

Contabilidad de inmovilizados tangibles públicos: ¿criterios económicos o criterios jurídicos?*

Enrique J. Buch-Gómez

Profesor numerario del Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad de la Facultad de Ciencias
Económicas, Universidad de Vigo.
Correo electrónico: ebuch@uvigo.es.

Roberto Cabaleiro-Casal

Profesor numerario del Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad de la Facultad de Ciencias
Económicas, Universidad de Vigo.
Correo electrónico: rcab@uvigo.es.

* Este trabajo se inscribe dentro del Proyecto de Investigación PGIDIT06CST30002PR, financiado por la Dirección Xeral de Investigación, Desenvolvemento e Innovación de la Xunta de Galicia, España.

Resumen Los cambios en las nuevas filosofías en la gestión pública suponen la toma en consideración de la información sobre los activos fijos controlados por las diversas administraciones entre los que, por sus especiales connotaciones, destacan los inmovilizados materiales. Los diversos tipos de activos, las diferentes problemáticas que surgen para su incorporación a los estados financieros, los especiales problemas valorativos, así como de la consideración, en su caso, de su depreciación, se configuran como temas que no presentan una solución mundial definitiva en el proceso de modernización de los instrumentos de información para este tipo de entidades.

Palabras clave Administraciones públicas, inmovilizado material, valoración de activos, armonización contable, contabilidad pública, IPSAB, AASB, FASAB

Accountancy of Fixed Tangible Public Assets: Economic or Legal Criteria?

Abstract This paper describes changes in the philosophies concerning public management that imply considering information on the tangible fixed assets under the control of different management authorities, particularly fixed assets. These changes relate to the different types of assets, the different problems posed in order to incorporate them into the financial system, the specific problems of valuing them, as well as their possible depreciation... all these problems for which there is no definite global solution in spite of the modernization of the information technologies used by the relevant entities.

Key words Public Management, tangible fixed assets, asset valuation, public accountancy, standardization, IPSAB, AASB, FASAB.

Contabilidade de inmovilizados tangíveis públicos: Critérios econômicos ou critérios jurídicos?

Resumo Os câmbios nas filosofias na gestão pública supõem a tomada em consideração da informação sobre os

ativos fixos controlados pelas novas administrações entre aqueles que, pelas suas especiais conotações, destacam os inmovilizados materiais. Os vários tipos de ativos, os diferentes problemas que surgem para sua incorporação às demonstrações financeiras, os diferentes problemas valorativos, bem como da consideração, em seu caso, da sua deprecição, configuram-se como temas que não apresentam uma solução mundial definitiva no processo de modernização dos instrumentos de informação para esta classe de entidades.

Palavras-chave Administrações públicas, inmovilizado material, valoração de ativos, harmonização contável, contabilidade pública, IPSAB, AASB, FASAB.

Introducción

La utilización de las categorías y criterios vigentes en el ámbito empresarial, cuyo régimen contable se ha venido tomando como referencia para las normativas públicas de igual naturaleza, si bien permiten aprovechar la amplia experiencia acumulada en los años de desarrollo que la contabilidad privada lleva a sus espaldas, no ha supuesto el logro de unos criterios de registro y valoración de general aceptación en el contexto de los inmovilizados materiales para entidades públicas, conducentes a unos estados contables con contenidos informativos homogéneamente tratados, de utilidad contrastada y de general utilización y aceptación, debido a las peculiaridades de índole jurídica, económica, financiera y organizativa que presentan las entidades encuadradas en el sector público frente a las pertenecientes al mundo empresarial, y aun a pesar de la filosofía de gestión que sustenta

el proceso de reforma que viene sufriendo la contabilidad pública en los últimos decenios, como se ha puesto de manifiesto mediante numerosos estudios doctrinales, como los de Mautz (1981, 1988), Moore (1991), Pallot (1990, 1992), Brusca (1998), Harris y Murti (1998), Littrell y Thompson (1998), entre otros.

