

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA

20053 Orde EHA/3362/2010, do 23 de decembro, pola que se aproban as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás empresas concesionarias de infraestruturas públicas.

O dereito contable foi obxecto dunha importante modificación a través da Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional segundo a normativa da Unión Europea, froito da decisión do lexislador de seguir aplicando nas contas anuais individuais a normativa contable española, convenientemente reformada para lograr a adecuada homoxeneidade e comparabilidade da información contable, no marco das novas exixencias contables europeas para as contas consolidadas.

A disposición derradeira primeira da lei confírelle ao Goberno a competencia para aprobar mediante real decreto o Plan xeral de contabilidade co obxectivo de configurar o correspondente marco regulamentario, actualmente materializado no Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan xeral de contabilidade, e no Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproban o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas e os criterios contables específicos para microempresas.

A disposición derradeira segunda do Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, recolle a habilitación ao ministro de Economía e Facenda, por proposta do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e mediante orde ministerial, para a aprobación de adaptacións do Plan xeral de contabilidade por razón do suxeito contable.

As normas que agora se aproban son froito da citada habilitación e teñen por obxecto recoller, no marco do novo Plan xeral de contabilidade, o tratamento dos aspectos específicos do suxeito concesional, en particular da actividade que desenvolve a través dos acordos de concesión tal como quedan definidos desde unha perspectiva económica, nas normas que se incorporan no anexo da orde.

O artigo un da orde aproba as normas de rexistro, valoración e información que se deberá incluír na memoria sobre os acordos de concesión de infraestruturas públicas que máis adiante se detallan.

No artigo dous delimitase o ámbito de aplicación, establecendo a súa aplicación obrigatoria para todas as empresas concesionarias que formalicen acordos de concesión cunha entidade concedente, pero exclusivamente no que concirne ao tratamento contable do «acordo de concesión», remitindo a contabilización das restantes operacións que puideren realizar estas entidades ás normas xerais que resulten de aplicación, isto é, o Plan xeral de contabilidade ou o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas e os criterios contables específicos para microempresas, así como as súas correspondentes disposicións de desenvolvemento. Cómpre precisar que toda a regulación que se incorpora a estas normas complementa, modifica ou adapta o regulado no Plan xeral de contabilidade ou no Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, polo que, salvo o estritamente modificado, se aplican na súa integridade os ditos textos, segundo proceda.

A presenza dunha infraestrutura nos termos do acordo de concesión configúrase como un elemento constitutivo deste, de tal xeito que, se non existe, non poderemos falar de acordo de concesión en sentido estrito, e, polo tanto, o seu tratamento contable quedará fóra do ámbito de aplicación da norma a pesar de que se puideren dar outros elementos como a natureza económica do servizo público e un prezo e actividade regulados.

Nos acordos que quedan fóra do ámbito de aplicación da norma, os elementos patrimoniais afectos á explotación mostraranse conforme a súa natureza; en consecuencia,

con carácter xeral, lucirán como inmovilizado material. Cando estes activos deben ser obxecto de reposicións ao longo da vida da concesión, o prazo residual de uso da realizada nos últimos anos será, en moitos casos, inferior á vida económica do activo renovado, circunstancia que exige aclarar o tratamento contable da última renovación.

Desde unha perspectiva económica racional, debería concluírse que o custo que correspondería recuperar no prazo que transcorre entre a data de reversión e o termo da vida económica do activo renovado foi obxecto de recuperación ao longo do período concesional, o que pon de manifesto ao inicio da concesión un custo do proxecto similar aos de desmantelamento ou retiro, cuxo tratamento contable debe ser tido en conta por analogía para resolver a cuestión formulada.

De acordo co anterior, a disposición adicional única da orde regula o tratamento contable que se lles debe outorgar a estes activos, precisando que o desembolso que se realiza como consecuencia da última renovación terá dous compoñentes. En primeiro lugar, a contrapartida da cancelación do custo de retiro pagado por anticipado na data da reposición, que trae causa da obriga que asume a empresa de entregar os activos afectos á concesión no estado de uso acordado coa Administración concedente, e en segundo lugar o investimento no inmovilizado material que, desde unha perspectiva económica racional, realizaría calquera empresa considerando o prazo de aproveitamento económico que media entre o momento da renovación e a data de reversión.

Non obstante, se a renovación dos activos afectos á concesión orixina unha revisión das condicións do acordo, por exemplo, a través dunha ampliación do prazo concesional ou cando por outro medio o concesionario poida recuperar o importe total do seu investimento coa xeración de ingresos suficientes desde a data de renovación, o enfoque exposto decae, sen que proceda neste caso o rexistro da mencionada provisión.

O réxime de dereito transitorio regúlase na disposición transitoria única, en sintonía co recollido no Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e no Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, salvo no relativo á información que cómpre incluír nas contas anuais do primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2011. Á vista do seu contido, cabe destacar o tratamento dos gastos financeiros diferidos de financiamento de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe, e os gastos financeiros diferidos de financiamento da actividade das empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas, que prevé o seu rexistro como maior valor do importe en libros do activo financeiro ou a súa reclasificación nunha partida específica do inmovilizado intanxible («Acordos de concesión, activación financeira»), sempre que exista evidencia da súa futura recuperación. En caso contrario, procederá a súa baixa con cargo a unha partida de reservas.

A orde inclúe tamén unha disposición derogatoria en virtude da cal se derrogan a Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 10 de decembro de 1998 pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe, e a Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 10 de decembro de 1998 pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas.

A orde contén unha disposición derradeira primeira relativa ao título competencial da norma.

Por último, a disposición derradeira segunda recolle a data de entrada en vigor.

As normas sobre os acordos de concesión de infraestruturas públicas estrutúranse, pola súa vez, en seis normas.

A norma primeira introduce as definicións que se consideran necesarias para delimitar o ámbito de aplicación recollido no número segundo da orde.

A norma segunda desenvolve as regras para contabilizar os acordos de concesión, en tres grandes bloques, que inclúen: os criterios xerais de cualificación, recoñecemento e valoración do acordo, as actuacións que a empresa leve a cabo sobre a infraestrutura ao longo do período concesional e o réxime contable dos gastos financeiros.

A norma terceira engloba cuestións comúns a todos os acordos de concesión e outras particulares aplicables a determinados sectores de actividade, que encontran xustificación

na súa relevancia para a economía nacional e na existencia dunhas normas de adaptación no marco do Plan xeral de contabilidade de 1990, cuxos criterios nalgúns casos se considerou oportuno manter.

A norma cuarta enumera a información que cómpre incluír na memoria, que a empresa concesionaria deberá engadir á información exixida no Plan xeral de contabilidade.

A norma quinta recolle as normas de elaboración das contas anuais. A partir das recollidas no Plan xeral de contabilidade, inclúense determinadas especialidades en canto á localización de partidas específicas que deberán reflectir as empresas concesionarias nos modelos de balance e conta de perdas e ganancias normal, abreviado ou no previsto para as empresas que opten polo Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas.

A norma sexta inclúe unha proposta de codificación e denominación de contas para reflectir os activos, pasivos, ingresos e gastos que deban recoñecerse como consecuencia dos acordos de concesión, que complementan, polo tanto, as previstas no Plan xeral de contabilidade e que en ningún caso esgotan o nivel de detalle que deba subministrarse a empresa concesionaria por motivos regulatorios ou para facilitar a súa xestión. Neste sentido, se, de acordo cos termos do acordo, se exige un maior nivel de desagregación, loxicamente a empresa deberá introducir a correspondente desagregación nas contas propostas.

Na súa virtude, por proposta do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e de acordo co Consello de Estado, dispoño:

Artigo 1. *Aprobación.*

Apróbanse as normas de rexistro, valoración e información que se deberá incluír na memoria sobre os acordos de concesión de infraestruturas públicas, cuxo texto se insire a continuación.

Artigo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Estas normas serán de aplicación obrigatoria para todas as empresas concesionarias que formalicen acordos de concesión cunha entidade concedente.

2. En todo o non regulado especificamente nestas normas, será de aplicación o Plan xeral de contabilidade, ou o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas e os criterios contables específicos para microempresas, nos termos previstos no Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e no Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, respectivamente, así como as súas correspondentes disposicións de desenvolvemento.

Disposición adicional única. *Activos obxecto de renovación e que deben reverter á entidade pública concedente no marco dun acordo fóra do ámbito de aplicación das normas sobre os acordos de concesión de infraestruturas públicas, cuxo prazo residual de uso na data de renovación é inferior á súa vida económica.*

1. Os investimentos que, polo momento en que se leven a cabo, teñan unha vida económica superior á súa vida útil (período concesional restante en cada caso) motivarán o recoñecemento ao inicio da concesión dun activo intanxible e dunha provisión polo mesmo importe, correspondente ao valor actual da obriga asumida, equivalente ao valor en libros que teoricamente luciría ao termo da concesión no suposto de que o activo non tivese que ser entregado á Administración concedente; é dicir, considerando a súa vida económica e non o prazo concesional.

2. O activo intanxible deberá ser obxecto de amortización no prazo concesional, e o criterio de depreciación será lineal, salvo que o seu patrón de uso se poida estimar con fiabilidade por referencia á «demanda ou utilización» do servizo público medida en unidades físicas, caso en que este método se podería aceptar como criterio de amortización sempre que sexa o patrón máis representativo da utilidade económica do citado activo.

Para tal efecto aplicaranse os criterios regulados no número 1.6 das normas de rexistro, valoración e información que se deberá incluír na memoria sobre os acordos de concesión de infraestruturas públicas.

3. A provisión que xorde como contrapartida do activo intanxible deberá ser actualizada cada ano ata a data da súa efectiva cancelación, aplicando os criterios recollidos no PXC para as provisións, circunstancia que orixinará o recoñecemento dun gasto financeiro.

4. A diferenza entre o desembolso que se debe efectuar na última renovación e o importe da citada provisión contabilizarase aplicando os criterios recollidos no Plan xeral de contabilidade para o inmovilizado material. En consecuencia, deberase amortizar tomando como prazo de vida útil o período que reste ata que finalice a concesión.

5. Os cambios nas estimacións sobre o valor do activo e a provisión trataranse de acordo cos criterios recollidos no Plan xeral de contabilidade para os custos de desmantelamento, retiro ou rehabilitación.

Disposición transitoria única. *Regras de aplicación das normas de adaptación no primeiro exercicio que se inicie a partir da entrada en vigor da orde.*

1. O balance de apertura do exercicio en que se apliquen por primeira vez estas normas de adaptación elaborárase de acordo coas seguintes regras:

- a) Reclasifícaranse os elementos patrimoniais que xurdan dos acordos formalizados ata esa data en sintonía co disposto nesta norma.
- b) Valoráranse estes elementos patrimoniais polo seu valor en libros; e
- c) Comprobarase a súa deterioración de valor nesa data.

Sen prexuízo do anterior, os elementos patrimoniais considerados na alínea a) anterior poderanse valorar polo importe que corresponda da aplicación retroactiva destas normas.

Así mesmo, será de aplicación a disposición transitoria sexta do Plan xeral de contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro.

2. Á entrada en vigor desta norma, os gastos financeiros diferidos de financiamento de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe e os gastos financeiros diferidos de financiamento da actividade das empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas contabilizaranse formando parte do valor en libros do activo financeiro ou do inmovilizado intanxible que xurda da reclasificación descrita na alínea a) anterior, sempre e cando, na dita data, exista evidencia da recuperación do correspondente valor en libros a través das tarifas que se vaian cobrar no futuro. O importe non recuperable cancelárase con cargo a unha partida de reservas.

