



Reconocimiento y medición de los derechos y obligaciones relacionados en los contratos de concesión portuaria en Colombia, con base en normas internacionales de Contabilidad (NICS-IFRS)

(Recognition and measurement of the rights and obligations related to the contracts of port concession in Colombia, based on international accounting standards)¹.

Mg. Angélica María Ferrer De la Hoz²

Resumen

En el presente trabajo se proponen lineamientos para el reconocimiento y medición de los derechos y obligaciones relacionados en el contrato de concesión portuaria en Colombia, tomando como caso a la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta S.A. Los lineamientos propuestos, comprenden políticas contables, directrices y parámetros a seguir, al efectuar los procesos de reconocimiento y medición antes mencionados. De este modo, se da respuesta a la necesidad del sector de contar con referentes prácticos al respecto, debido a que el Estado Colombiano, mediante la Ley 1314 de 2009, manifestó la decisión de tomar la vía de la convergencia en lo relacionado con la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

Palabras claves: Concesiones Portuarias, Reconocimiento, Medición, Normas Internacionales de Contabilidad

Abstract

In this paper we propose guidelines for the recognition and measurement of rights and obligations related to the port concession in Colombia, on the case of the Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta S.A. The proposed guidelines, include accounting policies, guidelines and standards to follow when performing the recognition and measurement processes mentioned above. Thus, responds to the industry need to have related practices; because the Colombian State, through Act 1314 of 2009, take the decision to take the path of convergence with regard to the application of international accounting standards.

Keywords: Port Concessions, Recognition, Measurement, International Accounting Standards

¹Este artículo está basado en la investigación realizada por la autora para concretar su tesis de Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión para la Universidad de Santiago de Chile durante el año 2011.

²Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión por la Universidad de Santiago de Chile. Académica de la Universidad Cooperativa de Colombia, Seccional Santa Marta. amferrerdelaHoz@gmail.com; angelica.ferrer@campusucc.edu.co

I. INTRODUCCIÓN

El problema que dio origen a este trabajo, es la inexistencia de referentes prácticos para efectuar el proceso de reconocimiento y medición de los derechos y obligaciones relacionados en los contratos de concesión portuaria en Colombia, aplicando normas internacionales de contabilidad (NIC-IFRS); toda vez que el Estado Colombiano, con la expedición de la Ley 1314 de 2009, manifiesta la decisión de tomar la vía de la convergencia en lo relacionado con la aplicación de normas internacionales de contabilidad en Colombia.

Por ello, la investigación parte de la pregunta problema: ¿Cuáles son las implicaciones contables y financieras del reconocimiento y medición bajo Normas Internacionales de Contabilidad de los derechos y obligaciones relacionados en el contrato de concesión portuaria, de la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta³?, cuyo desconocimiento le genera incertidumbre a la organización sobre el impacto de esta normativa en la información contable y por ende sobre el escenario financiero sobre el que se negoció el contrato de concesión, lo que puede conducir a que esta se vea afectada; y, la inexistencia de parámetros y/o lineamientos contables que se ajusten a las características del sector portuario, aplicando Normas Internacionales de Contabilidad, puede generar prácticas contables erradas e ineficiencias en los procesos contables.

El objetivo del trabajo es desarrollar lineamientos para el reconocimiento y medición de los derechos y obligaciones relacionados en el contrato de concesión portuaria de la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta S.A., aplicando normas internacionales de contabilidad; al que se da cumplimiento siguiendo la ruta metodológica de la investigación: la identificación de los hechos económicos que se desprenden de los derechos y obligaciones relacionados en el contrato de concesión portuaria; la comparación de su tratamiento bajo normas nacionales e internacionales de contabilidad, para establecer impactos en la información contable y financiera de la empresa y por último la formulación de los lineamientos ya mencionados; se evidencia en los resultados y conclusiones de la investigación.

II. METODOLOGÍA

La investigación es de corte descriptivo y la temática es abordada desde el caso de una empresa que se constituye en sujeto y muestra de la investigación: la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta S.A. El método de investigación a través de casos (Molina y Paillacar, 2003; Beauchamp y Bowie, 2002; Caiceo y Mardones, 1998), posibilitó la realización de la presente investigación, que para su ejecución se siguió el diseño metodológico descrito a continuación: Inicialmente se seleccionó y caracterizó el sujeto de investigación; se identificó las problemáticas presentadas por el sujeto de investigación en materia contable y se definió el objeto de investigación, a partir del previo planteamiento de los objetivos de la investigación⁴.

Posteriormente se examinó el contrato de concesión portuaria y las disposiciones mediante las cuales el Estado regula los estos contratos, extrayendo los derechos y obligaciones relacionadas en el contrato antes mencionado; se identificó las características de los hechos económicos que se derivan del contrato de concesión portuaria y a partir de ello se estudió las normas contables nacionales e internacionales (NIC-IFRS), que les son aplicables; lo que posibilitó realizar un análisis del impacto en el tratamiento de la información contable y financiera del cambio a normas internacionales de contabilidad, para por último proponer políticas contables, directrices y parámetros para efectuar el reconocimiento y medición de los hechos económicos identificados.

