

# PROPUESTA DE ARMONIZACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO 32 –NICSP 32– CONCESIONES DE SERVICIOS: OTORGADOR EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO\*

Laura Rojas, CP\*\*

## RESUMEN

El objetivo general de este trabajo es presentar una propuesta para incorporar en la contabilidad pública la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32, NICSP 32. El problema se centró en cómo deben revelar en su situación financiera los Servicios de Concesión conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad Pública.

La armonización en Colombia de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador* generaría varios impactos. Los principales efectos serían: en primera instancia, la ampliación del alcance del Capítulo XX del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, tratando no solo el procedimiento para la infraestructura

de transporte, sino para otras concesiones de servicios; en segundo lugar, la implementación de la NICSP 32 implica extender el reconocimiento, lo cual permite aclarar cuándo y cómo se reconoce un activo de concesión, un pasivo financiero y los diferentes eventos que provengan de un contrato de concesión; tercero, se generarían cambios en la medición, en el tratamiento contable de las garantías de los contratos de concesión, abolición de las cuentas de orden y en la información a revelar en las notas a los estados financieros.

## INTRODUCCIÓN

La armonización de estándares internacionales de contabilidad es necesaria para asumir los retos que la globalización exige. Así mismo, es vital para que la información financiera pueda

\* Trabajo de grado de la autora, editado para el presente artículo. Presentado en octubre de 2013, aprobado para publicación el 15 de noviembre de 2013.

\*\* Contadora Pública, de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: [laurap.rojas@est.uexternado.edu.co].

ser comparable, comprensible y fiable para todos los usuarios en los ámbitos nacional e internacional.

Los estándares internacionales son una necesidad, así como una obligación para el país, debido a que la calidad de la información contable debe mejorar para que el gobierno pueda tomar decisiones acertadas y estar preparado para futuros acuerdos económicos; esto podrá ser posible si Colombia aplica las Normas de Contabilidad del Sector Público, que permitan preparar información financiera consolidada de la nación entendible para todos los países.

Las normas contables en el ambiente mundial están presentando diversos cambios con el paso del tiempo, cambios que representan diferentes beneficios tanto para empresas privadas como para las entidades del sector público del país. Estas normas evolucionarán no solo en lo legal, contable y aplicativo para las empresas y entidades públicas, sino que también permitirán que la información financiera sea comprensible para todos los países, puesto que las transacciones y los reportes estarían bajo un mismo parámetro.

En Colombia, las concesiones se hacen mediante un contrato que consta de dos partes: un concedente, que es el propietario del bien o servicio, y un concesionario, quien explota ese bien o servicio del concedente. El contrato se realiza “con el objeto de otorgar al concesionario, la prestación, operación, explotación, organización y/o gestión, total o parcial, de un producto, marca o

servicio, o la construcción, explotación o conservación de una obra o bien destinados al servicio o uso público como en el caso de las concesión que hace el Estado para la construcción y administración de una autopista, puerto, aeropuerto, etc., así como aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad contratante, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valoración, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden”<sup>1</sup>.

Sin embargo, la normatividad internacional acerca de las concesiones muestra ciertas diferencias que es necesario identificar para la correcta adopción en nuestro país.

Respecto al tema, se encuentran varios documentos para el sector privado, pero para el sector público la Contaduría General de la Nación ha abarcado 21 Normas Internacionales de Contabilidad, haciendo falta 13 normas.

Por lo anterior, este trabajo se realizó referente a la Norma de Contabilidad del Sector Público 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador*, de la que no se encontraba una versión en español. Para tal fin, se propuso en primera instancia la traducción, luego el análisis, seguido de la comparación con la normatividad del país y posteriormente se elaboró

1 [www.gerencie.com/contrato-de-concesion.html].

una propuesta para su armonización en Colombia.

El problema que se planteó fue: ¿Cómo los entes públicos deberían revelar en su situación financiera, los Servicios de Concesión conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad Pública?

Como objetivo general se propuso presentar una propuesta que permita incorporar en la contabilidad del sector público la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 referente a las Concesiones de Servicios: Otorgador.

La propuesta incluyó los siguientes objetivos específicos:

- Traducir la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador*.
- Analizar la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador* y establecer el impacto que generaría para el sector público colombiano.
- Comparar la normatividad nacional con la internacional referente a concesiones de servicios.
- Elaborar una propuesta de armonización para incorporar en el sector público de Colombia la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador*.

En cuanto a fundamentación teórica, cada país cuenta con su propia normatividad y su propio entorno, por lo que obliga a que se tenga en cuenta su estudio a profundidad para armonizar las Normas Internacionales de Contabilidad del sector público.

Este proyecto se realizó considerando que la incorporación de normas internacionales es un hecho que pronto todos los sectores en Colombia deben aplicar, tal como lo establece la Ley 1314 de 2009. Por consiguiente, se desarrolló el presente trabajo sobre la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 – Concesiones de Servicios, teniendo en cuenta que como no se habían hecho traducciones y tampoco investigaciones relevantes que brinden orientación para su aplicación en el sector público colombiano, luego de la traducción se efectuó el análisis teniendo en cuenta la normatividad colombiana y con base en los mismos fundamentos se elaboró la propuesta.

Como parte del Marco Conceptual se incluyeron los siguientes términos por considerar relevante su conocimiento y manejo:

– **Activo de concesión de servicios:** es un bien utilizado para proveer servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:

- a. Es provisto por el operador el cual:
  - I. El proveedor construye, desarrolla, o adquiere de un tercero.
  - II. Es un activo existente del operador.

b. Es provisto por el otorgador que:

- I. Es un activo existente del otorgador.
- II. Es una mejora a un activo existente del otorgador<sup>2</sup>.

– **Acuerdo de concesión de servicio:** es un acuerdo vinculante entre un otorgador y un operador en el cual:

a. El operador usa el servicio de concesión de activos para proporcionar un servicio público de parte del otorgador durante un período determinado.

b. El operador es compensado por sus servicios durante el período del arreglo del servicio de concesión<sup>3</sup>.

– **Acuerdo vinculante:** para los objetivos de esta norma, describe los contratos y otros acuerdos que le confieren derechos similares y obligaciones de las partes de este como si estuvieran en un contrato<sup>4</sup>.

– **Peaje de Autopista –en inglés *toll road, tollway, turnpike, toll highway, o express toll route*–:** es una empresa privada o pública construida por carretera para la cual se requiere al conductor pagar una tasa o peaje. Las tasas se recogen tradicionalmente por la mano

en la cabina de peaje, casa de peaje o barra de peaje, pero hoy en día más peajes se están llevando a cabo en algún tipo automático o telepeaje. Además, los peajes de autopista, los peajes de puente y los peajes de túneles también son utilizados por las autoridades públicas para la generación de ingresos para pagar la deuda a largo plazo emitidos para financiar la instalación de peaje, o reinvertir en la expansión de la capacidad, o se utiliza para pagar las operaciones y el mantenimiento de la instalación, o simplemente como los fondos de impuestos generales<sup>5</sup>.

– **Peaje de puente –en inglés *toll bridge*–:** un peaje de puente es un puente sobre el que el tráfico puede pasar con el pago de un peaje o tarifa<sup>6</sup>.

**Peaje en sombra –en inglés *shadow toll*–:** un peaje en sombra es un pago contractual realizado por un gobierno al controlador mediante una carretera a una empresa privada que opera un camino construido o mantenido con financiación privada. Los pagos se basan, al menos una parte, en el número de vehículos que utilizan una sección de carretera, a menudo durante un período de 20-30 años. El peaje en sombra o cargos por los vehículos se abonan directa-

2 Ídem.