Entre los rasgos diferenciadores que trascienden los sistemas contables públicos, cabe destacar aquellos que se desprenden de la tenencia o control de unos recursos patrimoniales diversos, como aquellos no ligados al cumplimiento de los objetivos primordiales de la entidad, elementos cuya situación jurídica los hace inalienables, elementos de uso libre o con peculiaridades de control, aquellos otros cuya incorporación al patrimonio ha seguido vías con inexistencia de contraprestación económica, o se ha producido en fechas muy lejanas, o que no disponen de un mercado de intercambio, o cuya naturaleza los hace únicos, sin sustitutos o alternativas comparativas reales.

Conscientes de las dificultades señaladas, este trabajo se centra en la realización de un análisis, tanto de los pronunciamientos como de la normativa vigente en relación con el tratamiento contable de los activos tangibles duraderos de las administraciones públicas, con el fin de visualizar el nivel o grado de convergencia de los posicionamientos profesionales con las disposiciones legales vigentes en países que como Francia, Portugal y España se encuentran incorporados a la corriente contable continental europea, como de las diferencias que surgen en cada cultura administrativa dentro de la misma corriente contable.

1. Los inmovilizados tangibles en las administraciones públicas

1.1. Aspectos generales¹

1.1.1. Pronunciamientos extracontinentales

Una primera cuestión que surge de la consideración de los pronunciamientos extracontinentales, en el universo general de inmovilizados materiales, es la distinción básica de dos categorías: Property, Plant and Equipment (propiedad, planta y equipo; en adelante, PPE) e Investment Property (propiedades de inversión; en adelante, PI). Esta distinción, con consecuencias valorativas, se centra en el uso de tales elementos, considerándose generalmente dentro de la primera categoría, según lo señalado por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), los activos “tangibles que:

- a. Están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos.
- b. Se espera serán utilizados durante más de un período contable” [IPSAB; 2001b, pár. 12].

Si, en cambio, “son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o am-

1 Si bien el presente trabajo se centra y articula en torno a los pronunciamientos procedentes de diversos institutos profesionales, sobre el tema existe una amplia discusión doctrinal. Ver, entre otros, Pallot (1996), Van Daniker y Harris (1999), Lucuix (1999), Walker, Clarke y Dean (2000), Walker, Dean y Edwards (2004).

bos), que se tienen para obtener rentas o plusvalías, o ambas, en lugar de para:

- a. Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos. O bien para:
- b. Su venta en el curso ordinario de las operaciones” [IPSAB; 2001a, párr. 6] serán tratados como PI.

El carácter homogéneo que muestran las definiciones de ambas categorías en los diversos pronunciamientos no excluye la existencia de discrepancias puntuales al considerar determinados activos en una u otra categoría; así, los bosques y otros recursos renovables naturales son excluidos tanto del International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) 16 [IPSASB, 2001a], como de la IPSAS 17 [IPSASB, 2001b]; los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola no se contemplan tampoco en otras normas, como en el Australian Accounting Standards Board (AASB) en sus AASB 140 [AASB, 2004a], y AASB 116 [AASB, 2004b], al emitirse una norma específica: AASB 141 “Agriculture”.²

1.1.2. Posicionamientos continentales europeos

En el tratamiento contable que estos elementos reciben en países europeos de corte contable continental, cuyo estudio hemos centrado en los

2 Posición similar es la del Financial Reporting Standards Board (FRSB) neozelandés que excluye de sus New Zealand International Accounting Standards (NZ IAS) que regulan los criterios contables tanto de las PI (NZ IAS 40) [FRSB; 2004b] como de los PPE (NZ IAS16) [FRSB; 2004a] a los activos biológicos relacionados con la agricultura, tratados en la NZ IAS 41 “Agriculture”.

casos de Francia, Portugal y España, juegan un papel importante cuestiones de carácter legal.

