantificable de pagos efectivo o de equivalentes al efectivo o a un derecho para obtener ingresos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios o por el uso de otro activo generador de ingresos, o una combinación de ambos tipos de contraprestaciones. Cada tipo de contraprestación dará lugar a cuestiones contables específicas sobre las que el IPSASB ha ofrecido guías para facilitar la aplicación congruente de la Norma.

- FC5. El IPSASB también concluyó que eran necesarias guías sobre la aplicación de los principios de reconocimiento de ingresos generales de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, para los acuerdos de concesión de servicios debido a las características únicas de algunos acuerdos de concesión de servicios (por ejemplo, las cláusulas de reparto de ingresos).
- FC6. Esta Norma no especifica la contabilización de los operadores, porque esto se trata en la CINIIF 12. En muchos casos el operador es una entidad del sector privado, y las NICSP no están diseñadas para aplicarse a entidades del sector privado. El operador o la concedente también pueden ser una [empresa pública (EP)] (el término entre corchetes ya no es usado tras la emisión del documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016). Cuando se emitió esta Norma, las NICSP no estaban diseñadas para aplicarse a las EP. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se aplicaban a las entidades del sector privado y a las EP.
- FC7. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 sugirieron que el alcance de la Norma propuesta debía extenderse para incluir acuerdos de concesión de servicios entre entidades públicas. El IPSASB señaló que abordar la contabilización de estos acuerdos no era el propósito principal del proyecto el cual era tratar los casos en los que la concedente es una entidad del sector público que sigue las NICSP de acumulación (o devengo). El IPSASB señaló que la aplicación de esta Norma por analogía sería apropiada para la concedente del sector público según los párrafos 12 a 15 de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, y que el operador del sector privado puede aplicar la normativa contable internacional o nacional apropiada que trata los acuerdos de concesión de servicios.

Definiciones

- FC8. El proyecto de norma ED 43 no proporcionaba definiciones porque la CINIIF 12 no lo hacía. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 43 proporcionaba guías sobre determinada terminología. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 propusieron que, puesto que esto es una Norma y no una Interpretación, era importante incluir definiciones para la congruencia en la aplicación de la Norma. El IPSASB estuvo de acuerdo en que esta Norma debería incluir definiciones.
- FC9. El IPSASB estuvo de acuerdo en no usar el término “infraestructura” para referirse al activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios, aunque

la CINIIF 12 use el término. El IPSASB señaló que el término se utiliza en las NICSP de forma que pueden no ser totalmente compatibles con esta Norma. Además, el término tiene un significado establecido en algunas jurisdicciones que difiere de la CINIIF 12. Para asegurar con claridad que el activo al que se hace referencia es el reconocido sobre la base de las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 de esta Norma (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), al activo en esta Norma se denomina “activo de concesión de servicios”. Este término pretende cubrir los mismos tipos de activos previstos en la CINIIF 12.

- FC10. El término “acuerdo vinculante” no se había definido previamente, pero se ha usado en otras NICSP para describir los acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si tuvieran la forma de un contrato. El IPSASB concluyó que para los propósitos de esta Norma, este término debe definirse para asegurar la aplicación uniforme de la Norma.

Reconocimiento de un activo de concesión de servicios

- FC11. La principal cuestión contable en los acuerdos de concesión de servicios es si la concedente debe reconocer un activo de concesión de servicios.
- FC12. El IPSASB consideró las ventajas de los riesgos y recompensas y el enfoque basado en el control para evaluar si la concedente debería reconocer el activo. El enfoque de los riesgos y recompensas se centra en los aspectos económicos de los términos y condiciones del acuerdo. El IPSASB no considera que este enfoque sea apropiado para los acuerdos de concesión de servicios porque el propósito principal de un activo de concesión de servicios, desde el punto de vista de la concedente, es proporcionar servicios públicos específicos por cuenta de la concedente usando un activo de concesión de servicios, y no proporcionar beneficios económicos tales como los ingresos generados por estos activos (por ejemplo, las tasas de los usuarios). Por ello, el potencial de servicio del activo se acumula (o devenga) a la concedente. Los beneficios económicos probablemente surgirán solo de un acuerdo de concesión de servicios en circunstancias en las que se concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso por terceros, bien del activo de concesión de servicios o de otro activo generador de ingresos. Un enfoque basado en el control se centra en el control de los beneficios económicos y el potencial de servicio del activo de concesión de servicios.
- FC13. Como es frecuente el caso de que los acuerdos de concesión de servicios se realicen para compartir riesgos entre la concedente y el operador, el IPSASB también cuestionó si pueden establecerse criterios suficientemente objetivos para evaluar los riesgos y recompensas que posibiliten determinar resultados congruentes. Además, se consideró problemático ponderar diversos riesgos y recompensas. El IPSASB concluyó, por tanto, que el enfoque de los riesgos y recompensas es inapropiado.

- FC14. El IPSASB también consideró si era apropiado un enfoque de derechos y obligaciones. Aunque este enfoque podría tener una ventaja conceptual, el IPSASB considera que representaría un cambio significativo en la contabilización y en la información financiera de los activos y pasivos de las entidades del sector público que podría tener implicaciones más allá de los acuerdos de concesión de servicios. Dada la decisión del IPSASB de complementar la CINIIF 12, que usa un enfoque basado en el control, el IPSASB acordó que no era apropiado un enfoque de derechos y obligaciones para esta Norma.
- FC15. El IPSASB concluyó que un enfoque basado en el control era el medio más efectivo para determinar si la concedente debería reconocer el activo. El IPSASB concluyó que si se usa un enfoque basado en el control, éste debe ser congruente con la CINIIF 12, por las mismas razones señaladas en el párrafo FC2. Por consiguiente, esta Norma solo trata los acuerdos en los que la concedente (a) controla o regula los servicios prestados por el operador, y (b) controla cualquier participación residual significativa en el activo de concesión de servicios al final del plazo del acuerdo. En congruencia con la CINIIF 12, en el caso de los activos de vida completa, solo debe cumplirse la condición (a) para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios. El IPSASB concluyó que era importante enfatizar que un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo vinculante. Por consiguiente, la evaluación de si debe reconocerse un activo de concesión de servicios se realizará sobre la base de los hechos y circunstancias del acuerdo.
- FC16. El párrafo 9(a) de esta Norma es congruente con el párrafo 5 de la CINIIF 12. Se pretende aplicar solo a la regulación que es específica para los acuerdos de concesión de servicios, y no a una interpretación amplia de los poderes de regulación del sector público según el punto de vista de la concedente. La regulación a la que se refiere el párrafo 9(a) de esta Norma se realiza ya sea por contrato o a través de un regulador. El párrafo GA6 proporciona guías al aplicar el término “regula” del párrafo 9(a) para determinar si la concedente debe reconocer un activo de concesión de servicios. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 manifestaron que proporcionar estas guías adicionales crea una asimetría con la CINIIF 12, dado que no hay orientaciones adicionales sobre el significado de este término. El IPSASB considera que son necesarias las guías adicionales proporcionadas en el párrafo GA6 para asegurar que existe simetría entre la concedente del sector público y el operador del sector privado en la aplicación del criterio “regula” al determinar si reconocer el activo de concesión de servicios, ya que el sector público puede haber considerado el término en el contexto del poder de regulación general de los gobiernos.