3. As contas anuais correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2011 poderán ser presentadas:

- a) Incluíndo información comparativa sen adaptar aos novos criterios, caso en que as contas anuais se cualificarán como iniciais para os efectos derivados da aplicación do principio de uniformidade e do requisito de comparabilidade.
- b) Incluíndo información comparativa adaptada aos novos criterios. Neste caso a data de primeira aplicación é a data de comezo do exercicio anterior a aquel que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2011, é dicir, para as sociedades cuxo exercicio económico coincida co ano natural, o 1 de xaneiro de 2010.

4. Na memoria das contas anuais correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2011, crearase un número coa denominación de «Aspectos derivados da transición ás novas normas contables» no que se incluírá unha explicación das principais diferenzas entre os criterios contables aplicados no exercicio anterior e neste, así como a cuantificación do impacto que produce esta variación de criterios contables no patrimonio neto da empresa.

Disposición derogatoria única. *Derrogación normativa.*

Á entrada en vigor desta norma, quedan derogadas a Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 10 de decembro de 1998 pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles, pontes

e outras vías de peaxe e a Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 10 de decembro de 1998 pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas.

Disposición derradeira primeira. *Título competencial.*

Esta orde dítase ao abeiro do disposto no artigo 149.1.6.^a da Constitución, que lle atribúe ao Estado a competencia exclusiva en materia de lexislación mercantil.

Disposición derradeira segunda. *Entrada en vigor.*

Esta orde entrará en vigor o 1 de xaneiro de 2011 e será de aplicación para os exercicios económicos que se inicien a partir da dita data.

Madrid, 23 de decembro de 2010.—A vicepresidenta segunda do Goberno e ministra de Economía e Facenda, Elena Salgado Méndez.

ANEXO

Normas de rexistro, valoración e información que se incluírá na memoria sobre os acordos de concesión de infraestruturas públicas

INTRODUCCIÓN

I

1. No anterior marco de regulación, Plan xeral de contabilidade de 1990 e as súas disposicións de desenvolvemento, aprobáronse as adaptacións sectoriais ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe, así como ás empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas. A iniciativa normativa encontraba xustificación nas particulares circunstancias que se presentaban neste tipo de actividades, caracterizadas polo feito de que unha empresa adxudicataria dun contrato de concesión de obra pública ou figura similar construía e financiaba un proxecto, recuperando o investimento a través da explotación dun servizo público cuxos prezos ou tarifas están sometidos a aprobación por parte da autoridade administrativa concedente.

Desde 1998, o que poderíamos denominar «modelo concesional» é utilizado, non obstante, noutros sectores aos que se estendeu a especialidade que no seu día xustificaba as citadas adaptacións sectoriais, e que trae causa da realidade económica que deriva do marco xurídico que ampara estes acordos, na virtude do cal se incentiva a participación do sector privado no financiamento de infraestruturas asociadas á prestación de servizos públicos, a cambio de modular o risco inherente a calquera actividade empresarial.

En consecuencia, as normas que agora se aproban son froito da habilitación prevista por razón do suxeito contable e teñen por obxecto recoller, no marco do novo Plan xeral de contabilidade, o tratamento de aspectos específicos propios do suxeito concesional, en particular, da actividade que desenvolve a través dos acordos de concesión tal como quedan definidos nestas normas desde unha perspectiva económica, pero tomando como referente as diferentes modalidades contractuais reguladas na Lei 30/2007, do 30 de outubro, de contratos do sector público.

2. As normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás empresas que formalicen acordos de concesión foron elaboradas por un grupo de expertos que desenvolveu o seu traballo no seo do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, integrado por técnicos do propio instituto, por profesionais e académicos que achegaron os seus coñecementos e experiencia de grande utilidade tanto no ámbito contable como no do negocio concesional. No curso das reunións mantidas estudáronse diferentes cuestións que afectan a materia, afondando nos aspectos máis característicos dos acordos de concesión, tal como quedan definidos nestas normas, propondo as solucións contables que se coidaron máis razoables.

Antes de entrar na análise dos aspectos máis relevantes da norma, cómpre facer unha referencia aos criterios que sobre esta materia están en vigor no ámbito internacional e, en particular, no ámbito da Unión Europea. As normas internacionais de contabilidade, tanto as emitidas polo Comité de Normas Internacionais de Contabilidade (CNIC ou IASB) como as adoptadas na Unión Europea (NIC/NIIIF UE), carecen dunha norma completa que regule o tratamento contable dos acordos de concesión que formalice unha empresa. Ante a dita ausencia de norma, e co ánimo de cubrir o baleiro normativo contable existente nesta materia, o Comité de Interpretacións das Normas Internacionais de Información Financeira publicou en novembro de 2006 a CINIIF 12 Acordos de concesión de servizos (en diante, CINIIF 12). Esta interpretación foi adoptada pola Unión Europea a través do Regulamento 254/2009, do 25 de marzo de 2009, publicado no Diario Oficial da Unión Europea (DOUE) o 26 de marzo de 2009. Este regulamento aplicárase, como moi tarde, na elaboración das contas consolidadas do primeiro exercicio que se inicie con posterioridade á data da súa publicación no DOUE, dos grupos de sociedades que estean obrigadas a elaborar as ditas contas de acordo coas NIC/NIIIF UE.

A CINIIF 12 recolle as pautas básicas, dentro do marco das NIIIF, que configuran o tratamento contable que debe aplicar a empresa concesionaria que formalice este tipo de acordos de concesión, tal como aparecen definidos na propia CINIIF.

As normas que agora se aproban, na medida en que supoñen un desenvolvemento normativo da Lei 16/2007, do 4 de xullo, e unha adaptación do Plan xeral de contabilidade ao suxeito concesional, igual que a citada normativa, teñen como obxectivo afondar na harmonización da normativa contable nacional coa europea. Por iso, toman como referente na súa elaboración a CINIIF 12, introducindo no marco contable que resulta de aplicación nas contas anuais individuais das empresas españolas unhas normas compatibles coas normas internacionais, incluíndo as precisións que se consideran necesarias para tratar desde unha perspectiva económica racional a especialidade destes acordos.

Como se indicou, a extensión do «modelo concesional» a sociedades e sectores diferentes ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe, así como ás empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas, e, en particular, a especialidade do negocio xurídico tal como se configura a nivel legal, é o que motiva a aprobación desta orde ministerial, dirixida a regular o tratamento contable da actividade concesional, á marxe do sector en que a empresa desenvolva esta actividade.

II

3. A norma primeira introduce as definicións que se consideran necesarias para delimitar o seu ámbito de aplicación. Con este obxectivo defínense a entidade concedente e o acordo de concesión.

Merece destacarse da primeira que, malia que a norma non fai referencia expresa á Lei 30/2007, do 30 de outubro, de contratos do sector público, co obxectivo de manter a norma nun marco estritamente contable, libre, por tanto, do nesgo que a cualificación xurídica puidese en determinados casos supor, non cabe dúbida de que a definición de entidade concedente fai referencia a suxeitos incluídos no ámbito de aplicación regulado no artigo 3 da mencionada lei. Do mesmo modo, enténdese por acordos de concesión, para os efectos destas normas, os que se formalicen baixo a modalidade de contrato de concesión de obra pública, determinados contratos de xestión de servizo público, así como o contrato de colaboración entre o sector público e o sector privado, sempre e cando cumpran os requisitos que a propia definición de acordo de concesión incorpora.

Para iso tomouse como referente a definición do acordo de concesión incluída na CINIIF 12 delimitada por dous aspectos substanciais:

A existencia dunha infraestrutura que controla a Administración pública.

A explotación da citada infraestrutura prestando un servizo público de natureza económica sometido á regulación que impón a Administración pública. Basicamente a través da aprobación dunha tarifa ou prezo público que permita manter un equilibrio entre os intereses da empresa concesionaria, materializados na necesidade de recuperar, polo

menos, o custo do seu investimento, e o interese dos usuarios, aos que se lles debe garantir o acceso ao servizo de forma regular a un prezo razoable.

En principio quedan, polo tanto, fóra da definición de acordo de concesión outros acordos habituais entre o sector público e o sector privado ou, de ser o caso, o sector público empresarial, tales como a autorización ou concesión do uso do dominio público, a cesión do usufruto ou a constitución dun dereito de superficie sobre bens patrimoniais, salvo que reúnan os citados requisitos. O tratamento contable destes acordos terá cabida nas normas xerais recollidas no Plan xeral de contabilidade, en particular, na norma de rexistro e valoración 8.^a Arrendamentos e outras operacións de natureza similar, e, de ser o caso, na norma de rexistro e valoración 18.^a Subvencións, doazóns e legados.

Para completar a definición de acordo de concesión, a norma define qué se considera servizo público, prezo regulado e infraestrutura.

A natureza económica do servizo público, isto é, ser un servizo susceptible de explotación a cambio dun prezo, configúrase como un elemento necesario da definición de acordo de concesión, dado que, tal como se indicou, a esencia do acordo consiste na construción ou adquisición dunha infraestrutura obtendo como retribución o acceso a esta e, en consecuencia, a posibilidade de proceder á súa explotación a cambio dun prezo que a Administración fixa nun importe determinado ou determinable.

4. A presenza dunha infraestrutura nos termos do acordo configúrase como un elemento constitutivo deste, de tal xeito que, se non existe, non poderemos falar de acordo de concesión en sentido estrito, quedando, polo tanto, o seu tratamento contable fóra do ámbito de aplicación da norma a pesar de que se puidesen dar outros elementos como a natureza económica do servizo público e un prezo e actividade regulados.

Na definición de infraestrutura inclúense tanto as obras e instalacións construídas pola empresa como as adquiridas a un terceiro, para o caso de que a empresa non constrúa cos seus propios medios, así como aquelas que a propia Administración lle ceda á empresa concesionaria, sempre e cando se destinen á prestación do servizo público baixo as condicións do acordo; en particular, o sometemento á tarifa e restante regulación que impoña a Administración pública. Inclúense, polo tanto, as obras singulares de enxeñaría civil (pontes, túneles, portos...), construción de autoestradas, actuacións de modernización ou mellora sobre autovías, instalacións de abastecemento e saneamento de augas, plantas de tratamento de residuos, edificios destinados á prestación do servizo público, etcétera.

As obras e instalacións que non sexan explotadas baixo os estritos termos do acordo seguirán o tratamento contable xeral recollido no Plan xeral de contabilidade (en diante PXC) e o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas (en diante PXC PEMES), aprobados polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, respectivamente. En particular, o criterio recollido no número 6 do marco conceptual da contabilidade, para amortizar os activos sometidos a reversión, no suposto de que os citados elementos tivesen que reverter á entidade concedente xunto coa infraestrutura, así como o incluído na disposición adicional única da orde pola que se aproban estas normas, no suposto de que os ditos elementos patrimoniais foren obxecto de renovación, cando o prazo residual de uso na data da última renovación for inferior á súa vida económica.

III

5. A norma segunda desenvolve o tratamento contable dos acordos de concesión, en tres grandes bloques que inclúen: os criterios xerais de cualificación, recoñecemento e valoración do acordo, as actuacións que a empresa leve a cabo sobre a infraestrutura ao longo da vida deste e o réxime concreto dos gastos financeiros.

En canto aos criterios xerais de cualificación, recoñecemento e valoración do acordo, a norma recolle o tratamento contable derivado da prestación dos servizos obxecto do acordo de concesión por parte da empresa concesionaria, é dicir, os servizos de construción e/ou explotación, mediante unha remisión ás normas xerais de ingresos por prestación de servizos contidas no PXC e na norma de rexistro 18.^a Ventas, ingresos por obra executada

e outros ingresos, das normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás empresas construtoras, que, de acordo co réxime transitorio previsto no Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, se mantén vixente en todo o que non se opoña ao PXC. A particularidade que se recolle en canto ao recoñecemento dos ingresos por vendas ou prestación de servizos neste tipo de acordos é a súa valoración, admitíndose a posibilidade de que se poidan rexistrar por referencia ao valor razoable do servizo prestado, na medida en que nestes casos se considere a valoración máis fiable (en lugar do valor razoable da contraprestación recibida, tal como aparece recollido na norma de rexistro e valoración 14.^a Ingresos por vendas e prestación de servizos do PXC).