Los datos primarios fueron recolectados utilizando guías de observación⁵ y cuestionarios de entrevistas semi estructuradas⁶. Para el tratamiento de los datos secundarios, por su parte, se utilizaron fichas documentales en las que se extrajo, se clasificó y analizó la información contenida en los documentos que aporten al cumplimiento de los objetivos de la investigación. La validación de los instrumentos se efectuó mediante la revisión de expertos en el tema objeto de estudio.

³Para el desarrollo de la investigación se tomó como caso esta empresa, que es representativa del sector.

⁴Para ello, se realizó una entrevista con el contador de la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta; se efectuó una revisión de la documentación de la empresa, documentos libres en internet que dan cuenta del sector y de sus operaciones; y, se hizo una revisión preliminar de la normativa contable internacional y del estado del arte de la temática seleccionada.

⁵Se realizó una visita a las instalaciones del puerto para efectuar una observación de las operaciones portuarias.

⁶Fueron entrevistados el contador, el contralor de la sociedad y el personal de la entidad involucrados en la realización de los hechos económicos identificados.

III. MARCO DE REFERENCIA

El problema de investigación se ubica en el contexto de las normas internacionales de contabilidad (NIC/IFRS). Estas normas responden al paradigma de la utilidad de la información⁷ (Casinelli, 2008). En lo referente a los programas de investigación en contabilidad, este paradigma se ubica en el programa económico, de modo que la contabilidad está en función de los modelos decisionales, el mercado agregado⁸ y el usuario⁹ (Cañivano Calvo y Gonzalo Angulo, 1997). Desde esta perspectiva de la investigación, esta se enmarca en primera instancia en el marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad, así como en las normas específicas que regulan la materia propia del objeto de estudio: la IFRIC 12 Acuerdos de concesión de servicios públicos, la NIC 11 Contratos de Construcción y la NIC 18 Ingresos ordinarios, la NIC 23 Costes por intereses, la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, la NIC 38 Activos Intangibles y las NICs relacionadas.

En la estructura de la teoría general de la contabilidad, la presente investigación se encuentra ubicada en la contabilidad monetaria, en las micro contabilidades, en ámbito de la contabilidad empresarial, específicamente en el campo de la contabilidad financiera (Gómez Villegas, 2009a; Pinilla Monclus, 1976), por lo que para efectos de atender al problema de la investigación, en cuanto a la incidencia en la situación financiera de la empresa del reconocimiento y medición bajo normas internacionales de contabilidad de los hechos económicos derivados del contrato de concesión portuaria, la presente investigación se apoyará en el estudio y análisis de la función financiera de la empresa.

Como antecedentes de la investigación se encontraron los estudios de Aversari Martins y Moreira Carvalho (2009), KPMG (2009), Ramírez Orellana (2009a;b), Cañivano Calvo y Gisbert Clemente (2010) y Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -ICAC (2010), en los que efectúan análisis y se describe la IFRC 12 y sus implicaciones contables. Ya en el campo más específico del sector de las concesiones de servicios públicos los trabajos de Lohr y Sanhueza (2009), y, Giner Fiol, Labatut Serer y Ripoll Feliu (2009); estos abordan la perspectiva del concedente y no del concesionario, que es el caso en estudio.

La investigación tiene: un marco normativo que lo conforman las normas que regulan el sector portuario¹⁰, las normas internacionales de contabilidad ya mencionadas y las normas de contabilidad nacionales¹¹; unos fundamentos teóricos centrados la contabilidad como proveedora de la información requerida para el estudio, análisis y control de la función financiera de la empresa, el cual se hace por medio de la Contabilidad Financiera; esta última, suministra la información requerida para realizar el control de la función financiera (Déniz, Bona, Pérez y Suárez, 2008; García, González y Astorga, 2008; Horngren, Sundem y Elliott, 2008; Juliá y Server, 2005; Mayo y Pulido, 2008; Montesinos, Brusca, Castillo, Condor, Costa, García Benau, García Castellví, Labatut Serer y Vallverdú, 2008; Vázquez y Bongianino, 2008; Warren, Reeve y Fess, 2005); y, un marco conceptual donde se desarrollan los conceptos claves: concesión de servicios públicos¹², reconocimiento¹³ y medición¹⁴.

IV. RESULTADOS

Mediante revisión del contrato de concesión, se identificaron los siguientes derechos y obligaciones: Derecho a ocupar en forma temporal y exclusiva las playas, los terrenos de bajamar y zonas accesorias; Derecho a cobrar por el uso de las instalaciones portuarias a los usuarios de la misma; y las obligaciones de revertir los bienes de la concesión al concedente al final del periodo de la misma, efectuar mejoras en las instalaciones del puerto y pagar una contraprestación a cambio

⁷Este paradigma la contabilidad está en función de las necesidades de sus usuarios, la construcción y preparación de la información se centra en su uso, interpretación y agregación de valor.

⁸Impacto de la información contable en el precio de las acciones y otros valores y en las tendencias de los comportamientos de los mercados.

⁹Entre los que se cuentan los inversores, administradores, trabajadores, clientes, proveedores, acreedores, el estado y la comunidad, entre otros.

¹⁰Ley 1ª de 1991 y decretos reglamentarios.

¹¹Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993, Ley 1314 de 2009.

¹²Según IFRIC 12, Acuerdos de concesión de servicios públicos.