Reconocimiento de un pasivo

- FC17. El proyecto de norma ED 43 describía dos circunstancias que pueden dar lugar a un pasivo cuando la concedente reconoce un activo de concesión

de servicios, basándose en la naturaleza de la contraprestación debida al operador a cambio del activo de concesión de servicios.

- FC18. El proyecto de norma ED 43 propuso que cuando la concedente reconoce el activo de concesión de servicios, se reconozca también un pasivo. El proyecto de norma señaló que este pasivo puede ser cualquier combinación de un pasivo financiero y una obligación de rendimiento. El proyecto de norma ED 43 propuso que un pasivo financiero tiene lugar cuando la concedente tiene que hacer al operador una serie cuantificable de pagos en efectivo o de equivalentes al efectivo y tiene lugar una obligación de rendimiento cuando la concedente compensa al operador mediante la concesión del derecho a cobrar a los usuarios del activo de concesión de servicios o le concede acceso a otro activo generador de ingresos para su uso. El proyecto de norma ED 43 propuso que la concedente contabilizará la obligación de rendimiento de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- FC19. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 buscaron una aclaración sobre esta cuestión, particularmente con respecto a la “obligación de rendimiento” identificada en el proyecto de norma ED 43. Se resumen a continuación las preocupaciones de algunos de los que respondieron.
- (a) El derecho a cobrar a los usuarios del activo de concesión de servicios o conceder al operador el acceso a otro activo generador de ingresos fue visto por algunos de los que respondieron como independiente de la compensación por el activo. Los que respondieron destacaron que el requerimiento de proporcionar acceso es una característica de la mayoría de los acuerdos de concesión de servicios, y si esto se reconoce, este reconocimiento no debe depender de que no tenga lugar una corriente de pagos de la concedente al operador.
 - (b) Aunque se describa como una obligación de rendimiento, no hay obligación de salida de recursos económicos de la concedente en períodos futuros. Los que respondieron cuestionaron, por tanto, si se puede representar fielmente que existe un pasivo tal como se define en la NICSP 1, o una provisión tal como se define en la NICSP19.
- FC20. Además, algunos de otros de los que respondieron, posiblemente como resultado de las preocupaciones anteriores, solicitaron una aclaración sobre el significado de “obligación de rendimiento” en el proyecto de norma. Unos pocos de éstos preguntaron si la esencia de la naturaleza de esta “partida equilibradora” era un ingreso diferido.
- FC21. El IPSASB estuvo de acuerdo en que se requería una aclaración sobre esta cuestión. El IPSASB señaló que usar el término “obligación de rendimiento” podría dar lugar a confusión porque se usa en la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* en relación con transacciones sin contraprestación. El IPSASB señaló que un acuerdo

de concesión de servicios es una transacción con contraprestación en lugar de una transacción sin contraprestación y, por tanto, sería preferible no usar el término obligación de rendimiento en relación con transacciones con contraprestación.

- FC22. En la CINIIF 12, cuando el operador no controla el activo de concesión de servicios, el operador reconocerá un activo financiero o un activo intangible, dependiendo de qué parte soporta el riesgo de demanda. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, para mantener la simetría con la CINIIF 12, la concedente debe adoptar el mismo enfoque. Por ello, se identifican dos modelos para contabilizar el crédito cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios de acuerdo con esta Norma: el modelo del pasivo financiero, y el modelo de concesión de un derecho al operador (que sustituye la “obligación de rendimiento”).
- FC23. La decisión del IPSASB de modificar la terminología utilizada en el proyecto de norma ED 43 de “obligación de rendimiento” a la usada en la Norma de “pasivo” no cambia el tratamiento contable de la concedente de un acuerdo de concesión de servicios del propuesto en el proyecto de norma ED 43.

Modelo del pasivo financiero

- FC24. Cuando la concedente compensa al operador mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero a cambio del control de un activo de concesión de servicios, la CINIIF 12 clasifica este tipo de acuerdo como el “modelo del activo financiero” porque el operador recibe un activo financiero. Esta Norma se refiere a este tipo de acuerdo como el “modelo del pasivo financiero” porque la concedente tiene un pasivo financiero.
- FC25. Surgirá un pasivo financiero en los casos en que se obliga a la concedente a realizar una serie cuantificable de pagos al operador porque la concedente tiene una obligación como resultado del acuerdo vinculante de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad (el operador). El IPSASB concluyó además que cuando existe una serie cuantificable de pagos en efectivo o de equivalentes al efectivo, los pagos deben asignarse como una reducción del pasivo, una carga financiera imputada, y cargas por servicios proporcionados por el operador según el acuerdo de concesión de servicios.
- FC26. Los acuerdos de concesión de servicios se concluyen mediante un acuerdo vinculante, que puede incluir contratos o acuerdos similares que confieran derechos y obligaciones similares a las partes como si tuvieran la forma de contrato. El IPSASB concluyó que, si existen acuerdos similares que confieran los mismos derechos y obligaciones a cualquiera de las partes como si tuvieran la forma de contrato, deben aplicarse por analogía a estos acuerdos, la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, y la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.

- FC27. Al considerar la falta de aplicación de este aspecto de la CINIIF 12, el IPSASB señaló que los principales rasgos de la CINIIF 12 que estaban sujetos al enfoque del “espejo” para desarrollar esta Norma estaban limitados al alcance de los acuerdos a incluir y a los requerimientos de reconocimiento y de información a revelar.
- FC28. La CINIIF 12 requiere que se contabilice el activo financiero de acuerdo con las NIIF sobre instrumentos financieros. Esta Norma proporciona guías para la determinación de la tasa de interés a usar para determinar la carga financiera según el modelo del pasivo financiero. El IPSASB consideró que la concedente no tendría habitualmente suficiente información para determinar una tasa de mercado. Por consiguiente, las guías requieren que se use el costo de capital del operador, si es practicable determinarlo. También permite usar otras tasas apropiadas para los términos y condiciones específicos del acuerdo de concesión de servicios.