A contraprestación recibida polos servizos de construción ou mellora pode ter diversa natureza contable, en función dos termos do acordo de concesión, articulándose así modelos de rexistro e valoración distintos en función dos citados termos: o modelo do activo financeiro e o modelo do inmovilizado intanxible, regulándose tamén a posibilidade de que exista un modelo mixto.

6. A contraprestación recibida dará lugar ao recoñecemento dun activo financeiro cando a empresa concesionaria teña un dereito incondicional ao cobramento dunha cantidade determinada a cambio dos servizos que presta, é dicir, cando nos atopemos ante un activo financeiro e se cumpran os criterios para o seu recoñecemento, de acordo co previsto na norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros do PXC. Este dereito incondicional de cobramento debe articularse de tal forma que a empresa concesionaria non soporte o risco de demanda a que está sometido con carácter xeral o prestador de calquera servizo. É dicir, este modelo só resultará aplicable cando a empresa sexa titular dun dereito de cobramento, con independencia da utilización que os usuarios fagan do servizo público.

Para os efectos de valorar a súa existencia, débese ter en conta que o feito de que a empresa soporte un risco de operación ou dispoñibilidade na prestación do servizo, é dicir, o risco de que a empresa concesionaria preste un servizo de calidade inferior ou un servizo menos eficiente ao pactado no citado acordo, e se poida ver por iso sometida a algún tipo de penalización, non condiciona o rexistro do activo financeiro, sen prexuízo de que, de ser o caso, a empresa deba contabilizar un gasto como consecuencia da citada penalización.

7. A contraprestación recibida dará lugar ao recoñecemento dun inmovilizado intanxible naqueles casos en que a empresa concesionaria, a cambio dos ditos servizos, non reciba o dereito incondicional descrito no parágrafo anterior, senón o dereito a cobrar tarifas en función do grao de utilización do servizo público, en definitiva, unha licenza que a habilita para prestar un servizo público. O feito de que a entidade concedente controle o uso físico que se lle debe dar á infraestrutura, na medida en que é ela quen decide a que servizo público debe quedar afecta, a quen se lle debe prestar o servizo e a que prezo, implica que a empresa concesionaria non rexistre a infraestrutura como un inmovilizado material, senón como un inmovilizado intanxible, dado que o que esta realmente controla é o dereito a explotar un servizo e a cobrar por iso (unha licenza). Este aspecto resulta esencial, na medida en que o tratamento contable posterior do citado activo (en particular, a súa amortización) deberá ser coherente coa citada cualificación contable, prescindindo do activo subxacente obxecto do acordo, isto é, as obras e instalacións construídas ou adquiridas.

8. Por último, articúlase un modelo mixto, de acordo co cal a empresa concesionaria deberá rexistrar simultaneamente un activo financeiro e un inmovilizado intanxible cando, dos termos do acordo de concesión e segundo o xa exposto, se desprenda que a contraprestación recibida ten unha dobre natureza. A norma permite acudir ao modelo do activo financeiro ou ao do activo intanxible, en lugar de ao modelo mixto, naqueles casos en que un ou outro activo supoñan, polo menos, o 90% da contraprestación recibida.

9. Así mesmo, considérase a posibilidade de que a empresa concesionaria non constrúa a infraestrutura obxecto do acordo de concesión (e, polo tanto, non preste un servizo de construción á entidade concedente), senón que a adquira a un terceiro. Neste suposto non procederá o recoñecemento dun ingreso pola prestación do servizo de

construción e a empresa deberá recoñecer a contraprestación recibida a cambio da entrega da infraestrutura adquirida polo seu valor razoable, en sintonía co tratamento contable das operacións de permuta reguladas no PXC e nestas normas.

10. Por último, cabe a posibilidade de que a empresa concesionaria preste o servizo de explotación obxecto do acordo sobre unha infraestrutura á que lle deu acceso a entidade concedente. Se for retribuída, o inmovilizado intanxible contabilizarase de acordo coa norma de rexistro e valoración 5.^a do PXC, é dicir, pola contraprestación pagada ou por pagar, sen considerar os pagamentos de natureza continxente asociados á operación. No suposto de que a cesión sexa gratuíta, circunstancia que con carácter xeral só se producirá no ámbito das empresas públicas, a concesionaria rexistrará o citado dereito de acceso en sintonía co criterio previsto para as subvencións no PXC, sempre e cando se poida realizar unha estimación fiable do seu valor.

11. Tras o recoñecemento inicial do activo financeiro e/ou do inmovilizado intanxible, a valoración posterior dun ou outro activo deberá seguir o réxime xeral recollido para estes elementos patrimoniais no PXC. Sen prexuízo do anterior, a norma precisa dous aspectos relacionados coa categoría en que se debe incluír o activo financeiro para efectos da súa valoración, e o criterio aplicable na amortización do inmovilizado intanxible.

Neste sentido, o activo financeiro incluírase con carácter xeral, para efectos da súa valoración, na categoría de préstamos e partidas a cobrar, na medida en que non son instrumentos de patrimonio nin valores representativos de débeda cotizados.

O tratamento contable da amortización do inmovilizado intanxible remítese ao criterio xeral previsto no PXC, en virtude do cal o inmovilizado deberá ser amortizado ao longo da súa vida útil, que para os activos sometidos a reversión se considera que é o período concesional, salvo que a vida económica do activo sexa inferior. Para o caso do inmovilizado intanxible obxecto do acordo de concesión, a vida económica do dereito a explotar o servizo público e a cobrar as correspondentes tarifas é o período concesional, ao final do cal o dereito reverte á entidade concedente. En canto ao método de amortización, a norma asume de forma explícita que o patrón de consumo do inmovilizado intanxible poida ser a demanda do servizo público, na medida en que a utilización deste por parte dos usuarios supón un consumo do dereito de explotación e cobramento do servizo obxecto do acordo de concesión. Naqueles supostos en que este criterio non se poida aplicar coa suficiente fiabilidade, a norma sinala que, en ausencia doutro máis representativo, a empresa deberá seguir o de repartición lineal ao longo do período concesional.

Para os casos en que o método de amortización empregado pola empresa sexa o baseado na demanda ou utilización do servizo público, as normas dan as pautas que cómpre seguir. Para estes efectos, a empresa concesionaria partirá da utilización prevista do servizo ao longo do período concesional, para cuxa determinación inicial se tomarán as magnitudes recollidas no plan económico-financieiro do acordo de concesión ou documento equivalente. As magnitudes recollidas nos ditos documentos, na medida en que forman parte do acordo de concesión e conteñen previsións estimadas e precisas da evolución da demanda, servirán para realizar as estimacións iniciais sobre a cota de amortización do inmovilizado intanxible, sen prexuízo de que posteriormente puidese ser necesario actualizar as citadas estimacións en función da evolución real da demanda.

Por último, para efectos da valoración posterior do inmovilizado intanxible, a norma precisa que tamén se deberán aplicar, de ser o caso, as normas de deterioración recollidas no PXC, considerándose que unha utilización do servizo público inferior á inicialmente prevista constitúe un indicio de posible deterioración.

12. As actuacións sobre a infraestrutura que a empresa concesionaria leva a cabo durante o período concesional son fundamentalmente a conservación da obra, as actuacións de reposición e gran reparación, as actuacións de reversión e as melloras e ampliacións de capacidade.

O tratamento contable que se lles dá ás citadas actuacións é distinto en función de se a empresa aplica o modelo do activo financeiro ou o modelo do inmovilizado intanxible.

No caso en que a empresa aplique o modelo do activo financeiro, todas as actuacións que efectúe sobre a infraestrutura lle outorgarán un dereito incondicional de cobramento,

no sentido expresado no número primeiro da norma segunda, o que suporá o rexistro do correspondente activo financeiro con aboamento a un ingreso por prestación de servizos, á marxe dos gastos en que incorra a empresa para levar a cabo as ditas actuacións, que se deberán imputar á conta de perdas e ganancias.

13. O rexistro e a valoración destas actuacións no modelo do inmovilizado intanxible foi obxecto dun amplo debate no seo do grupo de traballo que se constituíu no ICAC. En particular, as actuacións de reposición e gran reparación e as melloras ou ampliacións de capacidade.

As primeiras traen causa dun desgaste continuo da infraestrutura e da obriga de mantela nun adecuado estado de uso.

Varios dos integrantes do grupo sostíñan a tese de que esa provisión se debería dotar ao longo do período concesional, polo importe equivalente ao valor neto contable da última reposición, para o cálculo do cal se debería partir da «amortización técnica» da infraestrutura, é dicir, da que tería correspondido no suposto de que o activo se tivese cualificado como un inmovilizado material. Baixo esta formulación, aplicando un enfoque de compoñentes á amortización da «licenza» (activo intanxible), o activo a repor amortizaríase no prazo que medie ata que se produza aquela, para contabilizar posteriormente o investimento como maior valor do inmovilizado intanxible e, de ser o caso, dotar a citada provisión desde o momento inicial polo importe do valor contable da última reposición ao finalizar o prazo concesional.

Outros membros do grupo de traballo defendían que o tratamento da operación debía gardar sintonía coa cualificación contable da contraprestación recibida. Así, configurada esta como un inmovilizado intanxible, o rexistro contable destas actuacións non se podía asimilar ao previsto no PXC para o suposto de que a empresa concesionaria gozase do dereito de uso (de ser o caso, un inmovilizado material), senón ser coherente con aquela cualificación. Os partidarios desta tese sostíñan que o rexistro sistemático da provisión se debería realizar ata a data en que se executasen as ditas actuacións de reposición, na medida en que é nesa data cando a empresa debe cancelar a obriga asociada ao acordo e, en consecuencia, tampouco se mostraban partidarios dunha «amortización técnica» en función do subxacente do acordo, as «obras e instalacións físicas», senón do seu rexistro atendendo á depreciación da licenza, isto é, do dereito a cobrar aos usuarios do servizo.

Algúns integrantes do grupo, de forma coherente coa cualificación do activo como un inmovilizado intanxible e en sintonía co tratamento que as normas internacionais de referencia asumen en relación coa baixa dun activo, opinaban que o adecuado tratamento contable destes investimentos debería levar a rexistrar como maior valor da licenza no momento inicial o valor actual do conxunto das actuacións de reposición que, ao abeiro dos termos do acordo de concesión, a empresa tiver que realizar no futuro, contabilizando como contrapartida unha provisión que poña de manifesto o compromiso pendente de pagamento que asume a empresa no momento inicial. Isto é, o pasivo que asume vinculado ao activo recibido.

Por último, tamén se analizou unha cuarta tese consistente en dotar unha provisión ao longo de todo o prazo concesional polo importe dos desembolsos que a empresa debería realizar para asumir o custo de todas as actuacións de renovación incluídas no acordo. Os que sostíñan este enfoque tamén propuñan que o gasto correspondente á dotación da citada provisión se mostrase na partida de amortizacións da conta de perdas e ganancias.

Respecto ás ampliacións de capacidade para atender o crecemento da demanda, algúns dos integrantes do grupo mostráronse a favor de lles outorgar o mesmo tratamento contable que ás reposicións. Outros, en cambio, considerando que as ditas actuacións orixinarían maiores ingresos no futuro, eran partidarios de as rexistrar nos mesmos termos en que se contabilizaría unha mellora en sentido estrito, é dicir, como se dunha nova concesión se tratase, procedendo na dita data ao recoñecemento do correspondente inmovilizado intanxible.