3 Ídem

4 Traducción de [www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSAS%2032%20final%20v2%20(3).pdf].

5 [http://translate.google.com.co/translate?hl=es-419&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Toll\_road&prev=/search%3Fq%3Dtoll%2Broad%26hl%3Des-419%26biw%3D1093%26bih%3D508%26prmd%3Dimvns&sa=X&ei=4bMIUOLwBZOu0AGWjYHQDg&sqi=2&ved=0CFEQ7gEwAA].

6 [http://translate.google.com.co/translate?hl=es-419&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Toll\_bridge&prev=/search%3Fq%3Dtoll%2Bbridge%26hl%3Des-419%26biw%3D1093%26bih%3D508%26prmd%3Dimvns&sa=X&ei=Z68IUL\_SNOeE0QGp4YHYDg&sqi=2&ved=0CE8Q7gEwAA].

mente a la compañía sin la intervención o el pago directo de los usuarios

En lo normativo se tuvieron en cuenta especialmente el Régimen de Contabilidad, Pública, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público e IPSAS 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador*.

La metodología aplicada fue de tipo documental, descriptiva, explicativa y de campo.

## ANÁLISIS DE LA NICSP 32 - CONCESIONES DE SERVICIOS: OTORGADOR Y SU IMPACTO EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

En la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador* se destaca, en primera instancia, que su objetivo es “prescribir la contabilidad para los acuerdos de concesión de servicios por parte del otorgante; una entidad del sector público”. La NICSP 32 incluye nuevos conceptos, como el de acuerdo vinculante, otorgador, operador. Este acuerdo de concesión de servicios a su vez presenta distintas formas para el reconocimiento y la medición de los activos y pasivos de concesión de servicios, contabilización de pasivos financieros, la concesión del derecho al modelo del operador, transacciones generadoras de ingresos.

Así mismo, es importante resaltar su alcance en el que la norma precisa que es aplicada por las entidades que pre-

paran y presentan estados financieros bajo la base contable de la acumulación –o devengo–, a las entidades del sector público que no sean empresas públicas y a los acuerdos que impliquen que un operador preste servicios relacionados con el activo de concesión de servicios en nombre del otorgante.

La NICSP 32 establece que si alguna entidad decide aplicar esta norma antes del 1° de enero de 2014, ha de revelar este hecho y aplicará la NICSP 5, *Costos por Préstamos*, NICSP 13 *Arrendamientos*, la NICSP 17, NICSP 29 y la NICSP 31, al mismo tiempo. Adicionalmente, si alguna contabilización para los acuerdos de concesiones de servicios es tratada por otra NICSP, el otorgante debe hacer las revelaciones conforme a la respectiva norma y también teniendo en cuenta los requisitos que fueron mencionados antes.

Para la transición, la norma muestra dos casos: el primero, cuando el otorgante ha reconocido de forma anticipada los activos, pasivos, ingresos y gastos en relación con el acuerdo de concesión de servicios, para lo cual indica que se aplique la NICSP 32 de forma retroactiva acorde a la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. El segundo caso es en el cual el otorgante no reconoce previamente los activos y pasivos de concesiones de servicios, ingresos y gastos, para lo cual la norma establece las siguientes dos opciones:

a. Aplicar esta norma retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3.

b. Reconocer y medir los activos y pasivos de concesión de servicios relacionados en el inicio del primer período, para lo cual la información comparativa es presentada en los estados financieros.

No obstante, en las revelaciones del otorgante se debe evidenciar por cuál opción se inclinó y también las revelaciones relativas a la medición de activos y pasivos de la concesión de servicios.

Para la correcta aplicación de la NICSP 32, se debe tener en cuenta que afecta a otras NICSP, como lo son la NICSP 5 *Costos por Préstamos* en el párrafo 6, numeral (d) respecto a lo que pueden incluir los costos por préstamos. Así mismo, la NICSP 13 *Arrendamientos* es modificada en sus párrafos 25 a 27, como lo establece el Apéndice B de la NICSP 32.

Como se menciona en los fundamentos para las conclusiones, que se encuentra adicionado a la NICSP 32, en ausencia de esta norma las entidades que pertenecen al sector público deben registrarse por la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* para observar y analizar la información que otorguen otras organizaciones nacionales o internacionales. Cuando los acuerdos incluyen la participación de empresas del sector privado, deberán seguir los parámetros de la Interpretación 12 del Consejo Internacional de Normas de Contabilidad del Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera –IFRIC 12–, la cual aborda los temas relacionados con acuerdos de concesiones de

servicios desde el enfoque del operador para la contabilización.

Del mismo modo, en los fundamentos para las conclusiones se tiene en cuenta la NICSP 9 *Ingresos Ordinarios/ Recursos por Transacciones con Contraprestación*, puesto que el acuerdo de concesión de servicios es considerado por la NICSP 32 como una transacción de intercambio. Por tal motivo y en coherencia con la NICSP 9, “cuando los bienes se venden o se prestan servicios a cambio de bienes o servicios distintos, el intercambio se considera como una transacción que genera ingresos como resultado del incremento en los activos netos del otorgante. En esta situación, el otorgante ha recibido un activo de concesión de servicios a cambio de la concesión de un derecho –una licencia– para el operador de cobrar a terceros usuarios del servicio público que presta en nombre del otorgante. El activo de concesión de servicios reconocido por el otorgante y el derecho –activo intangible– reconocido por el operador son diferentes. Sin embargo, hasta que los criterios para el reconocimiento de los ingresos hayan sido satisfechos, el crédito se reconoce como un pasivo”<sup>7</sup>. No obstante, aclara el fundamento para las conclusiones número 36 que en este caso no se presenta una entrada de efectivo que iguale a los ingresos que son reconocidos.

Asimismo, el fundamento para las conclusiones número 37 indica cómo el ingreso debe ser medido, para lo cual dice que corresponde al valor razonable de

los bienes o servicios recibidos, ajustado por la cantidad de cualquier efectivo o equivalentes de efectivo transferidos. Cuando el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede medir de forma fiable, el ingreso es medido al valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por la cantidad de cualquier efectivo o equivalentes de efectivo transferidos.

Adicionalmente, el IPSASB, de conformidad con la NICSP 9, determinó que tanto los ingresos por la concesión de un derecho al operador y los ingresos que se derivan del pasivo de este modelo deben ser reconocidos en el plazo del acuerdo, por lo que el fundamento para las conclusiones número 39 señala que hasta que los criterios para el reconocimiento de los ingresos hayan sido satisfechos, el crédito se reconoce como un pasivo.

Es importante hacer referencia al marco conceptual para los acuerdos de concesión de servicios que se encuentra dentro de la Guía de Implementación de la NICSP 32, el cual clarifica la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios. Dicho marco conceptual muestra el alcance de la norma, al señalar que aplica cuando el otorgante controla o regula qué servicios el operador debe prestar con el activo de concesión de servicios, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, también cuando el otorgante es quien controla, a través de la propiedad, el derecho beneficioso o, de otro modo, cualquier interés residual significativo en el activo de concesión de servicios al final del acuerdo de concesión de servicios y, además, cuando

el activo de concesión de servicios es utilizado durante el tiempo del acuerdo, o el activo de concesión de servicios es construido, desarrollado o adquirido por el operador de un tercero para el propósito del acuerdo de concesión de servicios, o es el activo un activo existente del operador el cual convierte el activo de concesión de servicios como parte del acuerdo de concesión de servicios. Si lo anterior se cumple y, como lo determina el marco conceptual, el otorgante reconocerá un activo por concesión de servicios o reclificará un elemento de propiedad, planta y equipo, un activo intangible o un activo arrendado como un activo de concesión de servicios. De este modo, las cuentas que utilizará el otorgante para la contabilización del activo de concesión de servicios serán bajo la NICSP 17 *Propiedad, Planta y Equipo* o NICSP 31 *Activos Intangibles*. Adicionalmente, el otorgante deberá seguir la prueba de deterioro según lo establecido en la NICSP 21 *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo* y la NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*. Por último, el otorgante reconocerá el pasivo relacionado equivalente al valor del activo del acuerdo de concesión de servicios –NICSP 9, la NICSP 28, la NICSP 29 y la NICSP 30– y reconocerá los ingresos y gastos relacionados con el acuerdo de concesión de servicios.