¹³Se entiende el reconocimiento como la identificación de las características del hecho económico y su registro; se identifican sus características para que pueda ser analizado y, previa medición y valoración, sea procesado por los elementos materiales, e inserto en los instrumentos conceptuales empleados en contabilidad; esto último, constituye el proceso de registro del hecho económico. (Gómez Villegas, 2009a; Pinilla Monclus, 1976)

¹⁴La medición se conceptúa como la sistematización del proceso de valoración del hecho económico a través del establecimiento de criterios, atendiendo a unos objetivos y propósitos, para su posterior registro. (Gómez Villegas, 2009a; 2009b)

de los derechos adquiridos en virtud del contrato. A partir de ello, y, de la comparación del tratamiento contable que la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta le está dando a estos hechos económicos, con el tratamiento que se les debe dar bajo Normas Internacionales de Contabilidad, se analiza las repercusiones en la información contable y financiera que traerá consigo el cambio normativo; esto se desarrolla a través de cuadros comparativos (Ver Anexo No. 1), cuyo resultado se expone a continuación:

1. Cambios en activos y pasivos: incremento en el valor del activo y del pasivo de la entidad, debido al activo intangible reconocido por el derecho a ocupar y explotar en forma temporal y exclusiva los bienes de la concesión; cambios en las cuentas de activo, en cuanto al reconocimiento de las mejoras en propiedad ajena, disminuyendo el activo diferido y aumentando el activo intangible; incrementará el activo (intangible) en los periodos en los que se capitalicen los costes de financiación de la infraestructura; se afectará el pasivo y el resultado de la entidad, a causa de la provisión que debe reconocer la empresa, por concepto de mantenimiento de las instalaciones y restitución de los activos de la concesión, y, no se afectará el activo, lo que modificará la estructura de la información financiera de la empresa y las proyecciones efectuadas en el escenario financiero de la concesión.

2. Cambios en las cuentas de resultado: afectación del resultado del periodo, en caso de que se determinen pérdidas por deterioro del activo intangible reconocido; se prevé que se presentaran diferencias, en el reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias, cuando se permuten bienes; el cambio del periodo de amortización de las mejoras, ajustándose al periodo del contrato cuando su vida útil sea mayor a la duración del mismo, afectará el resultado disminuyendo las utilidades proyectadas y por lo tanto los dividendos esperados por los accionistas; el resultado operacional se verá afectado, cuando el activo intangible se amortice, en la proporción del coste de financiación capitalizado, lo que afectará el EBITDA disminuyéndolo.

3. Propuesta: El estudio finaliza con una propuesta de lineamientos (políticas contables, directrices y parámetros), para el reconocimiento y medición bajo Normas Internacionales de Contabilidad:

Hecho económico	Políticas Contables
Activo intangible, derecho a ocupar y explotar los bienes recibidos en concesión	<p>-Para la medición de un activo intangible con posterioridad a su reconocimiento inicial, la Sociedad Portuaria utilizará el modelo del costo.</p> <p>-La Sociedad Portuaria utilizará el método lineal, como base sistemática de distribución del importe de la amortización del activo intangible, derecho a ocupar y explotar los bienes recibidos en concesión.</p> <p>-El importe recuperable del activo intangible, derecho a ocupar y explotar los bienes recibidos en concesión, es su valor en uso.</p>
Ingresos y costos derivados del cobro por el uso de las instalaciones portuarias y por actuar como operador portuario	<p>-Los ingresos por actividades ordinarias se reconocerán solo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad.</p> <p>-La Sociedad Portuaria utiliza el método de inspección de trabajos ejecutados para determinar el grado de realización del servicio</p> <p>-Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea.</p>
Mejoras en propiedad ajena	<p>-Los ingresos por servicios de construcción se reconocerán en el resultado del periodo, bajo el método del porcentaje de realización.</p> <p>-La Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta utiliza como método para determinar el grado de realización de las mejoras en propiedad ajena, la inspección de los trabajos ejecutados.</p>
Costes de financiación de la infraestructura	<p>-La Sociedad Portuaria capitalizará los costes de financiación de la infraestructura incurridos durante la realización de las mejoras en propiedad ajena, lo cual hará parte del valor del activo intangible.</p>