Modelo de concesión de un derecho al operador

- FC29. Al responder a las cuestiones planteadas por algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43, el IPSASB reconsideró la naturaleza de la contraprestación dada por la concedente por el activo de concesión de servicios cuando el operador recupera el precio del activo con los ingresos obtenidos por el uso de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. El IPSASB destacó que en esta situación, la contraprestación en efectivo por el activo de concesión de servicios no se está cumpliendo por parte de la concedente sino por los usuarios del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. La esencia económica de este acuerdo proporciona un incremento en los activos netos para la concedente, y por tanto se devengan (acumulan) ingresos que deben reconocerse. Como el acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el Consejo se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza de los ingresos y el calendario de reconocimiento de los mismos.
- FC30. Cuando el operador soporta el riesgo de demanda, la concedente compensará al operador mediante la concesión de un derecho (por ejemplo, una licencia) para cobrar a los usuarios del servicio público relacionado con el activo de concesión de servicios u otro activo generador de efectivo. La concedente proporciona al operador acceso al activo para que éste sea compensado por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios. La CINIIF 12 clasifica este tipo de acuerdo como el “modelo del activo intangible.” Esta Norma se refiere a este tipo de acuerdo como el “modelo de concesión de un derecho al operador.”
- FC31. El IPSASB, por tanto, consideró si el crédito debía contabilizarse como un pasivo, como un incremento directo en activos netos/patrimonio, o como un ingreso.

- FC32. Se acordó que, en esta circunstancia, la concedente no tiene un pasivo porque el acuerdo de concesión de servicios es un intercambio de activos, obteniendo la concedente el activo de concesión de servicios a cambio de una transferencia de derechos al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del activo durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios.
- FC33. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 indicaron que el crédito debía tratarse como activos netos/patrimonio, en congruencia con la NICSP 1, que define los activos netos/patrimonio como la participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. La NICSP 1 prevé cuatro componentes de los activos netos/patrimonio. Estos componentes incluyen:
- (a) el capital aportado, que será igual al total acumulado en la fecha de presentación de las aportaciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos;
 - (b) los resultados (ahorro o desahorro) acumulados;
 - (c) las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en activos netos/patrimonio; y
 - (d) participaciones no controladoras.
- FC34. El IPSASB concluyó que el crédito no representaba un incremento directo de los activos netos/patrimonio de la concedente porque no es uno de los componentes de los activos netos/patrimonio identificados en el párrafo FC33 por las razones señaladas a continuación:
- (a) las aportaciones de los propietarios se definen como “los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos de la entidad, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que: (a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose esta distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.” El crédito relacionado con el reconocimiento de un activo de concesión de servicios no cumple esta definición porque el operador no ha realizado una aportación a la concedente que dé lugar a una participación financiera del operador en la entidad como se prevé en la NICSP 1.
 - (b) El resultado (ahorro o desahorro) acumulado es una acumulación de los resultados (ahorro o desahorro) de una entidad. El crédito relacionado con el reconocimiento de un activo de concesión de servicios representa una transacción individual y no una acumulación.

- (c) Las reservas surgen generalmente de las partidas reconocidas directamente en activos netos/patrimonio por requerimientos específicos de las NICSP, y pueden incluir, por ejemplo, ganancias y pérdidas por revaluación de activos (por ejemplo, propiedades, planta y equipo, inversiones). El crédito relacionado con el reconocimiento o reclasificación de un activo de concesión de servicios no representa una ganancia o pérdida específica a reconocer directamente en activos netos/patrimonio porque involucra una transacción con contraprestación y no una revaluación de un activo existente de la concedente. Los activos existentes de la concedente, cuando se usan en un acuerdo de concesión de servicios y continúan cumpliendo los criterios de control en esta Norma, se reclasifican, por tanto, no se realiza una revaluación.
 - (d) una participación no controladora se define como “aquella parte de los resultados (ahorro o desahorro), así como de los activos netos/patrimonio de la entidad controlada, atribuibles a la participación en los activos netos/patrimonio que no pertenecen, directa o indirectamente, a través de otras entidades controladas, a la controladora.” Una participación no controladora puede surgir, por ejemplo, cuando a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica incluye una entidad comercial del sector público que haya sido parcialmente privatizada. Por consiguiente, puede haber accionistas privados que tengan una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad. El crédito relacionado con el reconocimiento de un activo de concesión de servicios no cumple esta definición porque el operador no tiene esta participación financiera en la concedente.
- FC35. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el crédito representa un ingreso. Como un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el IPSASB se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza del ingreso y el calendario de reconocimiento de ese ingreso. De acuerdo con la NICSP 9, cuando se venden bienes o se prestan servicios recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos porque da lugar a un incremento en los activos netos de la concedente. En esta situación, la concedente ha recibido el activo de concesión de servicios a cambio de garantizar un derecho (licencia) al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del servicio público que proporciona en nombre de la concedente. El activo de concesión de servicios reconocido por la concedente y el derecho (activo intangible) reconocido por el operador son diferentes. No obstante, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconoce como un pasivo.
- FC36. El IPSASB señaló que, en esta situación, no hay una entrada de efectivo que sea igual al ingreso reconocido. Este resultado es congruente con la NICSP 9 en la que una entidad proporciona bienes o servicios a cambio de otro activo diferente que es posteriormente usado para generar ingresos de efectivo.

- FC37. Los ingresos se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación.
- FC38. La NICSP 9 identifica tres tipos de transacciones que dan lugar a ingresos: la prestación de servicios, la venta de bienes (u otros activos) y los ingresos que surgen del uso por terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. Al considerar la naturaleza del ingreso, el IPSASB consideró estos tipos de transacciones por separado.
- FC39. El IPSASB consideró los enfoques para el reconocimiento de ingresos establecidos en la NICSP 9 en relación con el modelo de “concesión de un derecho al operador” y concluyó que ninguno de estos escenarios cumple completamente las circunstancias de este modelo. No obstante, el IPSASB destacó que, en lugar de reconocerlo inmediatamente, el calendario de reconocimiento de ingresos en cada uno de ellos se extiende a lo largo del plazo del acuerdo. El IPSASB determinó que, por analogía, este patrón de reconocimiento de ingresos también era apropiado para reconocer los ingresos que surgen del pasivo relacionado con este modelo. Como resultado, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconocerá como un pasivo.
- FC40. El IPSASB consideró si la concedente debería reconocer los gastos de operación en las circunstancias descritas en el párrafo FC30 relacionadas con el modelo de concesión de un derecho al operador. El IPSASB destacó que el pasivo reconocido por la concedente está relacionado solamente con el activo de concesión de servicios recibido por la concedente. Si se reconocen los gastos del servicio, la concedente también tendría que reconocer anualmente los ingresos imputados equivalentes al gasto anual. El IPSASB no consideró que esta contabilización proporcionase información útil, porque se reconocería anualmente un ingreso y un gasto por el mismo importe. El IPSASB destacó además que puede no haber disponible en cualquier caso, información fiable sobre los gastos del operador. El IPSASB por tanto concluyó que la concedente no debería reconocer gastos de operación asociados con el acuerdo de concesión de servicios en las circunstancias descritas en el párrafo FC30.