Para concluir, el impacto que generaría la armonización de la NICSP 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador* en el sector público colombiano, sería, en primera instancia, ampliar el alcance del Capítulo XX del Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, tratando no solo el procedimiento para la infraestructura de transporte, sino para otras concesiones de servicios. En segundo lugar, la implementación de la NICSP 32 extiende el reconocimiento, lo cual permite aclarar cuándo y cómo se reconoce un activo de concesión, un pasivo financiero y los diferentes eventos que provengan de un contrato de concesión. Asimismo, se generarían cambios en la medición, en el tratamiento contable de las garantías de los contratos de concesión, abolición de las cuentas de orden y en la información a revelar en las notas a los estados financieros.

## COMPARACIÓN DE LA NORMATIVIDAD NACIONAL E INTERNACIONAL REFERENTE A LAS CONCESIONES

Al analizar y comparar la normatividad colombiana y la normatividad internacional que abarca el tema de las concesiones de servicios, se encuentran varias diferencias. El siguiente cuadro comparativo muestra las más relevantes, agrupadas en cinco aspectos principales: la normatividad, documento soporte para las concesiones, partes que intervienen en las concesiones, tratamiento contable y revelaciones.

Aspecto	Normatividad colombiana	Normatividad internacional
Normatividad	Ley 80 de 1993 Régimen de Contabilidad Pública, Capítulo XX del Manual de Procedimientos	Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 32 <i>Concesiones de Servicios: Otorgador</i>
Documento soporte para las concesiones	Contrato de Concesión	Acuerdo de Concesión de Servicios
Partes que intervienen en las concesiones	Concedente Concesionario	Otorgante Operador
Tratamiento Contable	El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se refiere a las concesiones de infraestructura de transporte	La NICSP 32 y su Guía de Aplicación establecen el reconocimiento para las concesiones de servicios
Revelaciones	De acuerdo con el numeral 20 del Capítulo XX del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad, debe revelarse en las notas a los estados contables la siguiente información:  a. La descripción del objeto del contrato o contratos de concesión vigentes.  b. Los criterios que sirvieron de base para entregar en concesión las redes de transporte.	La NICSP 32 menciona que el otorgante debe seguir unos parámetros para la presentación de la información acorde con la NICSP, 1 y las revelaciones de los acuerdos de concesión de servicios deben contener como lo estipula la norma la siguiente información:  a. Una descripción del acuerdo;  b. Los términos relevantes del acuerdo que puedan afectar el importe, oportunidad y veracidad de los flujos de efectivo futuros.



<p>Revelaciones</p>	<p>c. Metodologías aplicadas en la evaluación de los proyectos.</p> <p>d. Información relacionada con litigios y demandas contractuales.</p> <p>e. Información concerniente a las garantías de ingresos por la remuneración privada, establecida en los contratos.</p> <p>f. Identificación del concesionario</p> <p>g. Duración y prórrogas del contrato.</p> <p>h. Información detallada de los recursos públicos y los aportados por el concesionario que financian las obras, tanto del período como acumulados.</p> <p>i. Detalle de los kilómetros de carretera o de vía férrea, y obras adicionales y complementarias, así como su localización geográfica, tanto del período como acumulados.</p> <p>j. Detalle de la cuantía y del destino de los recursos de la contraprestación económica de las concesiones portuarias.</p> <p>k. Detalle de los criterios utilizados para establecer las valoraciones de los activos que se revierten y devuelven.</p>	<p>c. La naturaleza y el alcance de:</p> <p>I. Los derechos a usar determinados activos.</p> <p>II. Los derechos a recibir el operador para prestar servicios específicos en relación con el acuerdo de concesión de servicios.</p> <p>III. Los activos de concesión de servicios reconocidos como activos durante el período del informe, incluyendo los activos existentes del otorgante reclasificado como activos de concesión de servicios.</p> <p>IV. Los derechos a recibir determinados activos al final del acuerdo de concesión de servicios.</p> <p>V. La renovación y opciones de terminación.</p> <p>VI. Otros derechos y obligaciones.</p> <p>VII. Las obligaciones de proveer al operador con el acceso a los activos de la concesión de servicios o de otros activos generadores de ingresos.</p> <p>VIII. Los cambios en el acuerdo ocurridos durante el período del informe.</p>
---------------------	---	--

Para concluir, se observa que la normatividad nacional, mediante el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, es muy específico para el reconocimiento de los distintos casos que pueden ocurrir en las concesiones de infraestructura de transporte. Sin embargo, la normatividad internacional, a través de la NICSP 32 y su Guía de Aplicación, brinda las herramientas suficientes para saber cuándo y cómo se reconocen un activo de concesión

de servicios, un pasivo financiero y los diferentes eventos que provengan de un acuerdo de concesión de servicios.

PROPUESTA DE ARMONIZACIÓN DE LA NICSP 32 EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

Mediante el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la normatividad nacional es muy específica

para el reconocimiento de los distintos casos que pueden ocurrir en las concesiones de infraestructura de transporte. Sin embargo, a través de la NICSP 32 y su Guía de Aplicación, la normatividad internacional brinda las herramientas suficientes para saber cuándo y cómo se reconoce un activo de concesión, un pasivo financiero y los diferentes eventos que provengan de un contrato de concesión en general. Por lo tanto, es necesario que para la armonización de la NICSP 32 se amplíe lo correspondiente al reconocimiento y se realicen ciertas modificaciones en el Capítulo XX del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. La propuesta de armonización es la siguiente:

## PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS RELACIONADOS CON LAS CONCESIONES

### *1. Reconocimiento*

El presente procedimiento aplica para las concesiones de servicios y concesiones de infraestructura de transporte, conforme a las disposiciones legales vigentes. La infraestructura de transporte abarca las redes de carretera y la red férrea, que incluyen las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones. Asimismo, contempla las redes fluvial y marítima que incluyen los embarcaderos, los muelles, los muelles flotantes, los muelles marginales, las estructuras de protección de los muelles, los terminales portuarios de interés nacional y de interés regional, los canales de acceso

a los puertos públicos, las obras e instalaciones afectas a la prestación de los servicios portuarios, los canales de acceso, las señalizaciones, los faros y las boyas. Finalmente, la red aeroportuaria incluye la infraestructura aeroportuaria y la aeronáutica. En consecuencia, los bienes adheridos hacen parte del costo del bien de uso público.

El procedimiento caracteriza y diferencia los contratos de concesión de servicios y contratos de concesión de infraestructura de transporte, que son gestionados directamente por la entidad contable pública titular –concedente– de los bienes objeto de concesión, de aquellas concesiones que son realizadas por otra entidad que se denomina gestor –concesionario–, e incluye el tratamiento contable de la entrega de bienes y de las transacciones, hechos y operaciones que se presentan en las etapas preoperativa y de explotación, y en la finalización del contrato. También incluye el reconocimiento de las contingencias por las garantías de ingresos que surjan de los contratos pactados con el concesionario.