<p>Mantenimiento de las instalaciones y restitución de los activos de la concesión</p>	<p>-Los sucesos futuros que se tengan en cuenta al momento de estimar una provisión, deben ser evaluados en forma objetiva en cuanto a su probabilidad de ocurrencia.</p> <p>-Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida. Realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, producirá el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.</p> <p>-Las provisiones se miden antes de impuestos, puesto que los aspectos fiscales se tratan de acuerdo a la NIC 12.</p>
<p>Hecho económico</p>	<p>Directrices y parámetros</p>
<p>Activo intangible, derecho a ocupar y explotar los bienes recibidos en concesión</p>	<p>Reconocimiento y medición inicial del activo intangible:</p> <p>El activo intangible debe ser reconocido y medido inicialmente por el precio de adquisición, es decir, por el valor descontado de la contraprestación.</p> <hr/> <p>Medición del activo intangible con posterioridad a su reconocimiento inicial:</p> <p>Debido a que para el activo intangible, derecho de explotación de los bienes recibidos en concesión, no existe un mercado activo y por lo tanto no se puede aplicar el modelo de revaluación, se aplicará el modelo del costo, bajo el cual, el activo intangible se contabiliza por su costo, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.</p> <hr/> <p>Amortización del activo intangible:</p> <p>El activo intangible, derechos de explotación de los bienes recibidos en concesión, debe ser amortizado durante el periodo de la concesión y el importe de la amortización, una vez el activo esté disponible para su utilización y se inicie efectivamente su uso, debe ser distribuido utilizando el método lineal, según las actuales condiciones del contrato de concesión.</p> <hr/> <p>Revisión del periodo y del método de amortización:</p> <p>Conforme al artículo 104 de la NIC 38, se deberá revisar el periodo y el método de amortización de los activos intangibles con vida útil finita, mínimamente al final de cada periodo; en caso de que la vida útil esperada difiera de las estimaciones anteriores, ello implicará un cambio en el periodo de amortización, y, si el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros del activo cambia, se modificará el método de amortización. De darse las modificaciones antes expuestas, se estará ante un cambio en las estimaciones contables, por lo que debe dárseles el tratamiento establecido en la NIC 8.</p> <hr/> <p>Determinación de las pérdidas por deterioro del valor del activo intangible:</p> <p>Este procedimiento debe hacerse atendiendo a la NIC 36. Inicialmente, se debe determinar la existencia de indicios de deterioro del activo¹⁵ en cada fecha del balance y en caso que el activo intangible no esté disponible para ser utilizado, debe realizársele una prueba de deterioro anualmente; luego se determina el importe recuperable, estableciendo el mayor valor entre el valor razonable menos el costo de ventas y el valor en uso.</p>
<p>Hecho económico</p>	<p>Directrices y parámetros</p>

¹⁵Los párrafos comprendidos desde el 7 al 17 de la NIC 36, se especifican posibles indicios del deterioro de un activo.

Activo intangible, derecho a ocupar y explotar los bienes recibidos en concesión

Para el caso particular de las concesiones portuarias, además del hecho que el activo intangible (derecho de explotación de los bienes recibidos en concesión), no se negocia en un mercado activo, no existen bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la cesión del activo¹⁶, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, por lo que el valor en uso del activo se utilizará como su importe recuperable. Para determinar el valor en uso se calcula el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Cuando el importe recuperable es mayor al valor del activo intangible registrado en libros no existe deterioro; pero si el importe recuperable resulta menor que el valor en libros de dicho activo, se reconocerá una pérdida por el deterioro del valor del activo en el resultado del periodo y los cargos de amortización del activo se deben ajustar para periodos futuros; del mismo modo, toda reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo se reconocerá con cargo al resultado del periodo.

Ingresos y costos derivados del cobro por el uso de las instalaciones portuarias a los usuarios de la misma y por actuar como operador portuario, bajo NIC 18.

Identificación de la transacción:

Según el párrafo 13 de la NIC 18, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias debe reflejar la sustancia de la operación. Cuando una transacción de ingresos presente en su conjunto las mismas características, esta debe ser reconocida por separado; pero, si los componentes identificables de una misma transacción presentan características diferentes, es necesario aplicarles criterios de reconocimiento por separado; y, si por el contrario, dos o más transacciones están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido, sin referencia al conjunto completo de transacciones, el criterio de reconocimiento será aplicado conjuntamente a dichas transacciones, es decir, se contabilizarán de forma conjunta¹⁷.

Correlación de gastos con ingresos:

Los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en este caso, toda contraprestación recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

Hecho económico

Directrices y parámetros

Reconocimiento de ingresos por servicios portuarios:

Los ingresos por conceptos de la prestación de servicios, asociados con la operación, deben reconocerse considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa, por el método del porcentaje de realización, según el cual los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. Para determinar el grado de realización del servicio, la Sociedad Portuaria utiliza el método de inspección de trabajos ejecutados

Una partida incobrable de ingresos de actividades ordinarias ya registrados:

Cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o respecto de la cual el cobro ha dejado de ser probable, se procede a reconocerlo como un gasto en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

¹⁶Según lo estipulado en el contrato de concesión, los derechos de la concesión se pueden ceder previa autorización de la Superintendencia.

¹⁷Para clarificar el tema, vea ejemplos citados en el párrafo 13 de la NIC 18.

Mejoras en propiedad ajena, bajo NIC 11.

Ingresos por servicios de construcción:

Los ingresos por servicios de construcción se reconocerán en el resultado del periodo, bajo el método del porcentaje de realización, durante los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución de la respectiva mejora en propiedad ajena; la contrapartida a recibir es un activo intangible, constituido por el derecho a usufructuar el bien construido a través de la prestación de servicios portuarios.

Estos ingresos serán medidos por el valor razonable del activo entregado, es decir, del activo construido o adquirido en ejecución del plan de inversiones, debido a que no puede ser medido al valor razonable de la contrapartida a recibir, que es el activo intangible para el cual no hay mercado activo¹⁸. Para el caso de las construcciones en propiedad ajena, su valor razonable se medirá usando el método de margen sobre el costo, a partir de la información que al respecto brinde el mercado activo de la construcción; que en el caso que la obra sea contratada con un tercero, el valor de la obra incluirá el margen de utilidad, adicionándole los demás gastos que le sean atribuibles.