Aspectos contables tratados en otras NICSP

- FC41. Debido a la complejidad de muchos acuerdos de concesión de servicios, puede haber aspectos contables adicionales relacionados con ciertas condiciones del contrato, o un acuerdo vinculante similar (por ejemplo, ingresos, gastos, garantías y contingencias). El IPSASB acordó que no era necesario repetir estas guías existentes en esta Norma. Por consiguiente, cuando una NICSP

existente especifica la contabilización y la información para un componente de un acuerdo de concesión de servicios, se hace referencia a esa NICSP en esta Norma y no se proporcionan guías adicionales. Sin embargo, el IPSASB destacó algunos casos (por ejemplo, el reconocimiento de ingresos), en los que sería difícil la aplicación de estas NICSP, dadas ciertas características especiales de los acuerdos de concesión de servicios. Para asegurar una implantación congruente de esta Norma, el IPSASB proporcionó guías específicas sobre la forma en que deberían ser aplicados los principios de otras NICSP.

Transición

- FC42. Esta Norma requiere que una entidad que ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondientes pasivos, ingresos y gastos aplique esta Norma retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3. Esta Norma también requiere que una entidad que no ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondientes pasivos, ingresos y gastos, y utilice la base contable de acumulación (o devengo), aplique esta Norma de forma retroactiva o de forma prospectiva usando el costo atribuido desde el principio del primer periodo para el que se presente información comparativa en los estados financieros.
- FC43. El requerimiento general establecido en la NICSP 3 es que los cambios deben contabilizarse retroactivamente, excepto en la medida en que la aplicación retroactiva fuera impracticable. El IPSASB destacó que hay dos aspectos de determinación retroactiva: la reclasificación y la nueva medición. El IPSASB fue de la opinión de que normalmente será practicable determinar retroactivamente la clasificación apropiada de todos los importes previamente incluidos en los estados de situación financiera de la concedente, pero que la nueva medición retroactiva de los activos de concesión de servicios puede no ser siempre practicable, particularmente si una entidad no ha reconocido previamente activos de concesión de servicios y los correspondiente pasivos, ingresos y gastos.
- FC44. El IPSASB destacó que, cuando la reexpresión retroactiva no es practicable, la NICSP 3 requiere la aplicación prospectiva desde la primera fecha practicable, que podría ser el comienzo del periodo actual sobre el que se informa.
- FC45. Las disposiciones transitorias de esta Norma para entidades que no han reconocido previamente activos de concesión de servicios se modificaron en el proyecto de norma ED 43 porque algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 preguntaron por qué el requerimiento general establecido en la NICSP 3 no resulta también apropiado para una entidad que no ha reconocido previamente acuerdos de concesión de servicios. El proyecto de norma ED 43 requería la aplicación prospectiva en estos casos, pero permitía la aplicación retroactiva.

- FC46. En el desarrollo del proyecto de norma ED 43, el IPSASB tuvo preocupaciones relacionadas con la posibilidad práctica de determinar la medición de un activo de concesión de servicios, y consideró que esto podría dar lugar a tratamientos incongruentes de los acuerdos realizados en el pasado. Esto fue un aspecto similar al que surgió al finalizar la NICSP 31, *Activos Intangibles*. Sobre la base de estos criterios, el IPSASB consideró apropiado proponer disposiciones transitorias en el proyecto de norma ED 43, congruentes con las de la NICSP 31.
- FC47. Sin embargo, el IPSASB destacó que las circunstancias que rodean a los activos intangibles difieren de las de los acuerdos de concesión de servicios. En particular, los acuerdos de concesión de servicios involucran generalmente acuerdos vinculantes a largo plazo para los cuales la información requerida para desarrollar el valor razonable y la información sobre costos probablemente estaría más fácilmente disponible de lo que estaría para activos intangibles adquiridos o desarrollados en el pasado, incluso en los casos en los que una entidad no hubiera reconocido con anterioridad activos de concesión de servicios.
- FC48. El IPSASB reconoció, no obstante, que debido a que muchos de estos acuerdos podrían haberse realizado hace un tiempo, puede ser difícil aplicar en su totalidad la aplicación retroactiva. Como resultado, el IPSASB consideró que podría usarse un “costo atribuido” para reconocer y medir los activos de concesión de servicios.

Revisión de la NICSP 32 como resultado de la Parte II de Mejoras a las NICSP 2015 cuestiones planteadas por los agentes interesados

- FC49. El IPSASB tenía su atención centrada en una posible incongruencia entre los requerimientos de la NICSP 32 y los requerimientos de la NICSP 17 y NICSP 31. Los requerimientos en la NICSP 32 podían verse como un requerimiento para que los activos de concesión de servicios se presenten como una única clase de activos, incluso si tuviesen una naturaleza y función distinta. Como no es la intención del IPSASB requerir que activos diferentes sean presentados como si fuesen similares, el IPSASB decidió proponer aclaraciones a la NICSP 32 para dejar claras sus intenciones. El IPSASB consideró si estos cambios reducirían la información disponible para los usuarios, pero está satisfecho de que los requerimientos actuales de la información a revelar, en particular los del párrafo 32, garantizan la calidad de la información a revelar sobre activos sujetos a acuerdos de concesión de servicios.
- FC50. El IPSASB destacó que la reclasificación de los activos de concesión de servicios requiere un cambio en las bases de medición de algunas entidades. Por ejemplo, algunos de los activos de concesión de servicios medidos usando el modelo de revaluación pueden ser reclasificados en una clase de activos medidos usando el modelo del costo. De igual manera, algunos activos de concesión de servicios medidos usando el modelo del

costo, pueden ser reclasificados a una clase de activos medidos usando el modelo de revaluación. Dado que el equilibrio entre los activos de concesión de servicios y los otros activos en una clase varía entre entidades, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir elegir las bases de medición para aplicarse en el momento de la reclasificación. El IPSASB también destacó que la información requerida para aplicar retroactivamente el modelo del costo puede no estar fácilmente disponible. Consecuentemente, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir a las entidades usar los importes en libros determinados según el modelo de revaluación como costo atribuido en el momento de la reclasificación en que la entidad elige medir una clase de activos usando el modelo del costo.