A solución que se recolle na norma intentou conciliar os enfoques descritos. Así, de forma coherente coa cualificación do activo como un inmovilizado intanxible e en sintonía

co tratamento previsto na CINIIF 12 para as actuacións de reposición, a norma toma como referente a segunda das teses expostas, exixindo que se rexistre unha provisión de forma sistemática ata a data en que se deban realizar os traballos de reposición.

A citada provisión recoñecerase e valorarase aplicando a norma de rexistro e valoración 15.^a Provisións e continxencias do Plan xeral de contabilidade. Neste sentido, considerando que o pasivo se identifica cos desembolsos a realizar a longo prazo, cuantificarase polo valor actual da mellor estimación posible do importe necesario para cancelar ou transferir a un terceiro a obriga. Nestes casos, a determinación do valor actual require ter en conta tanto os riscos e incertezas inherentes ao pasivo a que vai ter que facer fronte a sociedade como o efecto financeiro derivado do valor temporal do diñeiro. Por iso, o tipo de desconto que se debe aplicar no cálculo da provisión será un tipo libre de risco, sen prexuízo de que se tomen en consideración os riscos e incertezas asociados ao pasivo no importe estimado necesario para cancelar a obriga.

Respecto ás actuacións de ampliación de capacidade e mellora, a norma decántase por tratalas como unha nova concesión, ao considerar que as ditas actuacións serán recuperadas coa xeración de maiores ingresos, sen que loxicamente nestes casos se poida computar no cálculo da amortización da infraestrutura a maior demanda que os ditos investimentos xerarán no futuro.

Non obstante, se desde unha perspectiva económica racional existe evidencia de que estes investimentos non se recuperarán con maiores ingresos xerados a partir da data en que se realicen as actuacións, senón cos xerados polo proxecto concesional no seu conxunto, o valor contable do investimento que se deba identificar como un custo de desmantelamento ou retiro da licenza contabilizarase como un maior valor do inmovilizado intanxible recoñecendo como contrapartida unha provisión polo mesmo importe, o valor actual do custo do investimento que se estima recuperar ao longo de todo o prazo concesional. En definitiva, unha solución similar á regulada na disposición adicional primeira da orde, coas necesarias adaptacións por razón da diferente cualificación contable da infraestrutura nun e outro caso.

Porén, no suposto de que a citada actuación motivase unha revisión das condicións do acordo, por exemplo, a través dunha ampliación do prazo concesional ou un incremento na tarifa, o enfoque exposto decae, sen que, polo tanto, proceda neste caso o rexistro da mencionada provisión.

14. O número terceiro da norma dedícase ao tratamento contable dos gastos financeiros en que incorre a concesionaria.

A CINIIF 12 dispón que os gastos financeiros se incorporan ao valor en libros do activo intanxible durante o período de construción da infraestrutura, pero non durante a fase de explotación, na que se recoñecen na conta de perdas e ganancias de acordo co principio de devengo.

Esta orde, malia tomar como referente a CINIIF 12, inclúe, no entanto, determinadas adaptacións para tratar adecuadamente a especialidade do negocio concesional.

Por iso, a diferenza do citado criterio internacional, as normas que agora se aproban establecen que, unha vez recoñecidos na conta de perdas e ganancias, os gastos en que incorre a empresa concesionaria para financiar a infraestrutura deben cualificarse, para efectos contables, como un «activo regulado», sempre e cando exista evidencia razoable de que a tarifa (prezo público) permitirá a recuperación dos citados custos. En definitiva, unha solución contable similar á recollida na adaptación do Plan xeral de contabilidade ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe, e na das empresas do sector de abastecemento e saneamento de augas de 1998.

A solución incluída na norma non constitúe unha disposición illada desde a perspectiva do dereito comparado, ao gardar sintonía con outras normas internacionais como a SFAS n.º 71 Accounting for the Effects of Certain Types of Regulation, emitida polo Financial Accounting Standards Board, no seu día considerada un adecuado referente na materia e que na actualidade se considera que o segue sendo.

A cualificación das cargas financeiras activadas como activo fundaméntase nas características concretas con que a entidade concedente deseñou os desembolsos por

xuros producidos tras a entrada en funcionamento da infraestrutura, que se conciben, así, seguindo a tradición vixente en España, como un conxunto indisoluble de investimentos, cuxa recuperación foi previamente deseñada cunha determinada proxección temporal pola vontade da entidade concedente.

Por outra banda, cómpre resaltar o carácter excepcional da regra, encadrada na propia especialidade do negocio concesional, en particular, no seu singular marco xurídico, que incentiva a participación do sector privado no financiamento de infraestruturas asociadas á prestación de servizos públicos. Esta regulación permite a utilización do endebedamento como forma predominante de financiamento do proxecto concesional, xerando uns pagamentos elevados de xuros nos primeiros anos deste, que se recuperan paulatinamente ao longo da vida da concesión, a través da súa inclusión na política de tarifas deseñadas para o efecto.

O proxecto financeiro ao que vai unida a concesión fai, polo tanto, que nos primeiros anos de vida desta se poida estimar como probable a obtención de ingresos suficientes no futuro para recuperar os maiores custos financeiros en que se incorreu ao inicio, o que permite cualificar os ditos custos como un activo, nos termos e polo importe que se fixa nestas normas.

Partindo da cualificación de activo, e de conformidade cos criterios de recoñecemento recollidos no número 5 do marco conceptual da contabilidade, o tratamento contable que agora se aproba exige correlacionar a imputación á conta de perdas e ganancias do «activo regulado» en que se materializan os citados desembolsos coa previsión de ingresos do proxecto no seu conxunto.

En coherencia con este criterio de activación durante a fase de explotación, a norma precisa, por excepción ao tratamento xeral previsto no PXC, que durante a fase de construción a capitalización é obrigatoria, á marxe de que o período de construción sexa inferior ao ano (esta obriga xa existía nas normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade de 1990 ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles e outras vías de peaxe, mentres que nas normas de adaptación ao sector de saneamento e abastecemento de augas, a activación, igual que no Plan de 1990, era voluntaria).

Por outra banda, e en sintonía co previsto na normativa que desenvolvía o Plan xeral de contabilidade de 1990, dispónse que cesará a capitalización dos gastos financeiros cando se produza unha interrupción nas obras de construción.

15. A norma terceira engloba cuestións comúns a todos os acordos de concesión e outras regras aplicables en determinados sectores de actividade. En canto aos criterios xerais aplicables a todos os acordos de concesión, cabe destacar o seguinte.

Recóllese o tratamento dos gastos de licitación, que, na medida en que son moi habituais neste tipo de actividades, se activarán sempre que cumpran coa definición de activo recollida no marco conceptual da contabilidade, coas precisións recollidas na norma. Os vinculados á licitación da construción en sentido estrito amortizaranse no período de construción e os asociados ao acordo de concesión incluíranse como maior valor da contraprestación recibida.

A norma non recolleu outras cuestións que se poden presentar neste tipo de acordos por considerar que xa están recollidas no PXC. En particular, este é o caso do canon que debe aboar a empresa concesionaria para a obtención dos dereitos de explotación sobre unha infraestrutura, que o PXC regula na quinta parte cando propón as correspondentes relacións contables para a conta 202. Concesións administrativas.

16. Por último, inclúense criterios particulares aplicables ás empresas que actúen no sector de abastecemento e saneamento de augas e para as sociedades concesionarias de autoestradas, túneles e outras vías de peaxe.

Para as primeiras recóllese dous criterios específicos. O primeiro deles supón dar unha pauta en canto á existencia de evidencia obxectiva de que os créditos comerciais se deterioraron, cando existen circunstancias que supoñen a interrupción da subministración de auga. O segundo aclara a contía e o momento en que se deben recoñecer determinados ingresos por vendas e prestación de servizos.

No sector de «augas» adoita resultar habitual a presenza dos denominados canons finalistas, configurados como un recurso excepcional das entidades locais para financiar determinadas obras. Con carácter xeral, o tratamento contable que procederá outorgar á construción, mellora ou adquisición da infraestrutura nestes casos será a prevista para o modelo do activo financeiro, tal como se desprende das relacións contables propostas na norma sexta, en liña co tratamento que recollían as normas de adaptación ás empresas deste sector.

Por último, para as sociedades concesionarias de autoestradas, túneles e outras vías de peaxe que durante a construción da infraestrutura obxecto do acordo de concesión deban aplicar o método da porcentaxe de realización recollido na norma de rexistro e valoración 14.^a Ingresos por vendas e prestación de servizos do PXC, a norma desenvolve os conceptos que formarán parte dos custos do servizo de construción que se presta á entidade concedente.

17. A norma cuarta enumera a información que se incluírá na memoria, e que a empresa concesionaria deberá engadir á información exigida no PXC a través dunha nota que se deberá crear para tal efecto baixo a denominación «Acordos de concesión», na que se recollerán os aspectos relevantes que poidan ter un impacto nas contas anuais da empresa concesionaria.

18. A norma quinta recolle criterios de presentación para elaborar as contas anuais, que, sobre a base das recollidas no PXC, inclúen determinadas especialidades en canto á localización de partidas específicas que deberán reflectir as empresas concesionarias nos modelos de balance e conta de perdas e ganancias, que apliquen o modelo normal, o abreviado ou o previsto para as empresas que opten polo PXC PEMES.

Así, na medida en que a contraprestación recibida con ocasión do acordo se cualifique contablemente como un activo financeiro, os ingresos financeiros asociados a ese activo formarán parte do resultado de explotación e non do resultado financeiro. Con iso preténdese conseguir que estas empresas cuxa actividade habitual é o negocio concesional reflectan os ingresos asociados á dita actividade ordinaria no resultado de explotación, a pesar de que a súa natureza sexa eminentemente financeira.

19. A norma sexta inclúe unha proposta de codificación e denominación de contas para reflectir os activos, pasivos, ingresos e gastos que deban recoñecerse como consecuencia dos acordos de concesión.

Esas contas son de aplicación facultativa por parte das empresas concesionarias, excepto naqueles aspectos que conteñan criterios de rexistro e valoración. Non obstante, é aconsellable que, no caso de facer uso desta facultade, se utilicen denominacións similares co fin de facilitar a elaboración das contas anuais cuxa estrutura e normas que desenvolven o seu contido e presentación son obrigatorias.

Débense destacar neste punto as contas propostas no grupo 7, que reflecten a diversa natureza dos ingresos das empresas concesionarias e que dan cumprimento á exigencia contida no artigo 238, número 6, da Lei de contratos do sector público, en cuxa virtude, no contrato de concesión de obra pública «o concesionario deberá separar contablemente os ingresos provenientes das achegas públicas e aqueles outros procedentes das tarifas aboadas polos usuarios da obra e, de ser o caso, os procedentes da explotación da zona comercial».

IV

20. De acordo coas exigencias do Código de comercio, do texto refundido da Lei de sociedades anónimas, en sintonía coas normas intencionais de contabilidade adoptadas pola Unión Europea e a Cuarta directiva, prestouse especial atención ao obxectivo de que as contas anuais sexan a imaxe fiel do patrimonio da empresa, da súa situación financeira e dos seus resultados. Conforme este modo de pensar, trátase de evitar interferencias de elementos estraños aos que condicionan o rigor como requisito básico da información contable, favorecendo a continuidade da aplicación do modelo iniciado co Plan xeral de contabilidade de 1990 e as súas disposicións de desenvolvemento, pero considerando as exigencias que impón na actualidade o obxectivo de harmonización contable internacional.

Adaptado o PXC ás especiais características do suxeito concesional, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas ten a seguridade de que as empresas concesionarias

van dispor dun instrumento moi útil para a súa propia xestión. Ademais, a información normalizada que se obtén coa aplicación do plan vai conducir a que tales empresas formulen as súas contas anuais cun contido suficiente para responder cumpridamente ás demandas dos distintos axentes económicos e para perfeccionar as estatísticas nacionais.