Hecho económico

Directrices y parámetros

Costos incurridos en los servicios de construcción:

Los costos se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que está relacionado y cuando se incurra en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato, estos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Los costos del contrato de construcción, según la NIC 11 párrafo 16, deben comprender: a) Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico; b) Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico; y c) Otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Amortización del activo intangible:

La amortización del activo intangible se hará a partir de que el activo apto entre en uso y durante el lapso más corto entre la vida útil del activo y el periodo restante de la concesión. En todos los demás aspectos relacionados la amortización del activo intangible, medición posterior al reconocimiento inicial y del deterioro del mismo se deberá hacer conforme a lo expuesto para el activo intangible, derechos de explotación de los bienes recibidos en concesión.

Costes de financiación de la infraestructura, bajo NIC 23.

Capitalización de los costes de financiación de la infraestructura:

Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, que para el caso es el activo intangible que recibe como contraprestación de la ejecución del plan de inversiones, pueden ser capitalizados; es decir, los costes de la financiación del plan de inversiones pasarán a ser un mayor valor del intangible que la empresa recibe como contraprestación. La capitalización de los costes de financiación inicia cuando se dan las siguientes condiciones: a) Incurre en desembolsos en relación con el activo; b) incurre en costos por préstamos; y, c) lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso que está destinado o para su venta¹⁹.

No se capitalizará los costos por préstamos durante los periodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto (según el párrafo 23 de la NIC 23), excepto si en este periodo de interrupción se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes, ó, en el caso, que el periodo en cuestión sea necesario como parte del proceso de preparación de un activo disponible para su uso previsto o para su venta.

¹⁸Esto es congruente con el párrafo 47 de la NIC 38 que estipula que se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido.

¹⁹Estas actividades incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción, propiamente dicha, tales como las actividades asociadas con la obtención de permisos previos al comienzo de la construcción.

Hecho económico	Directrices y parámetros
Costes de financiación de la infraestructura, bajo NIC 23.	<p>La capitalización de los costos por préstamos finalizará, cuando se haya completado todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso que va destinado o para la venta, para lo cual se tiene en cuenta que las actividades de construcción están sustancialmente acabadas²⁰.</p> <p>Los costes de financiación de la infraestructura pueden incluir para el caso de los contratos de concesión portuaria los intereses calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva de la forma descrita en la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición; y/o, las diferencias de cambios procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida que se consideren como ajustes de los costos por intereses.</p>
Mantenimiento de las instalaciones y restitución de los activos de la concesión, bajo NIC 37.	<p>Provisión para el mantenimiento de las instalaciones y restitución de los activos de la concesión al finalizar el contrato:</p> <p>Debe constituirse una provisión para atender la obligación contractual de mantener y devolver la infraestructura al final del periodo de la concesión, que para el caso se constituye un pasivo para el que existe incertidumbre acerca de su cuantía. Esta provisión debe valorarse según la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente. Para ello, la gerencia de la entidad, debe determinar a su juicio, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos, las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero; lo que debe incluir, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.</p> <p>El importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación, cuando el efecto financiero producido por el descuento sea importante; y, las tasas utilizadas deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo y el riesgo específico del pasivo correspondiente. En la medida que pase el tiempo, el descuento correspondiente al respectivo periodo debe ser reconocido como un costo por préstamos, incrementando el valor de la provisión. Esta provisión debe ser revisada, al final de cada periodo sobre el que se informa, para ajustarla de modo que refleje la mejor estimación disponible; y, en caso que no sea probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se debe proceder a liquidar o revertir la provisión.</p>

Fuente: Elaboración propia

Las políticas, parámetros y directrices ya expuestos se ajustan a las versiones actuales de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-IFRS) que regulan los distintos hechos económicos que se encuentran en el alcance de la presente tesis y deben ser observadas para efectuar el registro y medición de estos hechos económicos

V. CONCLUSIONES

La Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta, al suscribir el contrato de concesión con la Superintendencia de Puertos y Transportes, adquiere el derecho a usufructuar los bienes de la concesión, a cambio de una contraprestación que debe pagar al Estado y al Municipio de Santa Marta, lo que se constituye en un activo intangible adquirido por la sociedad; pero también adquiere unas obligaciones: efectuar mejoras para la modernización de las instalaciones portuarias, y, mantener y restituir los bienes de la concesión, incluyendo las mejoras, al finalizar el periodo de la concesión; los costos y gastos asociados al cumplimiento de estas obligaciones deben ser cubiertos con los beneficios económicos generados por el activo intangible adquirido, al igual que los demás costos y gastos de la operación, mas el margen de utilidad esperado por los accionistas.

²⁰Esto aplica para los activos aptos que son completados por partes, en tanto las partes puedan ser utilizadas por separado, finalizará la capitalización de los costos por préstamos para las partes terminadas sustancialmente.

El activo intangible adquirido está compuesto por los bienes entregados por el concedente al concesionario al inicio de la concesión, más los activos construidos como producto del plan de inversiones, que forma parte integral del contrato. De modo que, de la ejecución del plan de inversiones, que el contrato estipula como una obligación, se deriva el derecho al uso de los activos construidos, lo cual configura un contrato de construcción, cuya contraprestación para el concesionario es el derecho antes mencionado; pero también, en el plan de inversiones están incluidas las grandes reparaciones que se compromete a efectuar el concesionario para el mantenimiento de las instalaciones.