Revisión de la NICSP 32 como resultado del documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC51. El IPSASB emitió el documento *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:
- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
 - (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
 - (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

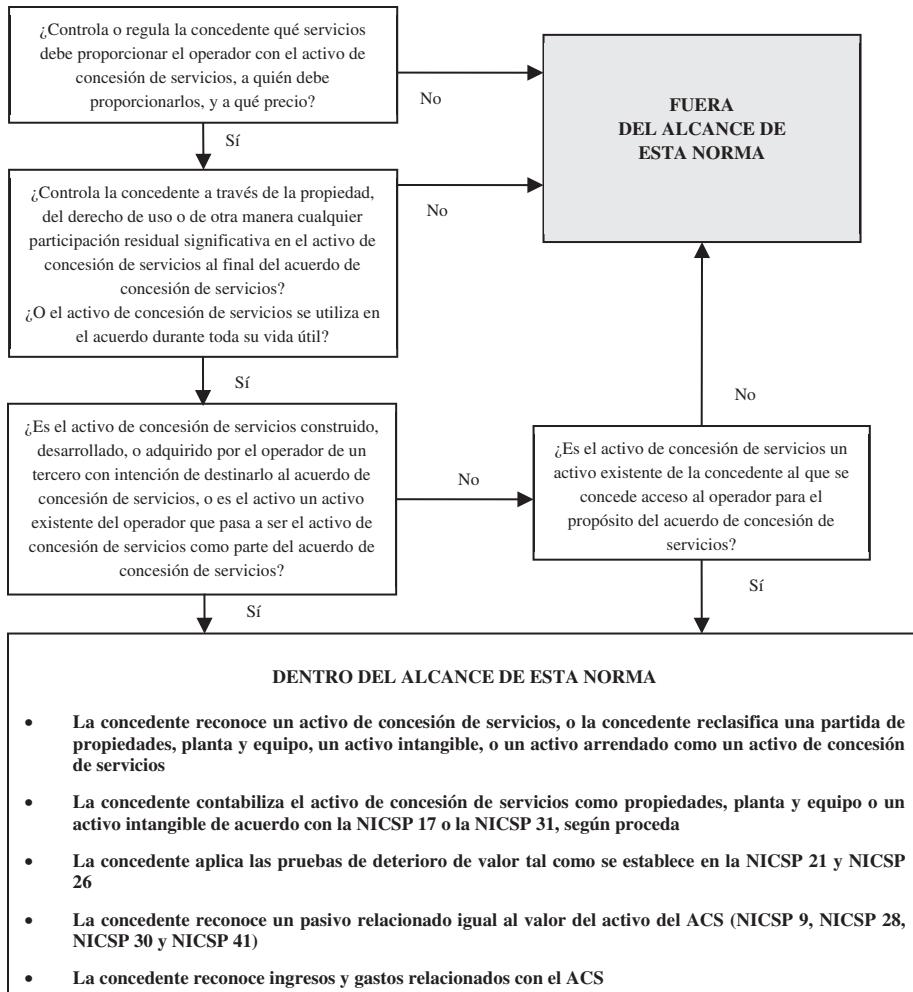
Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 32, pero no es parte de la misma.

GI1. El objetivo de esta Guía de implementación es ilustrar ciertos aspectos de los requerimientos de la NICSP 32.

Marco contable de los acuerdos de concesión de servicios

GI2. El siguiente diagrama resume la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios establecida por la NICSP 32.



Referencias a las NICSP que se aplican a los tipos habituales de acuerdos que involucran un activo combinado con la provisión de un servicio

GI3. La tabla establece los tipos habituales de acuerdos para la participación del sector privado en la provisión de servicios del sector público y proporciona referencias a las NICSP que se aplican a dichos acuerdos. La lista de tipos de acuerdos no es exhaustiva. El propósito de la tabla es destacar la similitud de contenidos de los acuerdos. El IPSASB no pretende transmitir la impresión de que existen líneas divisorias claras entre los requerimientos contables para los tipos diversos de acuerdos.

GI4. El texto sombreado muestra acuerdos dentro del alcance de la NICSP 32.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el operador arrienda el activo a la concedente)	Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir-poseer-operar	100% Desinversión/ Privatización/ Sociedad por acciones
Propiedad del activo	Concedente			Operador		
Inversión de capital	Concedente			Operador		
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Concedente u Operador		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años		Indefinido (o puede limitarse por acuerdo vinculante o licencia)	
Participación residual	Concedente			Operador		
NICSP correspondiente	NICSP 13	NICSP 1	Esta NICSP/NICSP 17/ NICSP 31	NICSP17/NICSP 31 (baja en cuentas)		NICSP 9 (reconocimiento de ingresos)

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 32, pero no son parte de la misma.

- EI1. Estos ejemplos tratan solo tres de los muchos tipos posibles de acuerdos de concesión de servicios. Su objetivo es ilustrar el tratamiento contable de algunas características que se encuentran habitualmente en la práctica. Para hacer los ejemplos tan claros como sea posible, se ha supuesto que el plazo del acuerdo de concesión de servicios es solo de diez años y que los cobros anuales del operador son constantes durante ese periodo. En la práctica, los plazos pueden ser más largos y los ingresos anuales pueden aumentar con el tiempo.