En Francia, la normativa contable y presupuestaria de las entidades locales³ establece que “la contabilidad comunal debe dar, como toda contabilidad, una imagen fiel de la composición y de la evolución del patrimonio comunal”,⁴ por lo que en su cuadro de cuentas aparecen los componentes necesarios para dejar constancia de los distintos tipos de elementos fijos materiales que pueden formar parte del activo de una entidad local, así como de las diferentes situaciones jurídicas en las que los mismos se encuentran. Su presencia en el balance se hace siguiendo la tipología jurídica que justifica su presencia, sin acepción expresa a su función en la actividad de la entidad.⁵

En Portugal, tanto en el nivel público general (Plano Oficial de Contabilidade Pública - POCP⁶), como en el nivel local (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - POCAL⁷), los bienes que son declarados de “dominio público” constituyen una categoría informativa contable con independencia de

3 Arrêté NOR/INT/B/0500868/ A du 27 décembre 2005. Instruction budgétaire et comptable applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux (M14).

4 Preámbulo. Edición de diciembre de 2000.

5 El proceso de modernización que está atravesando la contabilidad del Estado central, tiene como uno de sus objetivos lograr que las cuentas públicas proporcionen la imagen fiel de la posición financiera y de los objetivos alcanzados, lo cual pasa por elaborar unos estados financieros en los que habrán de figurar los activos no financieros de los que la administración pública dispone para el cumplimiento de sus objetivos hacia la comunidad.

6 Decreto-Lei No. 232/97, de 23 de setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

7 Decreto-Lei No. 54-A/99, de 22 de fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

cualquier otra consideración, aplicándose al resto de los activos el criterio de uso seguido por el IPSASB para englobarlos bajo la denominación de “Imobilizações corpóreas”, siempre que el elemento se emplee por la entidad en su actividad operacional, no esté destinado a la venta y tenga una permanencia superior al año, o de “Investimentos em imóveis” entre los “Investimentos financeiros”, cuando se trate de edificaciones urbanas y propiedades rústicas no afectas a la actividad operacional de la entidad.⁸

La consideración legal de un bien como de dominio público no arrastra una tipología contable en España, sino que es su utilización, ya sea puesto a disposición del público para la utilización directa por parte de los ciudadanos, o ya sea empleado por la entidad, bajo cuyo control o propiedad se encuentre para la generación de servicios públicos, empleo administrativo o cualquier otro, lo que determina su consideración entre el inmovilizado como “Inversiones destinadas al uso general” o como “Inmovilizados materiales”, no haciéndose referencia a si el servicio que prestan tales bienes se encuadra dentro de la categoría de propios a la naturaleza de la entidad titular o si su papel es ajeno a la misma, siendo necesario recurrir a las notas explicativas de las cuentas anuales para obtener esta información, en el caso de las entidades públicas a las que es de aplicación el Plan General de Contabilidad Pública⁹ y no disponiendo de esta información, ni por medio de la información complementaria en las Admi-

nistraciones Locales, reguladas por la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL).¹⁰

1.2. Criterios de reconocimiento

1.2.1. Pronunciamientos extracontinentales

En los pronunciamientos profesionales internacionales, el criterio de mayor aplicación se basa en exigir a un elemento el cumplimiento de dos requisitos para ser reconocido como activo, bien sea bajo la categoría PPE [IPSASB; 2001b, párr. 12]¹¹ o PI [IPSASB; 2001a, párr. 19]:¹²

- a. Que “es probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivado del activo; y
- b. El costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad”.

El cumplimiento de estos requisitos no parece plantear, en principio,¹³ para el caso general de los activos obtenidos por adquisición o

10 Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.