La entidad contable pública titular deberá tener en cuenta las siguientes consideraciones para el reconocimiento de los distintos eventos que se produzcan en las concesiones de servicios y de infraestructura de transporte:

#### **1.1. Reconocimiento de activos**

El concedente reconocerá un activo proporcionado por el concesionario y una mejora de un activo existente del concedente como un activo de conce-

sión si se cumple con las siguientes condiciones:

- a. El concedente controla o regula qué servicios el concesionario debe proveer del activo, a quién debe proporcionarlos, y a qué precio.
- b. El concedente controla—a través de la propiedad—, el derecho de usufructo o, de otra manera, cualquier interés residual significativo en los activos al fin del término del acuerdo.

Esta norma se aplica a un activo utilizado en un contrato de concesión para su vida útil, si la condición (a) se cumple. De igual forma, el concedente inicialmente medirá el activo de concesión aprobado a su valor razonable.

Cuando un activo existente del concedente satisface los requisitos especificados en las condiciones antes mencionadas, el concedente deberá reclasificar el activo existente como un activo de concesión. El activo de concesión reclasificado se contabilizará como de Propiedad, Planta y Equipo o como un Activo Intangible, según corresponda. Después del reconocimiento inicial o reclasificación, los activos de concesión se contabilizarán como una clase separada de activos, conforme a estas mismas normas.

Los activos de concesión reconocidos son medidos inicialmente a su valor razonable. En particular, el valor razonable es utilizado para determinar el costo de un activo de concesión construido o desarrollado, o el costo de las mejoras a los activos existentes, en el

reconocimiento inicial. Esto no se aplica a los activos existentes del concedente, que son reclasificados como activos de concesión. El uso del valor razonable en el reconocimiento inicial no constituye una revalorización.

El tipo de compensación intercambiado entre el concedente y el concesionario afecta la forma como el valor razonable del activo de concesión fue determinado en el reconocimiento inicial. El valor razonable del activo en el reconocimiento inicial, basado en el tipo de compensación intercambiado, se determina de la siguiente forma:

- a. Cuando los pagos son hechos por el concedente al concesionario, el valor razonable en el reconocimiento inicial del activo representa la porción de los pagos efectuados al concesionario para el activo.
- b. Si el concedente no hace los pagos al concesionario para el activo, el activo es contabilizado de la misma manera que un intercambio de activos no monetarios de *Propiedad, Planta y Equipo* o *Activos Intangibles no monetarios*.

Adicionalmente, se deben tener en cuenta las siguientes aclaraciones para el reconocimiento de un activo de concesión con relación a la condición de que el concedente controla o regula qué servicios el concesionario debe proveer del activo, a quién debe proporcionarlos, y a qué precio:

- a. Cualquier activo que es físicamente separable y capaz de ser operado

de manera independiente y cumple con la definición de una unidad generadora de efectivo, es analizado por separado para determinar si la condición mencionada en el párrafo anterior se cumple, si es utilizado totalmente para propósitos no regulados. Se define como unidad generadora de efectivo al “grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos”.

- b. Cuando las actividades puramente auxiliares no están reguladas, las pruebas de control son aplicadas como si esos servicios no existieran, porque en los casos en los cuales el concedente controla los servicios, la existencia de actividades auxiliares no limita el control del concedente del activo de concesión.

Por otra parte, cuando hay deterioro –valor del activo en libros mayor al valor del mercado–, el concedente no necesariamente considera el otorgamiento de la concesión para el concesionario como una circunstancia que ocasiona deterioro, a menos que hubiera un cambio en el uso del activo que afecte sus beneficios económicos futuros o su potencial de servicio.

Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública, obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o bene-

ficios económicos futuros, a la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

Lo anterior, junto con los términos específicos y condiciones del contrato de concesión, debe analizarse para determinar si debe reconocer el activo de concesión durante el período en que es construido o desarrollado el activo. Por tanto, la propiedad, planta y equipo, y los activos intangibles, los criterios de reconocimiento pueden cumplirse durante el período de construcción o desarrollo. En tal caso, el concedente normalmente reconocerá el activo de concesión durante ese período.

Desde el punto de vista del concedente, el propósito principal de un activo de concesión es proporcionar un potencial de servicio en nombre del concedente del sector público. Al igual que en un activo que el concedente construye o desarrolla para su propio uso, el concedente evalúa el momento en el que incurren los costos de construcción o desarrollo, los términos del acuerdo

vinculante para determinar si el potencial de servicio del activo de concesión fluiría al concedente en ese momento.

Cuando los componentes de los activos y de los servicios de pagos son separables, el equivalente al precio de contado del activo de concesión es el valor presente del componente del activo de concesión de los pagos. Sin embargo, si el valor presente de la porción del activo de los pagos es mayor que el valor razonable, el activo de concesión es medido inicialmente por su valor razonable.

## **1.2. Reconocimiento de los pasivos financieros**

Cuando el concedente reconoce un activo de concesión, también reconocerá un pasivo. Tal pasivo debe ser medido inicialmente por el mismo importe con el que es medido el activo de concesión, ajustado por el importe de cualquier otra consideración –por ejemplo, dinero en efectivo– del concedente al concesionario, o del concesionario al concedente.

Sin embargo, el concedente no reconocerá un pasivo cuando un activo existente del concedente esté reclasificado como activo de concesión.

Respecto a la naturaleza del pasivo, su reconocimiento se basa en la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre el concedente y el concesionario. La naturaleza de la contraprestación dada por el concedente al concesionario es determinada por referencia a los términos del acuerdo vinculante y, cuando proceda, la ley de contratos.

El concedente reconoce un pasivo financiero cuando se está obligado a hacer una serie de pagos al concesionario para la provisión de un activo de concesión –es decir, construido, desarrollado, adquirido o mejorado–. Además, determina los siguientes casos en los que el concedente reconocerá un pasivo financiero:

- a. Cuando este otorga al concesionario el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo de concesión o de otro activo generador de ingresos. El concesionario reconoce un activo intangible.
- b. Cuando el concedente da de baja un activo que le concede al concesionario y sobre el que ya no tiene control. El concesionario reconoce el activo y el pasivo en relación con las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos.

Continuando con el reconocimiento del pasivo financiero, se establece que el concedente podrá asignar los pagos al concesionario y dar cuenta de ellos de acuerdo con su contenido, como una reducción en el pasivo reconocido, una carga financiera, y los cargos por servicios prestados por el concesionario. La carga financiera y los cargos por servicios prestados por el concesionario en un contrato de concesión se contabilizarán como gastos.

Cuando los activos y los componentes de los servicios de un contrato de concesión son identificables por separado, los componentes de servicio de pagos del

concedente al concesionario se asignarán por referencia a los valores razonables relativos a los activos de concesión. Cuando los activos y componentes de los servicios no son identificables por separado, el componente de servicio de pagos del concedente al concesionario es determinado utilizando técnicas de estimación.

Cuando el concedente tiene una obligación incondicional para hacer una serie predeterminada de pagos al concesionario, el pasivo es un pasivo financiero.

Cuando el concedente proporciona la compensación al concesionario por el costo del activo de concesión y la provisión de servicios en la forma de una serie predeterminada de pagos, una cantidad refleja la parte de la serie predeterminada de pagos que se refiere a que el activo es reconocido como un pasivo. Este pasivo no incluye la carga financiera y los componentes del servicio de los pagos.