NORMAS

Primeira. *Definicións.*—Os seguintes termos utilízanse, para os exclusivos efectos desta norma, co seguinte significado:

Empresa concesionaria. Toda entidade, calquera que sexa a súa natureza xurídica, pública ou privada, que formaliza cunha entidade concedente un acordo de concesión.

Entidade concedente. Calquera Administración pública, estatal, autonómica ou local, ou calquera entidade do sector público, que formalice o acordo coa empresa concesionaria.

Acordos de concesión. Enténdese por acordo de concesión aquel en virtude do cal a entidade concedente lle encomenda a unha empresa concesionaria a construción, incluída a mellora, e explotación, ou soamente a explotación, de infraestruturas que están destinadas á prestación de servizos públicos de natureza económica durante o período de tempo previsto no acordo, obtendo a cambio o dereito a percibir unha retribución.

Todo acordo de concesión deberá cumprir os seguintes requisitos:

- a) A entidade concedente controla ou regula que servizos públicos debe prestar a empresa concesionaria coa infraestrutura, a quen debe prestalos e a que prezo; e
- b) A entidade concedente controla —a través do dereito de propiedade, do de usufruto ou doutra maneira— calquera participación residual significativa na infraestrutura ao final do prazo do acordo.

Non obstante, os acordos sobre infraestruturas utilizadas ao longo de toda a súa vida económica tamén quedan dentro da definición de acordo de concesión sempre que se cumpra o requisito incluído na alínea a).

Servizo público. Aquel servizo de natureza económica que se presta de forma regular e constante e cuxa titularidade pertence a unha Administración pública, baixo un réxime xurídico especial. Neste sentido, a empresa concesionaria presta o servizo público en nome da entidade concedente.

Prezo regulado. É o fixado pola entidade concedente e que a empresa concesionaria pode exixir pola prestación do servizo público.

Infraestrutura. Obras e instalacións construídas pola empresa concesionaria, adquiridas a terceiros ou cedidas pola entidade concedente para prestar o servizo público obxecto do acordo.

As obras e instalacións cuxo uso lle ceda a entidade concedente á empresa concesionaria, con ou sen contraprestación, e que non se destinen á prestación do servizo público obxecto do acordo quedan fóra do ámbito de aplicación desta norma, salvo que se destinen á prestación de servizos accesorios ou complementarios recollidos no acordo de concesión, caso en que, e exclusivamente para estes activos, se exceptúa o cumprimento do requisito enumerado na alínea a) da definición de acordo de concesión.

Risco de demanda. É o asociado á utilización do servizo público, é dicir, á capacidade e vontade dos usuarios de utilizar a infraestrutura.

Risco de operación ou de dispoñibilidade. É o asociado ao cumprimento de exixencias sobre a calidade ou eficiencia racional do servizo prestado.

Segunda. *Tratamento contable dos acordos de concesión.*

1. Criterios de cualificación, recoñecemento e valoración do acordo.

1.1 Aspectos comúns.

a) O recoñecemento de ingresos por prestación de servizos de construción ou mellora que preste a empresa concesionaria seguirá os criterios incluídos na norma de rexistro e

valoración 14.^a Ingresos por vendas e prestación de servizos do Plan xeral de contabilidade e as regras sobre o método da porcentaxe de realización contidas na norma de valoración 18.^a Vendas, ingresos por obra executada e outros ingresos das normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás empresas construtoras.

b) O recoñecemento de ingresos por prestación de servizos de explotación seguirá os criterios incluídos na norma de rexistro e valoración 14.^a Ingresos por vendas e prestación de servizos do Plan xeral de contabilidade.

c) Non obstante, considerando a especialidade deste tipo de acordos, os ingresos por prestación de servizos recoñeceranse polo valor razoable do servizo prestado, na medida en que ese valor se considere a valoración máis fiable da contrapartida recibida ou por recibir.

d) Se baixo un mesmo acordo a empresa concesionaria presta servizos de construción, incluída a mellora, e explotación, a contraprestación recibida ou por recibir deberase distribuír en proporción ao valor razoable de cada un dos compoñentes do acordo, segundo o sinalado nas alíneas anteriores.

1.2 Cualificación e valoración da contraprestación recibida polos servizos de construción ou mellora.

a) A contraprestación recibida pola empresa concesionaria contabilizarase polo valor razoable do servizo prestado, en principio, equivalente ao custo máis a marxe de construción, podéndose cualificar desde unha perspectiva contable como:

- a.1) Un activo financeiro, ou
- a.2) un inmovilizado intanxible.

b) A empresa concesionaria recoñecerá un activo financeiro se se cumpren as seguintes condicións:

b.1) A retribución consiste nun dereito incondicional a recibir efectivo ou outro activo financeiro, ben porque a entidade concedente garante o pagamento de importes determinados ou ben porque garante a recuperación do déficit entre os importes recibidos dos usuarios do servizo público e os citados importes.

Con carácter xeral, non se considerará que existe un dereito incondicional de cobramento cando o risco de demanda sexa asumido polo concesionario. A presenza de cláusulas no acordo de concesión que mitiguen o risco de demanda que soporta a empresa concesionaria (por exemplo, modificacións nas tarifas para garantir o equilibrio económico do contrato ante unha demanda baixa, aumento nos prazos de concesión ata conseguir un valor actual neto ou unha taxa de retorno do proxecto determinadas), por si soas, non cualifican a contraprestación como un activo financeiro porque a empresa concesionaria, no momento inicial, non ten un dereito incondicional de cobramento.

b.2) Que a Administración pública non teña capacidade de evitar o pagamento da retribución descrita na anterior alínea b.1).

Nestes casos, a contraprestación cualificarase como un dereito de cobramento (isto é, un activo financeiro), incluso se o dereito contractual a recibir efectivo se pode ver afectado pola existencia dun risco de operación ou dispoñibilidade asumido pola empresa concesionaria.

c) A empresa concesionaria recoñecerá un inmovilizado intanxible se a contraprestación recibida consiste no dereito a cobrar as correspondentes tarifas en función do grao de utilización do servizo público.

d) Se a contraprestación recibida consiste parte nun activo financeiro e parte nun inmovilizado intanxible, a empresa concesionaria rexistrará esa contraprestación en termos de proporción de acordo co previsto nas alíneas b) e c) anteriores. Non obstante, naqueles casos en que o compoñente do activo financeiro ou do inmovilizado intanxible supoña, polo menos, un 90% da contraprestación recibida, a empresa concesionaria poderá recoñecer a totalidade da contraprestación como un activo financeiro ou un inmovilizado intanxible, respectivamente.

1.3 Cualificación e valoración da contraprestación recibida por infraestruturas adquiridas a terceiros.

A contraprestación recibida pola empresa concesionaria pola infraestructura adquirida a terceiros cualificarase de acordo cos criterios incluídos no número anterior.

No momento inicial, recoñecerase polo valor razoable da citada infraestructura.

1.4 Acceso á infraestructura cedida á empresa concesionaria.

O dereito de acceso á infraestructura coa finalidade de prestar o servizo de explotación que a entidade concedente lle outorgue á empresa concesionaria será contabilizada por esta última como un inmovilizado intanxible, de acordo coa norma de rexistro e valoración 5.^a Inmovilizado intanxible do Plan xeral de contabilidade.

Se non existe contraprestación, a contrapartida recoñecerase de acordo co disposto na norma de rexistro e valoración 18.^a Subvencións, doazóns e legados do Plan xeral de contabilidade.

Se, existindo contraprestación, esta for substancialmente menor que o valor razoable do citado dereito, a diferenza tratarase de acordo co previsto no parágrafo anterior.

En todo caso, entenderase que existe contraprestación e que esta se corresponde co valor razoable do citado dereito sempre e cando a cesión da infraestructura estea incluída dentro das condicións dunha licitación en que a sociedade concesionaria se comprometa a realizar un investimento ou entregar outro tipo de contraprestación e a cambio obteña o dereito a explotar ou ben só a infraestructura preexistente ou ben a citada infraestructura xunto á nova infraestructura construída.

1.5 Valoración posterior.

a) A valoración posterior do activo financeiro seguirá os criterios incluídos na norma de rexistro e valoración 9.^a Instrumentos financeiros do Plan xeral de contabilidade, debendo clasificarse, con carácter xeral, como un dereito de cobramento na categoría de «Préstamos e partidas a cobrar».

b) A valoración posterior do inmovilizado intanxible seguirá os criterios incluídos nas normas de rexistro e valoración 5.^a Inmovilizado intanxible e 6.^a Normas particulares sobre o inmovilizado intanxible do Plan xeral de contabilidade, considerando as precisións incluídas no número 1.6 seguinte respecto da amortización. Durante o período de construción ou mellora, a contrapartida dos ingresos recoñecidos, ou da contraprestación entregada ou pasivo asumido en caso de adquisición a terceiros, contabilizarase como un anticipo do inmovilizado intanxible.

1.6 Amortización do inmovilizado intanxible.

a) A amortización do inmovilizado intanxible a que fan referencia os números anteriores iniciarase cando a infraestructura estea en condicións de explotación. En particular, aplicaranse as seguintes regras:

a.1) Deberase establecer de maneira sistemática e racional durante o período concesional.

a.2) Cando o uso do inmovilizado intanxible se poida estimar con fiabilidade por referencia á «demanda ou utilización» do servizo público medida en unidades físicas, este método poderase aceptar como criterio de amortización sempre que sexa o patrón máis representativo da utilidade económica do citado activo. En caso contrario, e en ausencia doutro criterio máis representativo, a amortización deberá seguir un criterio de repartición lineal ao longo do período concesional.

b) A aplicación do método de amortización baseado na «demanda ou utilización» da infraestructura deberá seguir as seguintes regras:

b.1) A partir do plan económico-financieiro do acordo de concesión ou do documento similar que se tomase como referente para fixar o importe do prezo ou tarifa do servizo,

deberase determinar a utilización prevista durante cada un dos exercicios a que se estenda o acordo.

b.2) A cota de amortización de cada exercicio obterase de aplicar ao custo do activo a porcentaxe que resulte de comparar a utilización prevista en cada exercicio e a utilización prevista total.

b.3) Se a utilización real dun exercicio difire de forma significativa da prevista, os efectos das novas estimacións sobre a utilización do servizo público aplicaranse de forma prospectiva, de acordo co disposto na norma de rexistro e valoración 22.^a Cambios en criterios contables, erros e estimacións contables, do Plan xeral de contabilidade.

b.4) A diminución na demanda é un indicio da eventual deterioración do activo, debéndose contabilizar, de ser o caso, a correspondente corrección valorativa.

2. Actuacións sobre a infraestrutura durante o prazo de duración do acordo.

2.1 Descrición das actuacións.

O acordo de concesión pode comprender durante o seu prazo de vixencia as seguintes actuacións sobre a infraestrutura:

a) A conservación da obra.

b) As actuacións de reposición e gran reparación cando se realicen respecto a períodos de utilización superiores ao ano, que sexan exixibles en relación cos elementos que debe reunir cada unha das infraestruturas para manterse apta co fin de que os servizos e actividades a que aquelas serven poidan ser desenvolvidos adecuadamente.

c) As actuacións necesarias para reverter a infraestrutura á entidade concedente ao final do período da concesión, no estado de uso e funcionamento establecidos no acordo de concesión.

d) As melloras ou ampliacións de capacidade.