Condiciones del acuerdo (comunes para los tres ejemplos)

- EI2. En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).
- EI3. Estas condiciones son comunes a los tres ejemplos siguientes:
- EI4. Las condiciones del acuerdo requieren que un operador construya una carretera -terminando la construcción en dos años- y la mantenga y opere a un nivel especificado durante ocho años (es decir, desde el año 3 al 10). El acuerdo queda dentro del alcance de esta Norma y la carretera cumple las condiciones para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios del párrafo 9 (o párrafo 10 para un activo de vida completa).
- EI5. Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera cuando el pavimento original se haya deteriorado por debajo de una condición especificada. El operador estima que tendrá que repavimentar al final del año 8 a un valor razonable de 110 u.m. La compensación al operador por este servicio se incluye en la serie predeterminada de pagos y/o en el ingreso que el operador tiene derecho a percibir por el activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos otorgado al operador por la concedente.
- EI6. Cuando el activo de concesión de servicios se reconoce inicialmente, se asume que el pavimento original de la carretera es un componente separado del activo de concesión de servicios y que cumple los criterios para su reconocimiento especificados en la NICSP 17. Se asume, además, que existe certeza suficiente con respecto al calendario e importe del trabajo de repavimentación como para que se reconozca como un componente separado cuando tenga lugar dicha repavimentación.³ Se supone que el costo esperado de la repavimentación puede utilizarse para estimar el costo inicial de las capas de pavimentación

¹ Si no fuera este el caso (por ejemplo, cuando el operador puede repavimentar en el futuro, o puede incurrir en un mantenimiento adicional a lo largo del periodo del acuerdo de concesión de servicios), puede no ser adecuado reconocer un componente.

reconocidas como un componente separado del activo de concesión de servicios. El pavimento de la carretera se reconoce, por tanto, como un componente separado del valor razonable inicial del activo de concesión de servicios y se mide al valor razonable estimado de la repavimentación y se deprecia durante los años 3 a 8. Este periodo de depreciación es más corto que el de la base de la carretera, y tiene en cuenta que la repavimentación tendría normalmente lugar durante seis años en lugar de 25 años. Durante la fase de construcción, se supone que solo la base de la carretera se construye en el año 1, y que la carretera solo está disponible para el uso al final de año 2.

- EI7. El reconocimiento del componente de reposición del pavimento de la carretera como un componente separado del activo de concesión de servicios en el año 8 también da lugar a un incremento en el pasivo reconocido por la concedente. Si el pasivo está relacionado con el modelo de la concesión de un derecho al operador, se reconoce un ingreso adicional con respecto a este incremento de manera uniforme durante el plazo del acuerdo. Sin embargo, si el desembolso representó una mejora en el potencial de servicio tal como un nuevo carril en lugar de la restauración de la capacidad de servicio original, entonces sería adecuado reconocer el ingreso correspondiente a esa mejora solo cuando haya tenido lugar.
- EI8. Al comienzo del año 3, el valor razonable total de la carretera es de 1.050 u.m., incluidas las 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de pavimento. El valor razonable de las capas del pavimento se utiliza para estimar el valor razonable de la repavimentación (que se trata como un componente de reposición de acuerdo con la NICSP 17). La vida estimada de las capas del pavimento (es decir, seis años) también se utiliza para estimar la depreciación del componente de reposición en los años 9 y 10. El valor razonable inicial total de la carretera es menor que el valor presente de las series de pagos predeterminados que pertenecen al activo, cuando proceda.
- EI9. La base de la carretera tiene una vida económica de 25 años. La depreciación anual se calcula por parte de la concedente de forma lineal. Es por ello de 38 u.m. ($940/25$) para las capas de la base. Las capas del pavimento se deprecian durante 6 años (años 3 a 8 para el componente original, y comenzando el año 9 para el componente de reposición). La depreciación anual relacionada con las capas del pavimento es de 18 u.m. ($110 \text{ u.m.}/6$). No existe deterioro de valor en el valor de la carretera durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio.
- EI10. No es practicable determinar el costo de capital del operador. La tasa implícita en el acuerdo de concesión de servicios específica para el activo es del 6,18%.
- EI11. Se asume que todos los flujos de efectivo tienen lugar a final de año.
- EI12. Se asume que el valor temporal del dinero no es significativo. El párrafo GA59 proporciona guías sobre los métodos que pueden ser apropiados si el valor temporal del dinero es significativo.

- EI13. Al final del año 10, el acuerdo finalizará. Al final del acuerdo, el operador transferirá la operación de la carretera a la concedente.
- EI14. La compensación total al operador en cada uno de los tres ejemplos incluye cada uno de los componentes del acuerdo de concesión de servicios y refleja los valores razonables de cada uno de los servicios, que están incluidos en el Cuadro 1.
- EI15. La política contable de la concedente para las propiedades, planta y equipo es reconocer estos activos utilizando el modelo del costo especificado en la NICSP 17.

Cuadro 1: Valores razonables de los componentes del acuerdo (unidades monetarias)

Componentes del acuerdo	Valor razonable
Carretera - capas de la base	940
Carretera - capas del pavimento original	110
VR total de la carretera	1.050
Componente de servicio anual	12
Tasa de interés efectiva	6,18%

Ejemplo 1: La concedente realiza una serie predeterminada de pagos al operador

Condiciones adicionales

- EI16. Las condiciones del acuerdo requieren que la concedente pague al operador 200 u.m. por año en los años 3 a 10 por poner la carretera a disposición del público. La contraprestación total (pago de 200 u.m. en cada uno de los años 3 a 10) refleja los valores razonables para cada uno de los servicios indicados en el Cuadro 1. Estos pagos pretenden cubrir el costo de construcción de la carretera, los costos de operación anuales de 12 u.m. y el reembolso al operador del costo de la repavimentación de la carretera en el año 8 de 110 u.m.

Impacto en los estados financieros

- EI17. La concedente reconoce inicialmente el activo de concesión de servicios como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprende 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (56 u.m., que incluyen 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento), a partir del año 3.

- EI18. La concedente reconoce inicialmente un pasivo financiero a valor razonable igual al valor razonable del activo en construcción al final de año 1 (525 u.m.). El pasivo se incrementa al final del año 2 para reflejar el valor razonable de la construcción adicional (525 u.m.) y la carga financiera del pasivo financiero pendiente. Puesto que se conoce el importe del pago predeterminado relacionado con el componente de servicio del acuerdo de concesión de servicios, la concedente puede determinar el importe del pago que reduce el pasivo. Anualmente se reconoce una carga financiera a la tasa implícita del 6,18%. El pasivo se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más la carga financiera acumulada sobre ese importe calculada utilizando el método del interés efectivo menos los reembolsos.
- EI19. La compensación de la repavimentación de la carretera se incluye en la serie predeterminada de pagos. No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con la repavimentación de la carretera; sin embargo, la concedente reconoce la repavimentación como un activo cuando el trabajo se lleva a cabo y reconoce un gasto por depreciación de $110/6$ u.m. = 18 u.m., comenzando en el año 9.
- EI20. La compensación por el mantenimiento y operación de la carretera (12 u.m.) se incluye en la serie predeterminada de pagos. No existe impacto de los flujos de efectivo relacionados con este gasto del servicio; sin embargo, la concedente reconoce anualmente un gasto.
- EI21. Los costos de los servicios se contabilizan de acuerdo con la NICSP 1.