Cuando el concedente hace cualquier pago al concesionario en avance al activo de concesión, el concedente contabiliza estos pagos como pagos anticipados.

La carga financiera es determinada con base en el costo de capital del concesionario, si esto es posible de determinar. Si el costo de capital del concesionario específico para el activo de concesión no es posible determinar la tasa implícita en el acuerdo para el activo de concesión, la tasa de interés incremental del préstamo del concedente u otra tasa apropiada a los términos y condiciones del acuerdo, es utilizada. Cuando no hay suficiente

información disponible, la tasa utilizada para determinar la carga financiera puede ser estimada por referencia a la tasa que se esperaría en la adquisición de un activo 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.
- c. El valor residual asumido, para asegurar que todas las cifras son razonables y coherentes entre sí.

En los casos en los que el concedente participa en la financiación, puede ser apropiado utilizar la tasa de interés incremental del préstamo del concedente para determinar la carga financiera. El tipo de interés utilizado para determinar la carga financiera no podrá ser modificado después, a menos que el componente del activo o la totalidad del acuerdo sean renegociados.

El componente de servicio de pagos es generalmente reconocido de manera uniforme sobre la vigencia del contrato de concesión, para el patrón de reconocimiento más adecuado a la provisión del servicio. En los casos en los que los gastos específicos sean requeridos para ser compensados por separado, y su calendario es conocido, tales gastos son reconocidos como incurridos.

### **1.3. Reconocimiento de la concesión de un derecho al modelo del concesionario**

Cuando el concedente no tiene una obligación incondicional al pago en efectivo

u otro activo financiero al concesionario para la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión, y otorga al concesionario el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios u otros activos generadores de ingresos, el concedente deberá contabilizar para el pasivo reconocido como la parte no devengada de los ingresos procedentes del intercambio de activos entre el concedente y el concesionario.

Por consiguiente, el concedente deberá reconocer los ingresos y reducir el pasivo reconocido de acuerdo con el carácter económico del contrato de concesión.

Cuando el concedente compensa al concesionario por el activo de concesión y la provisión de servicios por la concesión al concesionario del derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo de concesión, al concesionario le es concedido el derecho a percibir ingresos durante el período del contrato de concesión. Del mismo modo, el concedente gana el beneficio asociado con los activos recibidos en el contrato de concesión a cambio del derecho concedido al concesionario durante el período del acuerdo. En consecuencia, los ingresos no son reconocidos inmediatamente. En su lugar, un pasivo es reconocido por cualquier parte de los ingresos que aún no son percibidos. El ingreso es reconocido y el pasivo reducido sobre la base del carácter económico del contrato de concesión, por lo general como el acceso al activo de concesión que proporciona al concesionario durante el plazo del contrato de concesión. El concedente puede compensar al concesionario por

una combinación de pagos y la concesión a un derecho a obtener ingresos directamente de terceros usuarios. En estos casos, si el derecho del concesionario a obtener ingresos de tales terceros de forma significativa reduce o elimina la serie predeterminada de los pagos del concedente al concesionario, otra base puede ser más apropiada para la reducción del pasivo, por ejemplo, el término durante el cual el futuro predeterminado del concedente de la serie de los pagos son reducidos o eliminados.

Cuando el concedente compensa al concesionario por el activo de concesión y el servicio por la provisión de un activo generador de ingresos, con excepción de los activos de concesión, el ingreso es reconocido y el pasivo reconocido es reducido en una manera similar a la descrita en el párrafo anterior. En tales casos, el concedente también considera los requerimientos de baja de cuentas de *Propiedad, Planta y Equipo* o *Activos Intangibles*, según corresponda.

En algunos casos, bajo la concesión de un derecho al modelo del concesionario, puede haber un *peaje en sombra*. Algunos peajes en sombra son pagados para la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del activo de concesión, y su operación por parte del concesionario. En los casos en los que el concedente paga al concesionario exclusivamente por el uso de los activos de concesión por parte de terceros usuarios, dicho pago es una compensación a cambio del uso y no la adquisición del activo de concesión. En consecuencia, dichos pagos no se refieren al pasivo especificado en el párrafo anterior. El concedente

compensa al concesionario solo en la medida de la utilización del activo de concesión, y las cuentas para tales pagos como los gastos.

Si el concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión, en parte por haber incurrido en un pasivo financiero y en parte por la concesión de un derecho para el concesionario, es necesario contabilizar separadamente para cada parte del pasivo total.

#### 1.4. Otros ingresos

Cuando el concesionario ofrece un pago anticipado, un flujo de pagos o cualquier otra consideración al concedente por el derecho a utilizar el activo de concesión durante el plazo del contrato de concesión, las cuentas del concedente para estos pagos está determinado por los términos y condiciones del contrato de concesión de servicio que especifica la obligación del concedente para proporcionar al concesionario el acceso al activo de concesión.

Cuando el concesionario ofrece un pago anticipado, un flujo de pagos o cualquier otra consideración al concedente además del activo de concesión, por el derecho a percibir los ingresos del uso de terceros de los activos de concesión u otro activo generador de ingresos, cualquier porción de los pagos recibidos del concesionario no devengados en el período contable es reconocido como un pasivo hasta que las condiciones para el reconocimiento de ingresos se cumplan. Por consiguiente, cuando las condiciones para el reconocimiento de ingresos

se cumplen, el pasivo es reducido y el ingreso es reconocido.

Sin embargo, puede haber otros métodos alternativos más apropiados para el reconocimiento de los ingresos asociados con los flujos de entrada especificados en el acuerdo vinculante que reflejan mejor el consumo económico del concesionario de su acceso al activo de concesión y/o el valor del dinero en el tiempo.

Cuando un pago anticipado es recibido por parte del concesionario, el ingreso es reconocido en la forma que mejor refleja el consumo económico del concesionario, de su acceso a los activos de concesión y/o el valor del dinero en el tiempo. Además, para los acuerdos de concesión en los cuales al concesionario se le concede el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo de concesión de servicio, los ingresos se refieren a la entrada de beneficios económicos recibidos por la forma como son prestados los servicios y, por lo tanto, son reconocidos en la misma base en la que el pasivo es reducido. En estos casos, el concedente a menudo negociará para incluir una provisión de reparto de ingresos en el acuerdo con el concesionario. El reparto de ingresos como parte de un contrato de concesión puede ser sobre la base de todos los ingresos percibidos por el concesionario, o en los ingresos por encima de una entrada determinada, o sobre el mayor ingreso que el concesionario necesita para alcanzar una determinada tasa de retorno.

El concedente reconoce el ingreso generado a partir de las provisiones de



reparto de ingresos en los acuerdos de concesión como este es percibido, de acuerdo con el carácter del acuerdo, y después de cualquier evento contingente se considerará que ha ocurrido.

Finalmente, una reducción en la futura serie predeterminada de pagos del concedente requeriría hacer que el concesionario ofrezca al concedente la consideración de un anticipo no monetario. Tal ingreso es reconocido como el pasivo que es reducido.