2.2 Tratamento contable.

a) Cando a contraprestación do acordo se cualifique como un activo financeiro, todas as actuacións descritas no número 2.1 orixinarán o rexistro dun ingreso por prestación de servizos de construción e o recoñecemento do correspondente activo financeiro. Os gastos en que incorra a empresa concesionaria para levalas a cabo contabilízanse na conta de perdas e ganancias cando se devenguen.

b) Cando a contraprestación do acordo se cualifique como un inmovilizado intanxible, o tratamento contable das diferentes actuacións descritas no número 2.1 será o seguinte:

b.1) As descritas na alínea a) motivarán o recoñecemento dun gasto por natureza no exercicio en que se incorra.

b.2) As descritas na alínea b), na medida en que poñen de manifesto un desgaste ou consumo de parte da infraestrutura, traerán consigo a dotación dunha provisión sistemática en función do uso da infraestrutura e ata o momento en que se deban realizar as ditas actuacións. A dotación desta provisión orixinará o rexistro dun gasto na conta de perdas e ganancias.

As descritas na alínea c) tamén motivarán o recoñecemento dunha provisión sistemática de acordo co indicado no parágrafo anterior, salvo que constitúan obrigas asimilables aos gastos de desmantelamento ou retiro regulados na norma de rexistro e valoración 2.^a Inmovilizado material do Plan xeral de contabilidade, caso en que formará parte do valor do inmovilizado intanxible a estimación inicial do valor actual das obrigas asumidas derivadas destas actuacións.

O tratamento contable das citadas provisións axustarase á norma de rexistro e valoración 15.^a Provisións e continxencias do Plan xeral de contabilidade.

c) As actuacións descritas na alínea d) serán tratadas desde unha perspectiva contable como unha nova concesión, debendo contabilizarse a contraprestación recibida de acordo cos criterios establecidos no número 1.2 ou 1.3 desta norma.

Non obstante, se, á vista das condicións do acordo, estas actuacións non se ven compensadas pola posibilidade de obter maiores ingresos desde a data en que se leven a cabo, o tratamento contable deberase axustar ás seguintes regras:

c.1) Recoñecerase unha provisión pola mellor estimación do valor actual do desembolso necesario para cancelar a obriga asociada ás actuacións que non se vexan compensadas pola posibilidade de obter maiores ingresos desde a data en que se executen. A contrapartida será un maior prezo de adquisición do activo intanxible.

c.2) O tratamento contable desta provisión axustarase á norma de rexistro e valoración 15.^a Provisións e continxencias do Plan xeral de contabilidade. En particular, resultarán aplicables os criterios de rexistro e valoración que se desprenden das relacións contables descritas para a provisión por actuacións de desmantelamento ou retiro na quinta parte do citado plan.

c.3) Cando se realicen as actuacións, cancelarase a provisión e recoñecerase o correspondente ingreso sempre que a empresa concesionaria preste o servizo de construción.

c.4) A parte proporcional da mellora ou ampliación de capacidade que si se prevexa recuperar mediante a xeración de maiores ingresos futuros seguirá o tratamento contable xeral descrito nesta norma para as actuacións de construción.

3. Gastos financeiros.

3.1 Os gastos financeiros en que incorra a empresa concesionaria contabilizaranse de acordo co disposto na norma de rexistro e valoración 9.^a.3 do Plan xeral de contabilidade.

3.2 Se a retribución polos servizos de construción ou mellora consiste nun inmovilizado intanxible, adicionalmente, deberanse ter en conta as seguintes regras:

a) Incluíranse na valoración inicial do activo intanxible os gastos financeiros devengados ata o momento en que a infraestrutura estea en condicións de explotación e que correspondan a financiamento alleo, específico ou xenérico, directamente atribuíble á construción.

Entenderase que a infraestrutura está en condicións de explotación cando, reunindo os requisitos necesarios, estea dispoñible para a súa utilización con independencia de ter obtido ou non os permisos administrativos correspondentes.

Se a infraestrutura está composta de elementos susceptibles de ser utilizados por separado, e a data en que están en condicións de explotación é distinta para cada unha delas, deberase considerar esta circunstancia e interromperse a capitalización dos gastos financeiros na parte proporcional do inmovilizado intanxible que se deba identificar coa citada infraestrutura que está en condicións de explotación.

Cesará a capitalización de gastos financeiros no caso de se producir unha interrupción nas obras de construción.

b) A partir do momento en que a infraestrutura estea en condicións de explotación, os gastos mencionados no número anterior activaranse, sempre que estes desembolsos cumpran os requisitos incluídos no marco conceptual da contabilidade para o recoñecemento dun activo. En particular, estas circunstancias entenderanse cumpridas sempre que se dean os seguintes requisitos:

b.1) Deben ser identificables por separado e medibles con fiabilidade.

b.2) Adicionalmente, debe existir evidencia razoable e ser probable que os ingresos futuros permitirán recuperar o importe activado.

Neste sentido, entenderase que existe evidencia razoable sobre a recuperación dos citados gastos nas tarifas de exercicios futuros sempre que, ademais de estar recollido no plan económico-financieiro, se cumpran as dúas condicións seguintes:

b.2.1) Que existe a posibilidade de obter ingresos futuros nunha cantidade polo menos igual aos gastos financeiros activados a través da inclusión destes gastos como custos permitidos para efectos da determinación da tarifa.

b.2.2) Que se dispón de evidencia acerca de que os ingresos futuros permitirán a recuperación dos custos en que se incorreu previamente. Neste punto exíxese que a

intención do regulador sexa claramente que a través dos ingresos futuros se recuperen polo menos as cantidades activadas.

c) Para efectos da determinación do importe de gastos financeiros a incluír no activo, terase en conta o seguinte:

c.1) A partir das magnitudes do plan económico-financieiro do acordo de concesión ou do documento similar que se tomase como referente para fixar o importe do prezo ou tarifa do servizo, determinaranse os seguintes importes:

c.1.1) Total de ingresos por explotación previstos a producir durante o período concesional e os correspondentes a cada exercicio.

c.1.2) Total de gastos financeiros previstos a producir durante o período concesional e os correspondentes a cada exercicio.

c.2) En relación cos ingresos previstos determinarase a proporción que representan para cada exercicio os ingresos por explotación deste con respecto ao total. Esa proporción aplicarase ao total de gastos financeiros previstos durante o período concesional, para determinar o importe destes a imputar a cada exercicio económico, como gasto financeiro do exercicio. Se o importe dos ingresos producidos nun exercicio for maior que o previsto, a proporción a que se fixo referencia virá determinada para ese exercicio pola relación entre o ingreso real e o total de ingresos previstos, o que xeralmente producirá un axuste na imputación correspondente ao último exercicio.

c.3) Para cada exercicio, a diferenza positiva entre o importe de gasto financeiro previsto e o que deriva do número anterior reflectirase nunha partida do activo cuxo importe se imputará á conta de perdas e ganancias como gasto financeiro do exercicio, a partir do exercicio en que a citada diferenza sexa negativa e polo importe que resulte.

c.4) Se o importe dos gastos financeiros producidos nun exercicio difire do previsto, a diferenza tratarase como maior ou menor importe do gasto financeiro a imputar á conta de perdas e ganancias conforme se determinou nos parágrafos anteriores.

c.5) Se se modifican as previsións dos ingresos, os efectos do cambio trataranse sen axustar os importes de gastos financeiros xa imputados a resultados en exercicios anteriores, e aplicando o establecido nos parágrafos anteriores para o período que resta ata o final da concesión, tendo en conta que o importe activado pendente de imputar a resultados debe formar parte do total de gastos financeiros previstos a producir durante o resto de período concesional.

Terceira. Criterios xerais aplicables a todos os acordos e outras regras particulares aplicables en determinados sectores de actividade.

1. Criterios xerais aplicables aos acordos de concesión incluídos no ámbito de aplicación desta norma.

Os seguintes criterios resultarán aplicables a todos os acordos incluídos no ámbito de aplicación desta norma, independentemente do sector de actividade en que opere a empresa concesionaria:

a) Non terán a consideración de ingresos os percibidos por conta de terceiros (organismos ou entidades públicas) cuxo cobramento xestiona a empresa concesionaria. En particular, cítanse os seguintes: taxas, impostos, canons, outros tributos, arbitrios, prezos públicos, etc. En relación con esta actuación de xestión de cobramento incluírase como ingreso a retribución aos ditos servizos exclusivamente, utilizando nesta actividade as contas de movemento de tesouraría adecuadas.

b) Se existen revisións de prezos/tarifas e non existen dúbidas razoables da súa futura aprobación e aplicación a determinadas vendas, cuantificaranse estas en función das citados prezos/tarifas, xustificando na memoria esa aplicación e detallando o importe correspondente.

c) Gastos de licitación.

c.1) Terán a consideración de gastos de licitación os traballos ou gastos previos en que se incorreu para a obtención de novos acordos de concesión. Sempre que estes desembolsos cumpran os requisitos incluídos no Marco Conceptual da Contabilidade para o recoñecemento dun activo, serán activados. En particular, estas circunstancias entenderanse cumpridas sempre que se dean os seguintes requisitos:

c.1.1) Só se cualificarán como activo os importes incorridos que procedan de actividades técnicas directamente relacionados co acordo e de natureza incremental. Isto é, os gastos en que se incorrese con ocasión do acordo e non os relacionados con funcións administrativas xerais da empresa, por exemplo, os asociados co departamento de estudos que a empresa tiver en funcionamento para acudir ás licitacións que, en todo caso, motivarán o rexistro dun gasto na conta de perdas e ganancias no período en que se incorra neles.

c.1.2) Para que os desembolsos realizados sexan cualificados como activo, deben ser identificables por separado e medibles con fiabilidade.

c.1.3) Adicionalmente, debe ser probable que o acordo coa entidade concedente chegue a formalizarse.

c.2) Estes importes recoñeceranse na conta de perdas e ganancias durante o período de construción da obra ou obras con que se encontren directamente relacionados, como un compoñente máis do custo do servizo de construción. A citada imputación realizarase linealmente no período de duración da obra.

No suposto de adquisición a terceiros da infraestrutura, estes gastos formarán parte da contraprestación recibida.

No suposto de acceso á infraestrutura cedida á empresa concesionaria, os citados gastos incluíranse como un compoñente máis do custo do inmovilizado inmaterial contabilizado.

c.3) Se o acordo non chega a formalizarse ou existen dúbidas razoables sobre a súa adxudicación, a totalidade do activo recoñecido deberase imputar á conta de perdas e ganancias do exercicio en que se poñan de manifesto estas circunstancias.

2. Criterios particulares aplicables ás empresas que actúen no sector de abastecemento e saneamento de augas.

a) Créditos comerciais (clientes). Cando se produzan circunstancias para interromper a subministración de forma temporal ou definitiva, deberase proceder a dotar a perda por deterioración en función da posibilidade de cobramento. Igualmente, para o caso de saldos de clientes por facturación con «tracto sucesivo» en que non se poida interromper a subministración, deberase dotar a correspondente perda por deterioración considerando os criterios xerais incluídos na norma de rexistro e valoración 9.^a.2.1.3 do Plan xeral de contabilidade.

b) Ingresos por vendas e prestación de servizos:

b.1) Para as actividades de abastecemento e saneamento (vertedura e depuración), os consumos de auga non facturados e subministrados a clientes estimaranse na súa contía con obxecto de reflectir a venda correspondente.

b.2) Os ingresos percibidos como consecuencia de verificacións e alugamentos de contadores e outros equipos de medida terán a consideración de ingresos no exercicio en que se devenguen.

3. Criterios particulares aplicables ás sociedades concesionarias de autoestradas, túneles, pontes e outras vías de peaxe.

Para os efectos de aplicar o criterio da porcentaxe de realización regulada na norma de rexistro e valoración 14.^a Ingresos por vendas e prestación de servizos do Plan xeral de contabilidade, deberase ter en consideración que formarán parte do custo do servizo de construción os seguintes conceptos: estudos técnicos e económicos; proxectos; expropiacións, indemnizacións e reposición de servizos e servidumes; construción das obras e instalacións; gastos de dirección e administración de obra; gastos financeiros devengados durante o período de construción procedentes de fontes de financiamento que efectivamente

estean financiando as autoestradas, túneles, pontes ou outras vías de peaxe nos termos indicados no número 3 da norma segunda e, en xeral, todos os custos necesarios para a construción devengados antes da posta en condicións de explotación da infraestrutura.