11 De similar contenido son los párrafos dedicados al reconocimiento en otros pronunciamientos [AASB; 2004b, párr. 7]; [FRSB; 2004a, párr. 6]; Accounting Standards Board de Sudáfrica (ASBS) [ASBS; 2004b; párr. 11]. También la Australian Accounting Research Foundation (AARF) establece similares requisitos para reconocer un activo en el estado financiero [AARF; 1996, párr. 33].

12 Aspectos que también aparecen contemplados en los demás pronunciamientos. [AASB; 2004a, párr. 16], [FRSB; 2004b, párr. 16] y [ASBS; 2004a, párr. 18].

13 En este trabajo se hace referencia al caso genérico de los inmovilizados tangibles, haciendo abstracción de la especial problemática que presentan elementos de características diferenciales, como los bienes de infraestructura o los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, objeto de amplia discusión doctrinal en la que su condición de

8 11.3. Notas explicativas. Classificação orçamental y operacional. Decreto-Lei No 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL.

9 Orden EHA de 6 de mayo de 1994, que aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

producción, mayores problemas, permitiendo la presencia de estos elementos en los estados financieros de las entidades responsables de ellos.

Ahora bien, las circunstancias especiales en las que se desenvuelven las entidades del sector público hacen que para muchas de ellas la incorporación de elementos materiales se efectúe por vías distintas a las típicas de mercado; en concreto, mediante transacciones sin contrapartida, procesos en los cuales no se produce un intercambio de valor, sino que una entidad recibe un valor sin que exista una contrapartida o, de existir, la misma no es de un valor equiparable. El reconocimiento como activo de un elemento recibido mediante una transacción sin contrapartida es abordado en la IPSAS 23¹⁴ [IPSASB, 2006a], donde se establecen dos requisitos: que sea probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicios potenciales derivados del activo, y que el bien pueda ser racionalmente medido por su valor razonable [IPSASB; 2006a, pág. 31], siendo, en concreto, este segundo el específicamente diferenciador. Un enfoque similar es el seguido por el ASBS y el AASB.¹⁵

activo es objeto de discrepancia, y cuya amplitud excede el objetivo de este artículo.

14 Si el elemento recibido fuese aportado por una entidad pública de la que se depende jerárquicamente, el mismo se catalogaría de cumplirse su definición reflejada en la IPSAS 1 [IPSASB; 2000, pág. 6] de aportación (contribution from owner); ello requiere que éste sea el fondo de la transacción, ya que en caso contrario, aun procediendo de la entidad superior jerárquica, no sería considerado como tal [IPSASB; 2006a, págs. 37-38].

15 Ambas, en su línea habitual de seguimiento de la filosofía del IPSASB, emitieron en 2006 dos borradores de norma, la ASBS el "Exposure Draft" (ED) 26 [ASBS; 2006c] y la AASB el ED 147 [AASB; 2006], con el mismo título del

1.2.2. Posicionamientos continentales europeos

En cuanto al reconocimiento de los inmovilizados tangibles en Francia, éstos son registrados partiendo del derecho de propiedad sobre los mismos;¹⁶ además, y siguiendo, de hecho, el criterio de control, también se hacen figurar dentro del inmovilizado material aquellos elementos que sin ser de su propiedad, la entidad local puede ejercer legalmente los derechos de uso y los servicios que de ellos se desprendan, recogiendo clasificados según la figura legal que cubra su situación.¹⁷

En España, el reconocimiento se apoya en el concepto de propiedad matizado en casos puntuales por el criterio de control, que lleva a que ciertos bienes, aunque de su propiedad, no figuren entre los activos de la entidad, mientras que sí aparecen otros que no siendo de su propiedad sí se encuentran bajo su control legal.¹⁸ La norma portuguesa sigue también el criterio de propiedad junto con el de control,¹⁹

ED 29 del IPSASB (convertido, en diciembre de 2006, en la IPSAS 23), en los que se remiten a dicho ED, con la finalidad de recabar ideas para hacer aportaciones. Con esta base, el ASBS preparará su futuro pronunciamiento, una vez lo haga el IPSASB y el organismo australiano modificará su AASB 1004 "Contributions".