*2. Registro de la entrega de bienes o servicios por parte de la entidad titular al gestor*

En el evento en que una entidad contable pública entrega a otra entidad contable pública parte de la infraestructura de transporte y/o otros activos de concesión de servicios con el propósito de que esta gestione contratos de concesión, debe afectar las siguientes cuentas:

Débito	Crédito
1720	1710
Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros (subcuenta según corresponda)	Bienes de uso público en servicio (subcuenta según corresponda)
1785	
Amortización acumulada de bienes de uso público (CR)	

Si adicionalmente la entidad titular entrega propiedades, planta y equipo, tales bienes deben ser reconocidos por el valor razonable de la siguiente forma:

Débito	Crédito
1920	16
Bienes entregados a terceros (subcuentas 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión)	Propiedades, planta y equipo (la subcuenta será seleccionada conforme a lo entregado)

Si hay lugar a una valorización, este monto se contabiliza registrando un débito y un crédito a una de las cuentas que se indica en el siguiente cuadro:

Débito	Crédito
1999	3115
Valorizaciones (subcuenta 199977-Otros activos)	Superávit por valorización (subcuenta 311576-Otros activos)
	3240
	Superávit por valorización (subcuenta 324077-Otros activos)

En caso de que el activo sea un intangible, se debe hacer el registro en la 197004-Concesiones y franquicias y su amortización en la 197504-Concesiones y franquicias. Además, deberá revelar en las notas a los estados contables que este activo es de concesión.

*3. Registro de los bienes o servicios por parte del gestor*

El concesionario, quien es el que recibe los bienes de la concesión de servicios para gestionarlos en nombre del con-

cedente, deberá revelar en las notas a los estados financieros, los bienes que fueron entregados por parte de la entidad concedente para su gestión bajo la modalidad de concesión.

#### *4. Registro de la entrega de bienes o servicios por parte de la entidad titular, cuando gestiona directamente los contratos de concesión*

Cuando la entidad titular entrega los bienes o servicios directamente en concesión, debe realizar la reclasificación que se muestra a continuación:

Débito	Crédito
1711	1710
Bienes de uso público en servicio - concesiones	Bienes de uso público en servicio
1785	
Amortización acumulada de bienes de uso público (CR)	

En el evento en que la entidad conforme al contrato de concesión entregue bienes que están clasificados como propiedades, planta y equipo, estos deben ser reconocidos por el valor razonable, de la siguiente forma:

Débito	Crédito
1920	16
Bienes entregados a terceros (subcuentas 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión)	Propiedades, planta y equipo (la subcuenta será seleccionada de acuerdo con lo que corresponda)

Si hay lugar a una valorización, este monto se contabiliza registrando un débito y un crédito a una de las cuentas que se indica en el siguiente cuadro:

Débito	Crédito
1999	3115
Valorizaciones (subcuenta 199977-Otros activos)	Superávit por valorización (subcuenta 311576-Otros activos)
	3240
	Superávit por valorización (subcuenta 324077-Otros activos)

En caso de que el activo sea un intangible, se debe hacer el registro en la 197004-Concesiones y franquicias, y su amortización en la 197504-Concesiones y franquicias. Además, deberá revelar en las notas a los estados contables que este activo es de concesión.

#### *5. Etapas de diseño y construcción o etapa preoperativa*

Esta etapa comienza una vez cumplidos los requisitos de ejecución del contrato de concesión y finaliza con la entrada en

uso del bien construido y/o rehabilitado. El procedimiento considera el reconocimiento contable de los aportes de la entidad contable pública, de la inversión privada y del recaudo de tasas cuando no se ha efectuado inversión privada, y aplica para la entidad que gestione el contrato de concesión, bien sea titular de los bienes o la entidad contable pública que actúe como gestor. Referente a la etapa preoperativa se distinguen tres reconocimientos contables:

### 5.1. Tratamiento contable de los aportes de la entidad contable pública

Los aportes de la entidad contable pública se deben reconocer por el valor desembolsado con un débito y un crédito de los que se muestran a continuación:

Débito	Crédito
1706	1110
Bienes de uso público en construcción-concesiones (subcuenta según corresponda)	Depósitos en Instituciones Financieras (subcuenta según corresponda)
	1424
	Recursos entregados en administración (subcuenta 142404 -Encargo fiduciario -Fiducia en administración)

### 5.2. Tratamiento contable de la inversión privada

La inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y

por su rentabilidad, en cumplimiento de las cláusulas del contrato. El monto de la inversión privada se debe reconocer con base en los informes presentados por el concesionario, los cuales deben ser definidos por la entidad contable pública concedente, de manera que garantice la obtención de la información completa, oportuna y pertinente. La inversión privada se reconoce así:

Débito	Crédito
1706	2915
Bienes de uso público en construcción-concesiones (subcuenta según corresponda)	Créditos diferidos (subcuenta 291511-Concesiones)

### 5.3. Recaudo de tasas cuando no se ha efectuado inversión privada

Cuando en la etapa preoperativa el concesionario recaude peajes con anterioridad a efectuar desembolsos por concepto de la inversión que le corresponde realizar en virtud al contrato de concesión, la entidad contable pública que actúe como gestor debe hacer el siguiente registro:

Débito	Crédito
1401	4110
Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)	No tributarios (subcuenta 411051-Concesiones)

En la medida que el concesionario efectúe la inversión que le corresponde, la entidad contable pública debe hacer la siguiente contabilización:

Débito	Crédito
1706	1401
Bienes de uso público en construcción-concesiones (subcuenta que identifique el tipo de red)	Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)

## 6. Etapa de explotación

Esta etapa inicia con la utilización del bien construido y/o rehabilitado y culmina con la recuperación de la inversión del concesionario a través del mecanismo financiero establecido contractualmente. En esta etapa, el procedimiento señala los siguientes eventos:

### 6.1. Reclasificación del bien

Una vez formalizada la terminación de la etapa preoperativa, la entidad debe realizar el siguiente registro:

Débito	Crédito
1711	1706
Bienes de uso público en servicio-concesiones (subcuenta según corresponda)	Bienes de uso público en construcción-concesiones (subcuenta según corresponda)

### 6.2. Pago de la remuneración a la inversión privada

Teniendo en cuenta que la remuneración a la inversión privada se paga con el recaudo que hace el concesionario de los recursos que produce la infraestructura, la entidad contable pública debe reconocer los ingresos correspondientes

a dicho recaudo, para lo cual hará el siguiente reconocimiento:

Débito	Crédito
1401	4110
Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)	No tributarios (subcuenta 411051-Concesiones)

Para amortizar el crédito diferido, la entidad contable pública concedente debe proceder a efectuar los registros del cuadro que se muestra a continuación:

Débito	Crédito
2915	1401
Créditos diferidos (subcuenta 291511-Concesiones)	Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)

Los dos anteriores registros se deben efectuar con base en los informes que soporten los recaudos de las tasas específicas de cada red, los cuales deben ser definidos por la entidad contable pública concedente, de manera que garantice la obtención de la información completa y oportuna, de parte del concesionario.

Lo anterior, con independencia de que durante la etapa de explotación se deban reconocer mayores valores por inversiones adicionales, dentro de los términos del contrato, para lo cual se debe efectuar la siguiente transacción:

Débito	Crédito
1711	2915
Bienes de uso público en servicio (subcuenta según corresponda)	Créditos diferidos (subcuenta 291511-Concesiones)

### 6.3. Reconocimiento de los ingresos por la contraprestación económica en las concesiones

Teniendo en cuenta que en las concesiones se genera una contraprestación económica a favor de la nación, municipios y distritos donde los concesionarios operan, la entidad contable pública debe reconocer esta contraprestación así:

Débito	Crédito
1401	4110
Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)	No tributarios (subcuenta 411051-Concesiones)

El recaudo se debe registrar como se muestra a continuación:

Débito	Crédito
1110	1401
Depósitos en Instituciones Financieras (subcuenta según corresponda)	Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)

En el caso de las concesiones de la red portuaria, si la entidad pública acepta que la contraprestación se pague con acciones de la sociedad portuaria de que se trate, debe realizar el siguiente reconocimiento:

Débito	Crédito
1207	1401
Inversiones patrimoniales en entidades no controladas (subcuenta 120751-Entidades privadas)	Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)

### 7. Finalización del contrato de concesión

A continuación se señalan los registros contables que deben efectuar el gestor de los contratos de concesión y la entidad titular de los bienes, cuando finaliza la concesión.