Cuarta. *Información que se deberá incluír na memoria.*—Ademais da información exigida no Plan xeral de contabilidade, na memoria das contas anuais a empresa concesionaria creará unha nota coa denominación «Acordos de concesión», na que se incluírá a seguinte información:

- a) Unha descrición do acordo e a cualificación contable da contraprestación recibida por este;
- b) Os termos relevantes do acordo que poidan afectar o importe, calendario e certeza dos fluxos de efectivo futuros (en particular, sinalaranse o período da concesión, as datas de revisión de prezos e as bases sobre as cales se revisan os prezos ou se renegocian as condicións);
- c) A natureza e alcance, é dicir, a cantidade, período de tempo ou importe, segundo o que resulte adecuado,
 - c.1) Dos dereitos a usar determinados activos;
 - c.2) Das obrigas de proporcionar ou dos dereitos de recibir a prestación de servizos;
 - c.3) Das actuacións significativas sobre a infraestrutura ao longo do período concesional, con mención das realizadas no exercicio corrente e anteriores, así como as actuacións futuras e/ou comprometidas;
 - c.4) Das obrigas de entregar ou dos dereitos a recibir determinados activos ao termo do período de concesión;
 - c.5) Das opcións de renovación e de rescisión, e
 - c.6) Doutras dereitos e obrigas;
- d) As modificacións do acordo que ocorresen durante o exercicio;
- e) Xustificación da activación, de ser o caso, dos gastos financeiros unha vez que a infraestrutura está en condicións de explotación con indicación dos importes correspondentes a cada un dos exercicios anteriores e ao exercicio actual que integran o saldo da partida correspondente do activo. Respecto aos gastos financeiros previstos, diferenciaranse os previstos a imputar a gastos do exercicio e os previstos a activar, así como as desviacións respecto ás previsións iniciais e,
- f) Os criterios seguidos para a determinación das magnitudes relevantes recollidas no plan económico-financieiro ou documento similar tomado en conta no acordo para fixar as tarifas.

As informacións sinaladas nas alíneas anteriores deberán ser subministradas de maneira individualizada para cada acordo de concesión de servizos cando sexa significativo e de maneira agregada para cada clase de acordos de concesión en caso contrario. Unha clase é un grupo de acordos de concesión de servizos que comportan servizos de natureza similar (por exemplo, cobramento de peaxes e servizos de tratamento de augas).

Quinta. *Contas anuais.*

1. Balance.

a) Cando a contraprestación recibida pola empresa concesionaria a cambio da infraestrutura deba cualificarse como un inmovilizado intanxible, aplicaranse as seguintes regras de presentación:

a.1) O anticipo recibido durante a fase de construción ou mellora lucirá na partida «Anticipos por acordo de concesión, activo regulado» que se deberá crear na epígrafe A.I. «Inmovilizado intanxible» do activo non corrente do balance.

a.2) Á finalización das obras, ou no momento en que a entidade concedente lle outorgue á empresa concesionaria o dereito de acceso á infraestrutura, o citado dereito mostrárase na partida «Acordo de concesión, activo regulado» que se deberá crear na epígrafe A.I. «Inmovilizado intanxible» do activo non corrente do balance.

a.3) Os gastos financeiros activados conforme o número 3.3 da norma segunda quedarán recollidos na partida «Acordos de concesión, activación financeira» que deberá figurar a continuación da partida sinalada no número anterior, na epígrafe A.I. «Inmovilizado intanxible».

b) Cando a contraprestación recibida pola empresa concesionaria a cambio da infraestrutura deba cualificarse como un activo financeiro, mostrárase na partida «Acordo de concesión, dereito de cobramento» que se deberá crear na epígrafe A.VII. Debedores comerciais non correntes ou B.III. Debedores comerciais e outras contas a cobrar, segundo proceda.

c) As provisións que deba contabilizar a empresa concesionaria de conformidade co previsto na norma segunda, número 2, mostraranse na partida «Provisións por actuacións sobre a infraestrutura» que se deberá crear na epígrafe B.I. «Provisións a longo prazo» ou C.II. «Provisións a curto prazo», segundo proceda.

d) Os gastos de licitación que, de acordo co disposto na norma terceira, número 1.c), se deban contabilizar como un activo, mostraranse na partida «Outro inmovilizado intanxible» da epígrafe A.I. «Inmovilizado intanxible» do activo non corrente do balance.

2. Conta de perdas e ganancias.

a) Se a contraprestación recibida pola infraestrutura se contabiliza como un dereito de cobramento, o ingreso financeiro que proceda recoñecer nun momento posterior mostrarase formando parte do importe neto da cifra de negocios da empresa concesionaria.

Para tal efecto, crearase unha rúbrica coa denominación «Ingreso financeiro, acordo de concesión» dentro da partida 1. «Importe neto da cifra de negocios».

b) As penalizacións polos incumprimentos asociados ao risco de operación (calidade ou eficiencia racional do servizo) contabilizaranse como un gasto lucindo con signo negativo na partida 1. «Importe neto da cifra de negocios».

Sexta. Contas que se empregarán.—Para efectos do rexistro contable das operacións reguladas nestas normas poderanse empregar as seguintes contas:

1. Dentro do subgrupo 13. «Subvencións, doazóns, axustes por cambios de valor e outros» poderase empregar a conta 138. «Acceso á infraestrutura sen contraprestación».

138. «Acceso á infraestrutura sen contraprestación».

Importe correspondente á cesión de uso gratuíta da infraestrutura incluída nun acordo de concesión sen que deba ser construída, mellorada ou adquirida polo concesionario e que sexa necesaria para realizar o servizo público do acordo.

O seu movemento é análogo ao da conta 130.

2. Dentro do subgrupo 14. «Provisións» poderanse empregar as seguintes contas.

148. «Provisión por actuacións relacionadas coa infraestrutura».

1480. «Provisión por actuacións necesarias para reverter a infraestrutura».

1481. «Provisión por desmantelamento, retiro ou rehabilitación da infraestrutura afecta a un acordo de concesión»

1482. «Provisión por actuacións de reposición e gran reparación».

1483. «Provisión por actuacións de mellora ou ampliación de capacidade».

1480. «Provisión por actuacións necesarias para reverter a infraestrutura».

As constituídas para atender as actuacións que sexan necesarias para reverter a infraestrutura á entidade concedente ao final do período concesional, de acordo co disposto

na norma segunda, salvo que respondan a obrigas asimilables aos gastos de desmantelamento ou retiro regulados no Plan xeral de contabilidade.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase:

a1) Ao nacemento da obriga, ou por cambios posteriores no seu importe que supoñan un incremento da provisión, con cargo, xeralmente ás contas dos subgrupos 62 e 64.

a2) Polo importe dos axustes que xurdan pola actualización de valores, con cargo á conta 660.

b) Cargarase:

b1) Cando se aplique a provisión, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

b2) Polo exceso de provisión, con aboamento á conta 79540.

1481. «Provisión por desmantelamento, retiro ou rehabilitación da infraestrutura afecta a un acordo de concesión».

Importe estimado dos custos de desmantelamento ou retiro da infraestrutura afecta ao acordo de concesión, así como a rehabilitación do lugar sobre o cal se asenta. A empresa pode incurrir nestas obrigas no momento de celebrar o acordo de concesión ou nun momento posterior.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase:

a1) Ao nacemento da obriga, ou por cambios posteriores no seu importe que supoñan un incremento da provisión, con cargo, xeralmente, á conta 2080.

a2) Polo importe dos axustes que xurdan pola actualización de valores, con cargo á conta 660.

b) Cargarase:

b1) Ao peche do exercicio, polas diminucións no importe da provisión orixinadas por unha nova estimación do seu importe, con aboamento, xeralmente, á conta 2080.

b2) Cando se aplique a provisión, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

1482. «Provisión por actuacións de reposición e gran reparación».

As constituídas para atender as actuacións de reposición e gran reparación de acordo co disposto na norma segunda.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase:

a1) Ao nacemento da obriga, ou por cambios posteriores no seu importe que supoñan un incremento da provisión, con cargo, xeralmente, á conta 6950.

a2) Polo importe dos axustes que xurdan pola actualización de valores, con cargo á conta 660.

b) Cargarase:

b1) Cando se aplique a provisión, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

b2) Polo exceso de provisión, con aboamento, xeralmente, á conta 79540.

1483. «Provisión por actuacións de mellora ou ampliación de capacidade».

As constituídas para atender as actuacións de mellora ou ampliación de capacidade de acordo co disposto na norma segunda.

O seu movemento é análogo ao descrito para a conta 1481.

3. Dentro do subgrupo 17 poderase empregar a conta 1730. «Entidades públicas, acreedoras en concepto de canon concesional».

1730. «Entidades públicas, acreedoras en concepto de canon concesional».

Débedas con vencemento superior a un ano coa entidade concedente pola cesión do dereito de acceso á infraestrutura.

a) Aboarase:

a1) Pola cesión do dereito con cargo á conta 2080.

a2) Polo gasto financeiro devengado ata alcanzar o valor de reembolso da débeda, con cargo, xeralmente, á conta 662.

b) Cargarase pola cancelación anticipada, total ou parcial, das débedas, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

4. Dentro do subgrupo 20. «Inmovilizacións intanxibles» poderanse empregar as seguintes contas.

207. «Gastos de licitación».

Desembolsos ocasionados con motivo da elaboración e confección de plicas, traballos previos á presentación a concursos para a obtención de novas explotacións e outros importes nos que se incorrese por motivo da licitación que cumpran os criterios establecidos na norma de rexistro e valoración para o seu recoñecemento como un activo.

O seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase polo importe dos gastos realizados, con aboamento á conta 730.

b) Aboarase:

b1) Se a empresa concesionaria presta o servizo de construción, polo importe que se deba imputar anualmente a resultados, con cargo á conta 680.

b2) Se a empresa concesionaria adquire a infraestrutura a terceiros, ou recibe o dereito de acceso á infraestrutura, con cargo á conta 2080 no momento en que a infraestrutura estea en condicións de explotación.

b3) Se o acordo non chega a formalizarse ou existen dúbidas razoables sobre a súa adxudicación, con cargo á conta 678.

2080. «Activo intanxible, acordo de concesión».

Infraestrutura construída, mellorada ou adquirida pola empresa concesionaria para prestar o servizo público vinculado ao acordo de concesión, unha vez que se encontre en condicións de explotación, así como aquela á que a entidade concedente lle outorgue o dereito de acceso. Inclúese, co debido desenvolvemento en contas de cinco ou máis cifras, o importe correspondente aos compoñentes da infraestrutura que por motivos regulatorios ou necesidade de xestión da empresa deban ser obxecto de desagregación.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase:

a1) Cando a infraestrutura se encontre en condicións de explotación, con aboamento á conta 2090.

a2) Polo valor razoable do dereito de acceso outorgado pola entidade concedente sen contraprestación, con aboamento á conta 943. Se se outorga este dereito a cambio dunha contraprestación con aboamento a contas do subgrupo 57, ou ás contas 1730 e 5230.

a3) Polo importe estimado dos custos de desmantelamento ou retiro da infraestrutura afecta ao acordo de concesión, así como a rehabilitación do lugar sobre o que se asenta, con aboamento á conta 1481.

a4) Polo importe da actuación de mellora ou ampliación de capacidade nos termos previstos na norma segunda, con aboamento á conta 1483.

a5) Se a empresa concesionaria adquire a infraestrutura a terceiros, ou recibe o dereito de acceso á infraestrutura, con aboamento, á conta 207 no momento en que a infraestrutura estea en condicións de explotación.

b) Aboarase:

b1) Pola baixa do activo, con cargo xeralmente a contas do subgrupo 57 e, no caso de perdas, á conta 670.

b2) Ao peche do exercicio, polas diminucións no importe da provisión con cargo ás contas 1481 ou 1483.