Visión global de los flujos de efectivo, estado de rendimiento financiero y estado de situación financiera

- EI22. Los flujos de efectivo, estado de rendimiento financiero, y estado de situación financiera de la concedente a lo largo de la duración del acuerdo serán como se ilustra en las Tablas 1.1 a 1.3. Además, la Tabla 1.4 muestra los cambios en el pasivo financiero.

Tabla 1.1 Flujos de efectivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Serie predeterminada de pagos	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Entrada/ (salida) neta	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

Tabla 1.2 Estado de rendimiento financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Gasto del servicio	–	–	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Carga financiera	–	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Depreciación -capas de la base	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación -capa de pavimento original	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Depreciación -capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total depreciación	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado ahorro/ (desahorro) anual	–	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

NOTAS:

1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. Se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión de servicios nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.
2. Aunque estos ejemplos ilustrativos utilizan un método de depreciación lineal, no se pretende que este método se utilice en todos los casos. El párrafo 76 de la NICSP 17 requiere que, “El método de depreciación refleje el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos por la entidad los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo.” Igualmente, para activos intangibles, el párrafo 96 de la NICSP 31 requiere que, “El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se asigne sobre una base sistemática durante su vida útil”.

Tabla 1.3 Estado situación financiera (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo de concesión de servicios - capas de la base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento original	—	110	92	73	55	37	18	—	—	—
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento de reposición	—	—	—	—	—	—	—	110	92	73
Total activo de concesión de servicio	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Efectivo	—	—	(200)	(400)	(600)	(800)	(1.000)	(1.200)	(1.400)	(1.600)
Pasivo financiero	(525)	(1.082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	—
Resultado (ahorro/ desahorro) acumulado	—	32	167	295	414	525	628	721	811	891
NOTAS:										
1.	En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la NICSP 17 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación.									
2.	El componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 1.2).									
3.	El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del componente nuevo del activo de concesión de servicios.									

Tabla 1.4 Cambios en el pasivo financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo trasladado	–	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión de servicios inicial	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Carga financiera añadida al pasivo antes de realizar los pagos	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–
Porción de la serie predeterminada de pagos que reduce el pasivo	–	–	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Saldo diferido	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	–

Ejemplo 2: La concedente otorga al operador el derecho a cargar a los usuarios un peaje por el uso de la carretera

Condiciones adicionales del acuerdo

EI23. Los términos del acuerdo permiten que el operador cobre peajes a los conductores que utilicen la carretera. El operador prevé que el número de vehículos se mantenga constante durante la duración del acuerdo y que recibirá peajes por 200.u.m. en cada uno de los años 3 a 10. La contraprestación total (peajes de 200 u.m. en cada uno de los años 3 a 10) refleja los valores razonables para cada uno de los servicios indicados en el Cuadro 1, y se pretende cubrir el costo de construcción de la carretera, los costos de operación anuales de 12 u.m. y el reembolso al operador del costo de repavimentación de la carretera en el año 8 de 110 u.m.

Impacto en los estados financieros

EI24. La concedente reconoce inicialmente el activo de concesión de servicios como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprende 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (56 u.m., que incluyen 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento, a partir del año 3).

- EI25. Como contraprestación por el activo de concesión de servicios, la concedente reconoce un pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador por conceder al operador el derecho a cobrar peajes de 200 u.m. en los años 3 a 10. El pasivo se reconoce a medida que se reconoce el activo.
- EI26. El pasivo se reduce a lo largo de los años 3 a 10, y la concedente reconoce ingresos sobre esa base, porque se espera que el acceso al activo de concesión de servicios se proporcione de manera uniforme durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios desde el momento en que el activo se encuentra en disposición de proporcionar beneficios económicos.
- EI27. La compensación por la repavimentación de la carretera se incluye en los peajes que el operador espera obtener durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios. No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con la repavimentación de la carretera; sin embargo, la concedente reconoce la repavimentación como un activo cuando el trabajo se lleva a cabo y reconoce un gasto por depreciación de $110/6$ u.m. = 18 u.m., comenzando en el año 9.
- EI28. La compensación por el mantenimiento y operación de la carretera (12 u.m.) se incluye en los peajes que el operador espera obtener durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios. No existe impacto en los estados financieros relacionado con este gasto del servicio. No afecta a los flujos de efectivo porque la concedente no tiene salidas de efectivo. No se reconoce como un gasto de operación porque el valor razonable del activo y pasivo reconocidos inicialmente no incluye ningún costo del servicio en que pueda incurrir el operador.

Visión global de los flujos de efectivo, estado de rendimiento financiero y estado de situación financiera

- EI29. Los flujos de efectivo, el estado de rendimiento financiero, y el estado de situación financiera de la concedente durante la duración del acuerdo serán como se ilustra en las Tablas 2.1 a 2.2. Además, la Tabla 2.3 muestra los cambios en el pasivo.

Flujos de efectivo

- EI30. Puesto que no existen pagos realizados al operador, en este ejemplo no hay impactos sobre los flujos de efectivo.

Tabla 2.1 Estado del rendimiento financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingreso (reducción del pasivo)	–	–	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
Depreciación -capas de la base	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación -capa de pavimento original	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Depreciación -capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total depreciación	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado (ahorro o desahorro) anual	–	–	89	88	89	89	88	89	89	88	709
NOTAS:											
1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. Se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo.											
2. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión de servicios nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.											
3. El ingreso (reducción del pasivo) incluye los ingresos del pasivo adicional (Tabla 2.3).											
4. Todos los ingresos se reconocen de forma uniforme durante el plazo del acuerdo.											

Tabla 2.2 Estado situación financiera (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo de concesión de servicio -capas de la base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento original	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total activo de concesión de servicios	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Efectivo	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Pasivo	(525)	(1.050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
Resultado (ahorro/desahorro) acumulado	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

NOTAS:

1. En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la NICSP 17 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación.
2. El componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 2.2).
3. El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del nuevo componente del activo de concesión de servicios.