16 Los bienes en arrendamiento financiero no son considerados inmovilizados materiales, al no existir un derecho de propiedad; las cuotas son gastos del ejercicio, la deuda pendiente se recoge en los anexos y sólo al ejercerse la opción de compra el elemento se incorpora al activo.

17 Junto a los elementos que la entidad local posee en plena propiedad, en el inmovilizado material aparecen aquellos otros recibidos bajo la forma legal de "puesta a disposición" de la entidad, o como consecuencia de una "afectación" de servicios.

18 Como las cesiones y adscripciones de bienes.

19 Como las cesiones de bienes, que figuran en las cuentas del cesionario.

incluyendo como “imobilizações corpóreas” a aquellos controlados mediante arrendamiento financiero, siguiendo la corriente internacional imperante.

1.3. Criterios de valoración

1.3.1. Pronunciamientos extrac Continentales

Centrándonos en los criterios valorativos, los diversos pronunciamientos distinguen según sea la primera o posteriores valoraciones, la vía por la cual el elemento se ha incorporado al patrimonio de la entidad, así como si el mismo se configura como PPE o como PI.

a) Primeras valoraciones

Según el IPSASB [2001b, pár. 22], al adquirirse un elemento catalogado como PPE a un tercero habrá de ser valorado por el coste de adquisición, incluyéndose los gastos inherentes, aplicándose similar procedimiento de cálculo de construirse el bien por la propia entidad, posición idéntica a la mantenida en otros pronunciamientos similares [AASB; 2004b, pár. 15], [FRSB; 2004a, pár. 15], [ASBS; 2004b, pár. 21], [AARF; 1999, pár. 6.1, 1.2. 3-5], [AARF; 1996, par. 36], el Accounting Standards Board (ASB) inglés [1999, pár. 6-7] o el Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) [1996, pár. 26].

Entre las situaciones particulares de incorporación se encuentra la entrada de elementos como consecuencia de transacciones sin contrapartida, casos para los que el IPSASB aplica el criterio del valor razonable a la fecha de incorporación [IPSASB;

2001b, pár. 23], [IPSASB; 2006a, pár. 42];²⁰ el caso de elementos a coste nulo, por donación, expropiación o proceso similar, es considerado también en otros pronunciamientos, optándose por el mismo criterio,²¹ mientras que el ASB [1999, pár. 17] opta por el valor corriente.²²

En el caso de un elemento PI, el criterio valorativo para la primera valoración será similar al establecido para los PPE, coste de adquisición, con gastos de transacción incluidos,²³ o valor razonable a fecha de adquisición de incorporarse el bien por la vía de una transacción sin contrapartida [IPSASB; 2001a, pár. 22-23], [IPSASB; 2006a, pár. 42],²⁴ [AASB; 2004a, pár. 20 y Aus 20.1], [FRSB; 2004b, pár. 20 y Nz 20.1], [ASBS; 2004a, pár. 22-23].

b) Segundas y posteriores valoraciones

Con posterioridad al reconocimiento del elemento, las sucesivas valoraciones se harán para los bienes PPE, manteniendo el criterio valorativo del coste de adquisición o contabilizando el mismo a su valor revalua-

20 La IPSAS fija este criterio de valoración para cualquier tipo de elemento incorporado por la vía de una transacción sin contrapartida, en coherencia con las condiciones establecidas de reconocimiento de activos.

21 Ver al respecto: FASAB [1996, pár. 30], AASB [2004b, pár. Aus 15.1], FRSB [2004a, pár. Nz 15.1], ASBS [2004b, pár. 22], AARF [1996, pár. 37].

22 Entendido como el menor valor entre el coste de reemplazo y la cuantía recuperable, siendo esta última cuantía el mayor valor entre el valor realizable neto y el valor en uso.