El cambio a Normas Internacionales de Contabilidad modificará las prácticas contables de la Sociedad Portuaria Regional de Santa Marta, que actualmente registra y mide los derechos y obligaciones relacionados en el contrato de concesión portuaria atendiendo a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, contenidos en el Decreto 2649 de 1993. Es así, como el derecho a ocupar y explotar en forma temporal y exclusiva los bienes de la concesión a cambio de una contraprestación, pasará de ser reconocido como un activo diferido a darle el tratamiento de activo intangible adquirido en forma separada atendiendo a la NIC 38; posterior al reconocimiento inicial, la medición y registro del activo intangible incorpora la pérdida por deterioro, la cual se debe establecer de acuerdo a la NIC 36.

Los ingresos por explotación de la concesión y sus costos asociados a diferencia de las normas de contabilidad vigentes en Colombia son medidos al valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir y el reconocimiento se efectúa de acuerdo al grado de prestación del servicio, conforme a la NIC 18. Las inversiones efectuadas en propiedad ajena, que hasta la fecha han sido valoradas al costo histórico y reconocidas en el activo diferido, pasan a ser registradas en el activo intangible y el ingresos por los servicios de construcción y los costos asociados se medirán y registrarán atendiendo a la NIC 11, es decir, considerando el grado de terminación de la prestación final del servicio del periodo sobre el que se informa; los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia no contemplan un tratamiento detallado y específico para los contratos de construcción.

Los costos por financiación de la infraestructura que están siendo reconocidos como gastos financieros y de acuerdo a NIC 23 serían registrados como mayor valor del activo intangible y al ser amortizado afectará el resultado operacional y por ende la utilidad operacional. Por otra parte, las obras de gran mantenimiento de los activos de la concesión mediante las cuales el concesionario cumple con la obligación de mantener la infraestructura portuaria, pasarán de ser reconocidas en el activo diferido, a la valoración y registro de una provisión que refleje esta obligación, ajustándose a la NIC 37.

A partir del estudio efectuado a la normativa contable nacional e internacional (NIC-IFRS), se puede concluir que la normativa internacional exige una mayor grado de detalle en la información a considerar al medir y registrar el hecho económico, para la aplicación apropiada de las normas internacionales de contabilidad; esto se puede evidenciar en la especificidad de cada una de las NICs que aplican a los hechos económicos estudiados. A raíz de la aplicación de esta normativa, la Sociedad Portuaria experimentará los cambios en la estructura de sus activos y pasivos, así como de los gastos, modificando en forma sustancial el escenario financiero proyectado de la concesión y en menor escala la estructura de ingresos al final de la concesión; todo lo anterior afectará el EBITDA, las utilidades proyectadas y por ende la rentabilidad esperada por los accionistas; sin embargo, con una correcta aplicación de la norma local la empresa estaría provisionando la obligación de mantenimiento y amortizando las mejoras durante el periodo de la concesión, cuando la vida útil del activo fuere mayor que dicho periodo.