Tabla 2.3 Cambios en el pasivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo trasladado	—	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión del servicio inicial	525	525	—	—	—	—	—	—	—	—
Ingreso (reducción del pasivo)	—	—	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	—	—	—	—	—	—	—	110	—	—
Saldo diferido	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145	—

Ejemplo 3: La concedente realiza una serie predeterminada de pagos al operador y también concede al operador el derecho a cargar a los usuarios un peaje por el uso de la carretera

Condiciones adicionales del acuerdo

EI31. Los términos del acuerdo permiten que el operador cobre peajes a los conductores que utilicen la carretera. El operador prevé que el número de vehículos se mantendrá constante a lo largo de la duración del acuerdo y que recibirá peajes por 100.u.m. en cada uno de los años 3 a 10. El acuerdo también requiere que la concedente realice una serie predeterminada de pagos al operador de 100 u.m. anuales. Se considera que el valor razonable del derecho a cobrar peajes y la serie predeterminada de pagos se consideran compensan al operador por partes iguales (es decir, un 50% por cada forma de compensación al operador).

Impacto en los estados financieros

EI32. La concedente reconoce inicialmente el activo de concesión de servicios como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprende 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (56 u.m., que incluyen 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento).

EI33. Como contraprestación por el activo de concesión de servicios, la concedente reconoce un pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador por la concesión del derecho a cobrar peajes de 100 u.m. en los años 3 a 10, y un pasivo financiero para realizar los pagos de 100 u.m. en los años 3 a 10. Se reconocen un pasivo y un pasivo financiero cuando se reconoce el activo al

final del año 1 (525 u.m.). El pasivo y el pasivo financiero se incrementan al final del año 2 para reflejar el valor razonable de la construcción adicional (525 u.m.) y la carga financiera del pasivo financiero pendiente.

- EI34. La obligación de la concedente relacionada con el derecho concedido al operador de cobrar peajes y los pagos predeterminados se consideran dos elementos separados. Por ello en este acuerdo es necesario dividir la contraprestación de la concedente al operador en dos partes -un pasivo y un pasivo financiero.
- EI35. El pasivo de 525 u.m. (reconocido de forma uniforme al final de los años 1 y 2) se reduce durante los años 3 a 10, y la concedente reconoce un ingreso con el mismo criterio porque se espera cobrar los peajes de forma uniforme durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios desde el momento en que el activo se encuentre en disposición de proporcionar los beneficios del servicio.
- EI36. La concedente reconoce inicialmente un pasivo financiero a un valor razonable igual a la mitad del valor razonable del activo (525 u.m.), reconocido de forma uniforme al final de los años 1 y 2; reconoce un pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador por un importe igual a la otra mitad del valor razonable del activo. El pasivo financiero se incrementa también al final de año 2 por la carga financiera del pasivo financiero pendiente. Puesto que es conocido el importe de los pagos predeterminados relacionados con el componente de servicio del acuerdo de concesión de servicios, la concedente se encuentra en posición de determinar el importe de los pagos que reduce el pasivo. Anualmente se reconoce una carga financiera a la tasa implícita del 6,18%. El pasivo se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más la carga financiera acumulada sobre ese importe calculada utilizando el método del interés efectivo menos los reembolsos.
- EI37. Al operador se le compensa por la repavimentación de la carretera (110 u.m.) a partes iguales mediante los peajes que espera cobrar durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios y la serie de pagos predeterminados (es decir, un 50% de cada uno). No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con la repavimentación de la carretera; sin embargo, la concedente reconoce la repavimentación como un activo cuando el trabajo se lleva a cabo y reconoce un gasto por depreciación de $110/6$ u.m. = 18 u.m., comenzando en el año 9.
- EI38. Al operador se le compensa por el mantenimiento y operación de la carretera (12 u.m.) a partes iguales mediante los peajes que espera cobrar durante el plazo del acuerdo de concesión del servicio y el pago predeterminado (es decir, un 50% de cada uno). No existe impacto de flujos de efectivo directo relacionado con este gasto del servicio porque la concedente no tiene salidas de efectivo. Sin embargo, la concedente reconoce anualmente un gasto por la parte de la compensación relacionada con la serie de pagos predeterminados

(6 u.m.). No existe impacto en los estados financieros por las restantes 6 u.m. de este gasto del servicio. No se reconoce como un gasto de operación porque el valor razonable del activo y pasivo reconocidos inicialmente no incluye ningún costo del servicio en que pueda incurrir el operador.

- EI39. Los flujos de efectivo, estado del rendimiento financiero y estado de situación financiera de la concedente a lo largo de la duración del acuerdo serán tal como se ilustra en las Tablas 3.1 a 3.3. Además, la Tabla 3.4 muestra los cambios en el pasivo y la Tabla 3.5 muestra los cambios en el pasivo financiero.

Visión global de los flujos de efectivo, estado de rendimiento financiero y estado de situación financiera

Tabla 3.1 Flujos de efectivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Serie predeterminada de pagos	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Entrada/(salida) neta	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Tabla 3.2 Estado del rendimiento financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingreso (reducción del pasivo)	–	–	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Gasto del servicio	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Carga financiera	–	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Depreciación - capas de la base	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación - capa de pavimento original	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Depreciación - capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total depreciación	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado (ahorro o desahorro) anual	–	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	–	4	(91)

NOTAS:

1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. Se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo.
2. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión de servicios nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.
3. El ingreso (reducción del pasivo) incluye los ingresos del pasivo adicional (Tabla 3.3).

Todos los ingresos se reconocen de forma uniforme durante el plazo del acuerdo.

Tabla 3.3 Estado situación financiera (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo de concesión de servicios - capas de la base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activo de concesión de servicio - capa del pavimento	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total activo de concesión de servicios	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Efectivo	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Pasivo	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Pasivo financiero	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Resultado (ahorro/ desahorro) acumulado	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91
NOTAS:										
1.	En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la NICSP 17 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación.									
2.	El componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 3.2).									
3.	El pasivo se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del 50% del componente nuevo del activo de concesión de servicios.									
4.	El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del 50% del componente nuevo del activo de concesión de servicios.									

Tabla 3.4 Cambios en el Pasivo (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo trasladado	—	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión de servicios inicial	262	263	—	—	—	—	—	—	—	—
Ingreso (reducción del pasivo)	—	—	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	—	—	—	—	—	—	—	55	—	—
Saldo diferido	262	525	452	380	307	235	162	145	72	—

Tabla 3.5 Cambios en el pasivo financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo anterior	—	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Pasivo reconocido junto con el activo de concesión de servicios inicial	263	262	—	—	—	—	—	—	—	—
Carga financiera añadida al pasivo antes de realizarse el pago	—	16	—	—	—	—	—	—	—	—
Porción de las serie predeterminada de pagos que reduce el pasivo	—	—	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Pasivo reconocido junto con las capas del pavimento de reposición	—	—	—	—	—	—	—	55	—	—
Saldo diferido	263	541	480	416	348	276	199	172	89	—