23 El IPSASB considera explícitamente que los gastos posteriores a la adquisición, en tanto incrementen el potencial de servicio o sea probable algún beneficio económico futuro, formen parte del valor del elemento [IPSASB; 2001a, pár. 30-31]. Un criterio similar manifiesta el AARF [1997, pár. 5.7].

24 Ver nota 20.

do, el cual viene dado por su valor razonable en el momento de la revaluación, sustrayendo en ambos casos la depreciación acumulada practicada y el importe de cualquier pérdida por deterioro de valor que haya sufrido el elemento a lo largo de su vida útil. De optarse por el criterio de la revaluación, se efectuará con suficiente regularidad que permita la efectividad del método, esto es, que el valor expresado en libros del bien no difiera sensiblemente del que se obtendría utilizando el valor razonable en la fecha a la que se refieran los estados financieros. Así mismo, si se revalúa un elemento, deberá hacerse lo mismo con todos los elementos de la misma clase de activos, debiendo aplicarse la opción elegida a todos los activos fijos tangibles.

Si bien esta doble opción es mantenida de un modo generalizado por los pronunciamientos de referencia que se vienen utilizando en este trabajo, el IPSASB [2001b, párr. 38-39] confiere al criterio valorativo del coste el carácter de tratamiento de referencia, siendo el criterio revaloratorio un tratamiento alternativo permitido, mientras que los otros pronunciamientos ponen ambas posibilidades a un mismo nivel de preferencia [ASBS; 2004b, párr. 37-39], [FRSB; 2004a, párr. 29-31], [AASB; 2004b, párr. 29-31]...

El criterio de valoración para los activos PI difiere del anterior, no existiendo homogeneidad. El IPSASB [2001a], AASB [2004a] y ASBS [2004a] permiten que la entidad elija entre el modelo de coste y el del valor razonable,²⁵ para

todos los elementos considerados como PI, en el primer caso [IPSASB; 2004a, párr. 16], y con excepciones puntuales en los otros dos [AASB; 2004a, párr. 30], [ASBS; 2004a, párr. 35];²⁶ a pesar de ello, los tres se inclinan por el valor razonable, al opinar que este método ofrece una mejor información, y además consideran no apropiado pasar del método de valor razonable al de coste, si aquél fue el utilizado en valoraciones previas y establecen la exigencia de que las entidades valoren todas sus PI por el método del valor razonable, ya sea con objetivos de medición, de haber elegido este método de valoración, o para la difusión informativa, de haberse inclinado por el método de coste [IPSASB; 2001a, párr. 33 y 34], [AASB; 2004a, párr. 31 y 32]. En cambio, el FRSB [2004b, párr. 33 y 53] prescribe el uso del criterio del valor razonable para todas las segundas y sucesivas valoraciones, admitiendo únicamente la utilización del criterio del coste con carácter excepcional cuando el primero sea de imposible aplicación.

de coste [IPSAB; 2001a, párr. 55].

26 Además de admitir la imposibilidad de utilizar el valor razonable [AASB; 2004a, par. 53], empleándose entonces el método de coste, este pronunciamiento también admite otras excepciones puntuales [AASB; 2004a, párr. 32a y 34]. Así mismo y en lo relativo al método de coste [AASB; 2004a, párr. 56], también se permite a la entidad acogerse, en estas segundas y sucesivas valoraciones, no sólo al método de coste según los requisitos establecidos en la AASB 116 [AASB; 2004a], sino que también admite la posibilidad de acogerse a la categoría de "activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas", si se dan las condiciones para ello, en cuyo caso les sería de aplicación para su medida lo establecido por la AASB 5 "Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations". El ASBS [2004a, párr. 35], que establece también esta elección, en unas excepciones puntuales [ASBS; 2004a, párr. 38 y 42], admite la imposibilidad de utilizar el valor razonable [ASBS; 2004a, párr. 61], recurriendo entonces al modelo de coste.