#### 7.1. Registros contables del gestor

Los bienes inicialmente recibidos se devuelven a la entidad titular del bien, de la siguiente manera:

Débito	Crédito
9346	9915
Bienes recibidos de terceros (subcuentas 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales, 934619-Propiedades, planta y equipo y 934620-Otros activos)	Acreedoras de control por contra (DB) (subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros)

Con anterioridad al traslado de los nuevos bienes a la entidad titular, la entidad gestora del contrato debe formalizar las solicitudes de información a los concesionarios, incluida la relacionada con los avalúos, con el fin de diferenciar y medir los bienes objeto de la reversión que corresponden a aquellos distintos de los bienes de uso público, adquiridos por el concesionario en desarrollo del contrato de concesión, los cuales deben reclasificarse así:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
1711	16
Bienes de uso público en servicio (subcuenta según corresponda)	Propiedades, planta y equipo (subcuenta según corresponda)

La entrega a la entidad titular, de los bienes de uso público construidos, se registra utilizando un crédito y un débito de los que se muestra a continuación:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
3105	1711
Capital Fiscal (subcuenta 310501-Nación, o 310502-Departamento, o 310504-Municipio)	Bienes de uso público en servicio-concesiones
3208	
Capital Fiscal (subcuenta 320801-Capital fiscal)	

Con base en la cláusula de reversión, los bienes distintos de los bienes de uso público que se trasladan a la entidad concedente, se registran tomando un crédito y un débito del siguiente cuadro:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
3105	16
Capital Fiscal (subcuenta 310501-Nación, o 310502-Departamento, o 310504-Municipio)	Propiedades, planta y equipo (subcuenta según corresponda)
3208	
Capital Fiscal (subcuenta 320801-Capital fiscal)	

## 7.2. Registros contables en la entidad titular de los bienes

La entidad titular de los bienes de uso público debe reconocer la devolución de los bienes inicialmente entregados al gestor. En el caso de que los bienes sean de infraestructura, se realizarán los siguientes registros:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
1710	1720
Bienes de uso público en servicio (subcuenta según corresponda)	Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros (subcuenta según corresponda)

En el caso de los bienes sean distintos de los de uso público, la contabilización será:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
16	1920
Propiedades, planta y equipo (la subcuenta según corresponda)	Bienes entregados a terceros (subcuentas 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192002-Bienes inmuebles entregados en concesión)

La infraestructura construida durante la concesión se reconoce tomando un débito y un crédito de los que se muestra en el siguiente cuadro:

Débito	Crédito
1710	3125
Bienes de uso público en servicio	Patrimonio público incorporado (subcuenta 312525-Bienes)
	3255
	Patrimonio institucional incorporado (subcuenta 325525-Bienes)

Por su parte, los bienes distintos de los de uso público, objeto de reversión, se reconocen seleccionando un débito y un crédito de los que se muestra a continuación:

Débito	Crédito
16	3125
Propiedades, planta y equipo (subcuenta según corresponda)	Patrimonio público incorporado (subcuenta 312525-Bienes)
	3255
	Patrimonio institucional incorporado (subcuenta 325525-Bienes)

**8. Registros contables cuando la entidad titular de los bienes gestiona en forma directa los contratos de concesión**

Si la entidad titular del bien de uso público gestiona directamente el contrato de concesión, una vez finalizado el contrato, debe formalizar las solicitudes de información a los concesionarios, incluida la relacionada con los avalúos, con el fin de diferenciar y medir

los bienes objeto de reversión que corresponden a aquellos distintos de los bienes de uso público, adquiridos por el concesionario en el desarrollo del contrato de concesión, los cuales deben reclasificarse de la siguiente forma:

- 1711-Bienes de uso público en servicio-concesiones (subcuenta según corresponda).
- 16-Propiedades, planta y equipo (subcuenta según corresponda).

La diferencia, que corresponda a la devolución de los bienes de uso público, debe ser registrada en la subcuenta, según corresponda, de:

- 1710-Bienes de uso público en servicio.

Finalmente, si la entidad contable pública entregó al concesionario bienes distintos a los de uso público, el registro será:

Débito	Crédito
16	1920
Propiedades, planta y equipo (la subcuenta según corresponda)	Bienes entregados a terceros (subcuentas 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión)

**9. Tratamiento contable de contingencias**

Las garantías hechas por la entidad concedente pueden cumplir con la

definición de un contrato de garantía financiera, la cual establece que son esos contratos los que exigen que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que se incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda. El concedente determina si las garantías hechas para el contrato de concesión se ajustan a la definición de un contrato de garantía financiera o el contrato es una garantía de seguro.

Si la entidad contable pública que gestiona los contratos de concesión, ha pactado garantías de ingreso por la remuneración de la inversión privada, estas se deben reconocer dependiendo de la probabilidad de que se hagan efectivas. Para el efecto debe tenerse en cuenta:

- a. Si los flujos reales son mayores a los flujos estimados, entonces surge derecho para la entidad contable pública.
- b. Si los flujos reales son menores a los flujos estimados, entonces surge obligación.

Para el caso a), independientemente de la probabilidad de ocurrencia de que se haga efectiva la garantía, deberá revelarse en las notas a los estados financieros.

Cuando se haya establecido el valor de los derechos y que los recursos sean recibidos directamente por la entidad contable pública, el registro deber ser el siguiente:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
1401	4110
Ingresos no tributarios (subcuenta 140152-Concesiones)	No tributarios (411051-Concesiones)

En el evento en que los recursos reduzcan el plazo de la concesión, se debe amortizar el crédito diferido, así:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
2915	4110
Créditos diferidos (subcuenta 291511-Concesiones)	No tributarios (411051-Concesiones)

En el caso en que los recursos sean destinados a obras adicionales, el registro será:

<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
1711	4110
Bienes de uso público en servicio (subcuenta según corresponda)	No tributarios (411051-Concesiones)

Para el caso b) referente al tratamiento contable de los flujos reales inferiores a los estimados, y si la probabilidad de ocurrencia de que la garantía se haga efectiva es eventual o remota, se deberá revelar en las notas a los estados financieros.

En el evento en que la contingencia sea probable, el registro será:



Débito	Crédito
5314	2710
Provisión para contingencias (subcuenta 531405-Garantías contractuales)	Provisión para contingencias (271017-Garantías contractuales-concesiones)

Adicionalmente, cuando sea establecido el valor de la obligación se realizará el siguiente reconocimiento:

Débito	Crédito
2710	2490
Provisión para contingencias (271017-Garantías contractuales-concesiones)	Otras cuentas por pagar (249019-Garantías contractuales-concesiones)

En el caso en el que la provisión sea mayor a la obligación, la diferencia se reflejará así:

- Si la provisión se constituyó en el mismo período, con un crédito en la cuenta 5314 *Provisión para contingencias* (subcuenta según corresponda).
- Si la provisión se constituyó en períodos anteriores, con un crédito en la cuenta 4810 *Extraordinarios* (subcuenta 481008-Recuperaciones).

Si, por el contrario, la provisión es menor al valor de la obligación, entonces el registro será:

- Débito por el monto de la diferencia en la cuenta 5808 *Otros gastos* (subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios).