2081. «Activación financeira, acordo de concesión».

Recolle o exceso entre os gastos financeiros devengados e os imputados á conta de perdas e ganancias segundo o establecido no número 3 da norma segunda.

O seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase polo importe resultante de aplicar a norma segunda, con aboamento a contas do subgrupo 66.

b) Aboarase polo importe que corresponda imputar á conta de perdas e ganancias, con cargo a contas do subgrupo 66.

2090. «Anticipos para inmovilizacións intanxibles, acordos de concesión»

Recolle, durante o período de construción ou mellora, a infraestrutura construída, mellorada ou adquirida pola empresa concesionaria para prestar o servizo público incluído no acordo de concesión. Inclúirase, co debido desenvolvemento en contas de cinco ou máis cifras, o importe correspondente aos compoñentes da infraestrutura que por motivos regulatorios ou necesidade de xestión da empresa deban ser obxecto de desagregación.

O seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase a medida que se constrúa ou mellore a infraestrutura con aboamento á conta 7050, no momento e polo importe que resulte de aplicar a norma de rexistro e valoración segunda, e, no caso de adquisición a terceiros, a contas do subgrupo 57, ou ás contas 173 ou 523.

b) Aboarase, cando a infraestrutura se encontre en condicións de explotación, con cargo á conta 2080.

5. Dentro do subgrupo 25. «Outros investimentos financeiros a longo prazo», poderase empregar a conta 2520. «Dereito de cobramento a longo prazo, acordo de concesión».

2520. «Dereito de cobramento a longo prazo, acordo de concesión».

Dereito de cobramento incondicional a favor da empresa concesionaria en contraprestación da construción, mellora ou adquisición a terceiros da infraestrutura incluída nun acordo de concesión. Recolle a parte a longo prazo da dita contraprestación.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase:

a1) Polo importe correspondente de acordo coas normas de rexistro e valoración, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

a2) Polo ingreso financeiro devengado ata alcanzar o valor de reembolso do crédito, con aboamento, xeralmente, á conta 76214.

b) Aboarase polo reintegro anticipado, total ou parcial ou baixa do activo, con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57 e, en caso de perdas, á conta 667.

6. Dentro do subgrupo 28. «Amortización acumulada do inmovilizado intanxible» poderase empregar a conta 2808. «Amortización acumulada de inmovilizado intanxible, acordo de concesión».

O seu movemento é análogo ao descrito para a conta 280.

7. Dentro do subgrupo 29. «Deterioración de valor de activos non correntes» poderase empregar a conta 2908. «Deterioración de valor do inmovilizado intanxible, acordo de concesión».

O seu movemento é análogo ao descrito para a conta 290.

8. Dentro do subgrupo 41. «Acredores varios» poderase empregar a conta 415. «Canons con carácter finalista».

415. «Canons con carácter finalista».

Cantidades incluídas en factura correspondentes a canons para financiar obras de infraestrutura, que non teñan a consideración de ingreso.

Figurarán no pasivo corrente do balance.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase polo importe correspondente, con cargo á conta 4305.

b) Cargarase con aboamento, xeralmente, a contas do grupo 5.

9. Dentro do subgrupo 43 poderase empregar a seguinte conta 4305. «Clientes por canons e taxas».

4305. «Clientes por canons e taxas».

Importe dos canons e taxas que a empresa xestiona por conta dunha Administración pública e que se lles factura aos clientes con motivo da prestación do servizo.

Figurará no pasivo minorando a partida de débedas correspondente.

O seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase:

a1) Polo importe correspondente a canons e taxas que a empresa debe ingresar á Administración pública correspondente, con aboamento á conta 4759.

a2) Polo importe dos canons con carácter finalista para financiar obras de infraestrutura, con aboamento á conta 415.

b) Aboarase ao cobramento dos citados importes, con cargo a contas do subgrupo 57.

10. Dentro do subgrupo 47. «Administracións públicas» poderase empregar a conta 4759. «Facenda Pública acredor por outros conceptos».

4759. «Facenda Pública acredor por outros conceptos».

Cantidades pendentes de pagamento por impostos e taxas nos que a empresa xestiona o seu cobramento por conta da Administración pública con ocasión dos servizos prestados aos clientes.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase á emisión de facturas, con cargo, xeralmente, á conta 4305.

b) Cargarase polas liquidacións periódicas realizadas coa Administración pública, con aboamento a contas do subgrupo 57.

11. Dentro do subgrupo 52 poderase empregar a conta 5230. «Entidades públicas, acreedoras en concepto de canon concesional».

5230. «Entidades públicas, acreedoras en concepto de canon concesional».

Débedas con vencemento inferior a un ano coa entidade concedente pola cesión do dereito de acceso á infraestrutura.

a) Aboarase:

a1) Pola cesión do dereito con cargo á conta 2080.

a2) Polo gasto financeiro devengado ata alcanzar o valor de reembolso da débeda, con cargo, xeralmente, á conta 662.

b) Cargarase pola cancelación anticipada, total ou parcial, das débedas, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

12. Dentro do subgrupo 54. «Outros investimentos financeiros a curto prazo» poderase empregar a conta 5420. «Dereito de cobramento a curto prazo, acordo de concesión».

5420. «Dereito de cobramento a curto prazo, acordo de concesión».

Dereito de cobramento incondicional a favor da empresa concesionaria en contraprestación da construción, mellora ou adquisición a terceiros da infraestrutura incluída nun acordo de concesión. Recolle a parte a curto prazo da dita contraprestación.

Figurarán no activo corrente do balance.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase:

a1) Polo importe correspondente de acordo coas normas de rexistro e valoración, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

a2) Polo ingreso financeiro devengado ata alcanzar o valor de reembolso do crédito, con aboamento, xeralmente, á conta 76214.

b) Aboarase:

b1) Periodicamente, e en todo caso ao peche de exercicio, con cargo, xeralmente, á conta 415. Canons con carácter finalista, cando se obtivese para este fin.

b2) Polo cobramento, total ou parcial ou baixa do activo, con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57 e, en caso de perdas, á conta 667.

13. Dentro do subgrupo 69. «Perdas por deterioración e outras dotacións» poderase empregar a conta 6950. «Dotación á provisión por actuacións de reposición e gran reparación», como desagregación de catro cifras da conta 695. «Dotación á provisión por operacións comerciais e outras».

14. Dentro do subgrupo 70. «Vendas de mercadorías, de produción propia, de servizos, etc.», poderanse empregar as seguintes contas.

7050. «Prestacións de servizo, actuacións de construción ou mellora».

Servizos de construción ou mellora da infraestrutura afecta a un acordo de concesión, realizados directamente pola empresa concesionaria.

a) Aboarase polo importe que corresponda de acordo co disposto na norma de rexistro e valoración, con cargo á conta 209, ou, de ser o caso, á correspondente conta representativa do dereito incondicional de cobramento.

Esta conta poderase desagregar en contas de cinco díxitos para diferenciar entre a obra executada e certificada e a obra executada pendente de certificar.

b) Cargarase, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 129.

7051. «Prestacións de servizo, explotación da infraestrutura, «peaxe en sombra»».

Ingresos derivados da explotación da infraestrutura e satisfeitos pola Administración pública na modalidade de «peaxe en sombra».

- a) Aboarase con cargo a contas do subgrupo 43 ou 57.
- b) Cargarase, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 129.

7052. «Prestacións de servizo, explotación da infraestrutura, tarifas aboadas polos usuarios».

Prestacións do servizo público de explotación da infraestrutura afecta ao acordo de concesión.

- a) Aboarase con cargo a contas do subgrupo 43 ou 57.
- b) Cargarase, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 129.

7085. «Penalización por incumprimento na calidade ou dispoñibilidade do servizo público».

Recollerá as penalizacións impostas por incumprimentos na prestación dos servizos de explotación derivados de non alcanzar os requirimentos de calidade ou dispoñibilidade que figuran no acordo de concesión.

- a) Cargarase con aboamento ás correspondentes contas representativas do dereito de cobramento, segundo corresponda.
- b) Aboarase, ao peche do exercicio, con cargo á conta 129.

15. Dentro do subgrupo 74. «Subvencións, doazóns, legados e outros» poderase empregar a conta 748. «Ingresos transferidos ao resultado do exercicio por cesión de infraestrutura sen contraprestación».

748. «Ingresos transferidos ao resultado do exercicio por cesión de infraestrutura sen contraprestación».

Importe traspasado ao resultado do exercicio pola cesión de infraestruturas sen contraprestación para a prestación do servizo público obxecto do acordo de concesión. O seu movemento queda explicado na conta 843.

16. Dentro do subgrupo 75. «Outros ingresos de xestión» poderanse empregar as seguintes contas.

756. «Ingresos por explotación de zonas comerciais».

Importes satisfeitos á empresa concesionaria polos beneficiarios da explotación de zonas comerciais.

Tamén se incluírán nesta conta os ingresos obtidos pola empresa na explotación directa de servizos, caso de non terse subcontratado a explotación destes a terceiros.

O seu movemento é análogo ao sinalado para a conta 752.

759. «Ingresos por servizos diversos».

Outros ingresos obtidos pola prestación de servizos, diferentes ao servizo público obxecto do acordo de concesión.

No caso de que tales servizos non sexan prestados directamente pola empresa, inclúiranse nesta conta os importes cobrados aos prestadores destes.

O seu movemento é análogo ao sinalado para a conta 752.

17. Dentro do subgrupo 76 «Ingresos financeiros» poderanse empregar as contas 76204 «Ingresos de créditos a longo prazo, acordos de concesión» e 76214 «Ingresos de

créditos a curto prazo, acordos de concesión», como desagregación de cinco cifras da conta 762 «Ingresos de créditos».

76204 «Ingresos de créditos a longo prazo, acordos de concesión».

76214 «Ingresos de créditos a curto prazo, acordos de concesión».

Importe dos xuros devengados de dereitos de cobramento por acordos de concesión.

Aboaranse ao devengo dos xuros con cargo, xeralmente, ás contas 2520 ou 5420.

Cargaranse, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 129.

18. Dentro do subgrupo 79. «Excesos e aplicacións de provisións e de perdas por deterioración» poderase empregar a conta 79540. «Exceso de provisión por actuacións de reposición e gran reparación», como desagregación de cinco cifras da conta 7954. «Exceso de provisión por operacións comerciais e outras».

79540. «Exceso de provisión por actuacións necesarias para reverter a infraestrutura».

Diferenza positiva entre o importe da provisión existente e o que corresponde ao peche do exercicio ou no momento de atender a correspondente obriga.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase con cargo á conta 1480 ou 1482.

b) Cargarase, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 129.

19. Dentro do subgrupo 84. «Transferencias de subvencións, doazóns, legados e outros» poderase empregar a conta 843. «Transferencia de ingreso por cesión de infraestrutura».

843. «Transferencia de ingreso por cesión de infraestrutura».

O seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase, no momento da imputación á conta de perdas e ganancias da cesión recibida, con aboamento á conta 748.

b) Aboarase, ao peche do exercicio, con cargo á conta 138.

20. Dentro do subgrupo 94. «Ingresos por subvencións, doazóns, legados e outros» poderase empregar a conta 943. «Ingreso por cesión de infraestrutura».

943. «Ingreso por cesión de infraestrutura».

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase, pola recepción da infraestrutura cedida pola entidade concedente, con cargo á conta 2080.

b) Cargarase, ao peche do exercicio, con aboamento á conta 138.