Las políticas contables, directrices y parámetros propuestos, bajo Normas Internacionales de Contabilidad, enmarcan y describen la forma de realizar el reconocimiento y medición de los derechos y obligaciones relacionadas en el contrato de concesión portuaria; con lo cual se entregan unos lineamientos en los que se observan reglas que facilitan la labor de conseguir que la información contable relativa a los hechos económicos estudiados en la presente tesis sea ajuste a esta normativa, dándole solución al problema planteado de inexistencia de referentes prácticos que se ajusten a la realidad económica del ente que constituyó el caso en estudio, y el cual se encuentra abocado a un proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad (NIC- IFRS), que en el mediano plazo exige el cumplimiento de la normativa mencionada.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- AVERSARI MARTINS, V. & MOREIRA CARVALHO, M. (2009). "Contabilidade de contratos de parcerias público-privada: uma abordagem á luz das normas internacionais do IASB". *Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília*, 12 (1), 1 de agosto, pp. 10-23.
- BEAUCHAMP, T.; BOWIE, W. (2002). "Teoría ética y práctica de los negocios". *Ethical Theory and Business*. (Trad. por J. Fuenzalida Dublé). Santiago de Chile: Universidad Santiago de Chile USACH.
- CAICEO, J.; MARDONES, L. (1998). *Elaboración de Tesis e Informes Técnicos Profesionales*. (1ª ed.) Santiago de Chile: Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.
- CAÑIBANO CALVO, L.; GISBERT CLEMENTE, A. (2010). "Implicaciones contables de la adopción de IFRIC 12 sobre concesiones de servicios públicos". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIX (145), pp. 149-168.
- CAÑIBANO CALVO, L.; GONZALO ANGULO, J. (1997). "Los Programas de Investigación en Contabilidad". *Revista de Contabilidad*, 0 (0), pp. 57-95.
- CASINELLI, H. (2008). *N.I.I.F./I.F.R.S. Normas Internacionales de Información Financiera: La Globalización del Lenguaje de los Negocios* (1ª ed.) Buenos Aires: Aplicación Tributaria.
- DÉNIZ, J. et al. (2008). *Fundamentos de Contabilidad Financiera: Teoría y práctica* (1ª ed.) Madrid-España: Delta Publicaciones Universitarias.
- GARCÍA, A. et al. (2008). *Contabilidad Financiera* (1ª ed.) Barcelona: Editorial Ariel S. A.
- GINER FILLLOL, A. et al. (2009). "Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Normas Internacionales de Contabilidad y a las Normas Internacionales de Información Financiera. La experiencia de la autoridad Portuaria de Valencia". *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ* (online), 14 (1), 1 de abril, pp. 1-18.
- GÓMEZ VILLEGAS, M. (2009a). *Fundamentos Conceptuales de la Contabilidad*. Presentación de la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Nacional de Colombia (Online) Disponible en: http://www.slidefinder.net/f/fundamentos_conceptuales_contabilidad_mauricio_g%C3%B3mez/3635605 (fecha de consulta 26 de septiembre, 2010).
- GÓMEZ VILLEGAS, M. (2009b). "Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: Estudio de un caso en Colombia". *Revista Innovar*, 19 (34), Mayo - Agosto, pp. 147-166.
- HORNGREN, C. et al. (2008). *Introducción a la Contabilidad Financiera* (7ª ed.) México: Pearson Educación.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC). (2010). *Proyecto de Orden por la que se Aprueban las Normas de Registro, Valoración e Información a Incluir en la Memoria sobre los Acuerdos de Concesión de Infraestructuras Públicas*. (Online) Disponible en: <http://www.icac.meh.es/documentos/acuerdos.pdf> (fecha de consulta 28 de octubre, 2010).
- JULIÁ, J.; SERVER, R. (2005). *Contabilidad Financiera: Introducción a la Contabilidad* (1ª ed.) Valencia-España: Editorial de la UPV.
- KPMG International Financial Reporting Group. (2009). *Primeras Impresiones: CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios*. (Trad. por KPMG Auditores Consultores Ltda.) (Online) Disponible en: http://www.kpmg.cl/publicaciones/2010/2010_kpmg_ciniif.pdf (fecha de consulta 28 de octubre, 2010).
- LOHR, A.; SANHUEZA, W. (2009). *Modelo de Contabilización de Concesiones Aeroportuarias basado en Normas Internacionales de Contabilidad*. Tesis para Optar al Grado de Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión. Santiago de Chile: Universidad Santiago de Chile.
- MAYO, C.; PULIDO, A. (2008). *Contabilidad Financiera: Un Enfoque Actual*. (1ª ed.) Madrid: Cengage Learning Edición Paraninfo S. A.

- MOLINA SOTO, G.; PAILLACAR SILVA, C. (2003). Aplicación del Método de Casos en la investigación contable. Trabajo basado en la presentación realizada en el V Congreso de Educadores del área contable, organizado por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), Panamá, 11 y 12 de septiembre.
- MONTESINOS, V. et al. (2008). Introducción a la Contabilidad Financiera. Un enfoque Internacional (5ª ed.) Barcelona: Editorial Ariel S. A.
- PINILLA MONCLUS, V. (1976). "Una nueva fundamentación axiomática de la contabilidad". Revista Española de Financiación y Contabilidad, V (15), enero-marzo, pp.149-170.
- RAMÍREZ ORELLANA, A. (2009a). "Comentarios sobre la Interpretación N° 12 del IASB relativa a acuerdos de concesión de servicios públicos". Revista Partida Doble (Online), 211, Junio, pp. 94-102.
- RAMÍREZ ORELLANA, A. (2009b). Concesiones de infraestructuras públicas en europa: la interpretación número 12 del IASB. (Online) Disponible en: http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xvcongresoaecca/cd/102a.pdf (fecha de consulta 28 de octubre, 2010)
- VÁZQUEZ, R.; BONGIANINO, C. (2008). Principios de teoría contable (1ª ed.) Buenos Aires: Aplicación Tributaria.
- WARREN, C. et al. (2005). Contabilidad Financiera (9ª ed.) Estados Unidos: Cengage Learning Editores.