Sin embargo, si se realizan demandas para el cumplimiento de las garantías, la entidad contable pública debe aplicar el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias (Capítulo V, del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública).

### 10. Revelaciones en notas a los estados financieros

En notas a los estados contables deben revelarse situaciones del período contable que permitan conocer la siguiente información:

- a. La descripción del objeto del contrato o contratos de concesión vigentes.
- b. Los criterios que sirvieron de base para entregar en concesión las redes de transporte.
- c. Metodologías aplicadas en la evaluación de los proyectos.
- d. Información relacionada con litigios y demandas contractuales.
- e. Información concerniente a las garantías de ingresos por la remuneración privada, establecida en los contratos.
- f. Identificación del concesionario.
- g. Duración y prórrogas del contrato.
- h. Información detallada de los recursos públicos y los aportados por el concesionario que financian las obras, tanto del período como acumulados.
- i. Detalle de la cuantía y del destino de los recursos de la contraprestación económica de las concesiones portuarias.

- j. Detalle de los criterios utilizados para establecer las valoraciones de los activos que se revierten y devuelven.
- k. Los términos relevantes del acuerdo que pueda afectar el importe, oportunidad y veracidad de los flujos de efectivo futuros.
- l. La naturaleza y el alcance de:
  - I. Los derechos a usar determinados activos.
  - II. Los derechos a recibir el concesionario para prestar servicios específicos en relación con el contrato de concesión.
  - III. Los activos de concesión reconocidos como activos durante el período del informe, incluyendo los activos existentes del concedente reclasificado como activos de concesión.
  - IV. Los derechos a recibir determinados activos al final del contrato de concesión.
  - V. La renovación y opciones de terminación.
  - VI. Otros derechos y obligaciones.
  - VII. Las obligaciones de proveer al concesionario con el acceso a los activos de la concesión o de otros activos generadores de ingresos.
  - VIII. Los cambios en el acuerdo ocurridos durante el período del informe.

## CONCLUSIONES

En conclusión, se observa que la normatividad nacional mediante el Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública es muy específica para el reconocimiento de los distintos casos que pueden ocurrir en las concesiones de infraestructura de transporte. Sin embargo, la normatividad internacional, a través de la NICSP 32 y su Guía de Aplicación, brinda las herramientas suficientes para saber cuándo y cómo se reconoce un activo de concesión de servicios, un pasivo financiero y los diferentes eventos que provengan de un acuerdo de concesión de servicios.

Por lo anterior, el impacto que generaría la armonización de la NICSP 32 *Concesiones de Servicios: Otorgador* en el sector público colombiano, sería, en primera instancia, ampliar el alcance del Capítulo XX del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, tratando no solo el procedimiento para la infraestructura de transporte, sino para otras concesiones de servicios. Además, la implementación de la NICSP 32 extiende el reconocimiento, lo cual permite aclarar cuándo y cómo se reconoce un activo de concesión, un pasivo financiero y los diferentes eventos que provengan de un contrato de concesión. Asimismo, se generarían cambios en la medición, en el tratamiento contable de las garantías de los contratos de concesión, abolición de las cuentas de orden y en la información a revelar en las notas a los estados financieros.

## BIBLIOGRAFÍA

- Cano, J. (2005). *Ajuste a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública*. Disponible en [<http://actualicese.com/globalizacion/Estandarizacion/>

- Docs/Nomas\_Internacionales\_Jairo\_Cano.pdf]. Recuperado el 15 de marzo de 2012.
- Contaduría General de la Nación. *Régimen de Contabilidad Pública* [versión electrónica]. Disponible en [www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+\(PGCP\).pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+(PGCP).pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656). Recuperado el 20 de febrero de 2012.
- Definiciónlegal.com. *Definición de globalización*. Disponible en <http://www.definicionlegal.com/definicionde/Globalizacion.htm>. Recuperado el 10 de marzo de 2012.
- Deloitte. *Resumen de los IPSAS Edición 2010*. Disponible en <http://www.iasplus.com/espanol/ipsas2010spanish.pdf>. Recuperado el 25 de marzo de 2012.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). *The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Disponible en <http://www.ifac.org/public-sector>. Recuperado el 28 de marzo de 2012.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). *Manual de la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público de IFAC 2005 Pronunciamientos*. Disponible en <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/junta-de-normas-i.pdf>. Recuperado el 23 de marzo de 2012.
- Gerencie.com. *Contrato de concesión*. Disponible en <http://www.gerencie.com/contrato-de-concesion.html>. Recuperado el 10 de marzo de 2012.
- IFRS Foundation. *IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor*. Disponible en [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B8%20IPSAS\\_32\\_0.p](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B8%20IPSAS_32_0.p). Recuperado el 23 de marzo de 2012.
- IFRS Foundation. Disponible en [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSAS%2032%20final%20v2%20\(3\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSAS%2032%20final%20v2%20(3).pdf). Recuperado el 12 de abril de 2012.
- Wikipedia. *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. Disponible en [http://translate.google.com.co/translate?hl=es&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Public\\_Sector\\_Accounting\\_Standards&ei=Y\\_BIT-vNG87oggeItOj5Dg&sa=X&oi=translate&ct=result&resnum=8&sqi=2&ved=0CGMQ7gEwBw&prev=/search%3Fq%3Dipsas%26hl%3Des%26biw%3D1051%26bih%3D473%26prmd%3Dimvnsb](http://translate.google.com.co/translate?hl=es&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards&ei=Y_BIT-vNG87oggeItOj5Dg&sa=X&oi=translate&ct=result&resnum=8&sqi=2&ved=0CGMQ7gEwBw&prev=/search%3Fq%3Dipsas%26hl%3Des%26biw%3D1051%26bih%3D473%26prmd%3Dimvnsb). Recuperado el 15 marzo de 2012.
- Wikipedia. *Toll bridge*. Disponible en [http://translate.google.com.co/translate?hl=es-419&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Toll\\_bridge&prev=/search%3Fq%3Dtoll%2Bbridge%26hl%3Des-419%26biw%3D1093%26bih%3D508%26prmd%3Dimvns&sa=X&ei=Z68IUI\\_SNOeE0QGp4YHYDg&sqi=2&ved=0CE8Q7gEwAA](http://translate.google.com.co/translate?hl=es-419&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Toll_bridge&prev=/search%3Fq%3Dtoll%2Bbridge%26hl%3Des-419%26biw%3D1093%26bih%3D508%26prmd%3Dimvns&sa=X&ei=Z68IUI_SNOeE0QGp4YHYDg&sqi=2&ved=0CE8Q7gEwAA). Recuperado el 20 de mayo de 2012.
- Wikipedia. *Toll road*. Disponible en [http://translate.google.com.co/translate?hl=es-419&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Toll\\_road&prev=/search%3Fq%3Dtoll%2Broad%26hl%3Des-419%26biw%3D1093%26bih%3D508%26prmd%3Dimvns&sa=X&ei=4bMIUOLwBZOu0AGWjYHQDg&sqi=2&ved=0CFEQ7gEwAA](http://translate.google.com.co/translate?hl=es-419&sl=en&u=http://en.wikipedia.org/wiki/Toll_road&prev=/search%3Fq%3Dtoll%2Broad%26hl%3Des-419%26biw%3D1093%26bih%3D508%26prmd%3Dimvns&sa=X&ei=4bMIUOLwBZOu0AGWjYHQDg&sqi=2&ved=0CFEQ7gEwAA). Recuperado el 20 de mayo de 2013.