VII. ANEXO: CUADROS DE ANÁLISIS COMPARATIVO

Hecho económico	Tratamiento actual	Tratamiento bajo NIC/IFRS	Impacto en la información contable y financiera
Derecho a ocupar y explotar en forma temporal y exclusiva los bienes de la concesión a cambio de una contra prestación	Cada pago trimestre anticipado de la contra prestación, se registra una tercera parte en el gasto y las dos terceras partes restantes en el activo diferido, gastos pagados por anticipado, que es amortizado durante los dos meses siguientes en partes iguales.	Este derecho se constituye en un activo intangible, que debe ser reconocido y medido inicialmente por el precio de adquisición, es decir, por el valor descontado de la contraprestación, y posterior a su reconocimiento inicial se debe medir y registrar por su costo, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. La amortización queda sujeta al periodo del contrato de concesión y se debe distribuir sobre una base sistemática a lo largo de este periodo, iniciando cuando el activo esté disponible para su utilización y efectivamente se use. Se debe establecer a cada fecha del balance si existió pérdida por deterioro y si es así, reconocer la pérdida con cargo al resultado y llevar el valor del activo intangible al importe recuperable del mismo.	<p>El monto del activo y del pasivo de la entidad se incrementará en el valor del activo intangible reconocido.</p> <p>Se debe revertir el activo diferido registrado y el costo amortizado del mismo, para los periodos en los que sea medible el activo intangible atendiendo a los requerimientos de la normativa contable internacional, puesto que su aplicación es retroactiva.</p> <p>Las pérdidas por deterioro en el valor del activo intangible no serán distribuidas durante todo el periodo de la concesión, sino que se reconocerán a la fecha del balance en la que se determinen, reflejando de una manera más fidedigna la situación económica del ente, en lo concerniente al activo intangible adquirido.</p>
Ingresos de actividades ordinarias y costos asociados	Los ingresos operacionales (ingresos por actividades ordinarias) están siendo facturados y registrados en el momento que se finaliza la respectiva operación, al igual que los costos y gastos relacionados; y, a la fecha de expedición de los estados financieros, se registran los ingresos y costos que están en curso en la operación del puerto. La medición del ingreso y el costo, se hace por el valor de la contraprestación a recibir a cambio del servicio prestado y del bien o servicio recibido, respectivamente.	El ingreso de actividades ordinarias debe ser reconocido cuando sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad, considerando el grado de terminación de la prestación final del servicio, del periodo sobre el que se informa. Los costos deben reconocerse sobre la base de una asociación directa con la obtención de las partidas específicas de ingresos. La medición de los ingresos se debe hacer al valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir a cambio del servicio ó, cuando se recibe efectivo o su equivalente, por el importe del efectivo recibido o por recibir; el mismo criterio de medición opera para los costos incurridos, solo que para el caso se trata de la contrapartida entregada a cambio del bien ó el servicio en el momento de la adquisición.	Aunque el momento del reconocimiento variará un poco, la información sobre los ingresos y los costos relacionados con estos, a la fecha de corte para la emisión de estados financieros, no debe variar sustancialmente, debido a que bajo ambas regulaciones el ingreso y su costo asociado deben quedar reconocidos dentro del periodo. Se presentaran diferencias en caso que se permuten bienes, debido a que, bajo normas internacionales el bien entregado debe ser conocido al valor razonable del bien recibido.

Mejoras en propiedad ajena	Se registran en el activo cargos diferidos, por su costo histórico y se amortizan durante el periodo de vida útil de las obras, según acta emitida por la Dirección Técnica	Se registra un activo intangible y un ingreso, de acuerdo al estado de realización de la actividad de construcción producida al final del periodo sobre el que se informa; los costos y gastos relacionados también se registran en el costo o en el gasto atendiendo al grado de realización de la actividad, de lo contrario se registran en el activo hasta que se utilicen en la construcción. La medición del activo intangible se hará al valor razonable del activo entregado. La amortización del activo intangible se hará a partir de que el activo apto entre en uso y durante el lapso más corto entre la vida útil del activo y el periodo restante de la concesión.	Se efectuará un cambio en las cuentas de activo, en tanto ya no se registrarán las mejoras efectuadas en la infraestructura de la concesión en el activo cargo diferidos, sino en el activo intangible; se reconocerán ingresos por servicios de construcción en los periodos en los que se realicen las obras; y se generaran ganancias, en el caso que sea posible establecer el valor razonable del activo entregado. Se pueden ver modificadas las utilidades proyectadas y por lo tanto los dividendos esperados por los accionistas, en tanto el activo intangible se amortizará a partir de que el activo entre en uso y hasta el final de su vida útil o del periodo de la concesión.
Costes de financiación de la infraestructura	Son reconocidos como gastos financieros del periodo en que son generados los respectivos intereses	Aquellos en los que se incurra durante los periodos de producción y desarrollo del activo por el cual se incurrió en el préstamo, pueden ser capitalizados registrándolos como mayor valor del intangible que la empresa recibe como contraprestación por los servicios de construcción.	Se incrementará el activo intangible en los periodos en los que se capitalicen los intereses; no se registrará como gastos, sino hasta que el activo apto (intangible) entre en uso, con cargo al resultado operacional, lo cual modificará el EBITDA, disminuyéndolo. El escenario financiero proyectado de la concesión se verá modificado, en lo relativo al activo, los gastos operacionales y no operacionales.
Mantenimiento de las instalaciones y restitución de los activos de la concesión.	Las obras de gran mantenimiento de los activos de la concesión, son causadas en el activo cargos diferidos en la medida que van ejecutando, conforme al flujo proyectado del plan de inversiones y posteriormente amortizadas de acuerdo con la vida útil del activo estimada por la Dirección Técnica de la entidad.	Se debe reconocer una provisión mediante la cual se registre esta obligación, que debe valorarse según la mejor estimación al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente; esta provisión se mide antes de impuestos, a valor presente; y, debe ser revisada y ajustada al final de cada periodo.	No se incrementará el activo por efecto del hecho económico, sino el pasivo; y el gasto se reconocerá en forma paulatina y proporcional durante el periodo de la concesión y no únicamente desde la ejecución de la reparación. Lo anterior modificará la estructura de la información financiera de la empresa y las proyecciones efectuadas de la misma.

Fuente: Elaboración propia
Santa Marta, Colombia, mayo 2012.