25 Se admite la posible existencia de imposibilidad de aplicar el valor razonable, en cuyo caso se utilizaría el método

La postura mantenida por el ASB [1981] es que las PI deben incluirse en el balance a su precio de mercado adecuadamente formado (open market value).

1.3.2. Posicionamientos continentales europeos

En las normativas de los tres países considerados se establece como criterio básico para la primera y posteriores valoraciones el precio de adquisición o coste de producción²⁷ para todos los elementos, con independencia de su consideración, de ser el caso, como necesarios para la actividad o ajenos a la misma, quedando las revalorizaciones excluidas, salvo en casos puntuales legalmente regulados, y dándose en principio sólo discrepancias puntuales en casos particulares de alta.

Ejemplo de estos casos particulares los constituyen las adquisiciones de bienes a título gratuito.

Los bienes obtenidos por este título en Portugal se dan de alta por el valor resultante de su valoración, por su valor legal si existe o, de no existir, por el valor pericial, explicitándose los criterios de valoración aplicados en el anexo; de no ser posible adjudicar un valor, asumirá un valor nulo hasta el momento en que sea objeto de una gran reparación, momento en que adoptará el valor de ésta. De ser el inmovilizado transferido de otra entidad pública sometida al POCAL o al POCP, se le atribuirá el valor por el que figu-

ra en la contabilidad de la entidad transmisora, salvo que figure otro valor en la disposición legal por la que se autoriza la transferencia, o bien el valor acordado entre las partes y debidamente autorizado por el órgano competente; subsidiariamente, a este caso se aplicarían los criterios generales anteriormente enunciados.

Como criterio general, en Francia se utiliza el valor venal para los bienes recibidos a título gratuito, empleándose el valor contable neto en casos particulares de bienes recibidos tales como las dotaciones de otras administraciones jerárquicas superiores.

En España también se emplea, como criterio general, el valor venal tanto para el caso de los bienes recibidos a título gratuito como aquellos otros que son fruto de una cesión. Ahora bien, de tratarse de bienes adscritos²⁸ su valoración inicial se realiza por el valor en libros de la entidad que entrega el bien. Además, las permutas o los incrementos de valor de los bienes fruto de mejoras que incrementen su vida útil o capacidad toman como límite el valor de mercado y las adquisiciones de bienes por compensación de créditos de la entidad frente a terceros se registran, en su caso, por el importe de este crédito como tope valorativo en estricta aplicación del principio de prudencia.

1.4. Reconocimiento de la depreciación

1.4.1. Pronunciamientos extracontinentales

La doctrina internacional parte de distinguir no sólo la diferenciación del elemento como PPE

27 Referencias en las normas contables territoriales de carácter local: -Tomo II, Título 3, Capítulo 3, punto 1.2. de la M14 (2006). Francia. -Punto 4.1.1. del POCAL. Portugal. -Quinta parte. Punto 2.1. Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, aprobado mediante la IMNCL. España.

28 Cedidos por una entidad a otra subordinada jerárquicamente.

o PI, sino que también separa la depreciación sistemática que sufren los activos inmovilizados no financieros, de las pérdidas de valor derivadas de deterioros sufridos.

Los elementos tipificados PPE y de vida útil limitada serán objeto de un proceso sistemático de reconocimiento de la disminución que, por diversos motivos sufra el beneficio que cabe esperar en el futuro de dichos elementos, proceso sometido a periódica revisión anual por si las condiciones aconsejan su modificación, y en cuyo cálculo habrá de tenerse en cuenta tanto el valor residual, significativo o no en muchos casos y que puede verse alterado por diversas causas tal como un adecuado proceso de mantenimiento, como la vida útil del elemento, la cual también puede verse afectada por dicha actividad de mantenimiento. Se trata de un proceso que habrá de considerarse que afecta a todos los inmovilizados tangibles y de vida útil limitada [IPSASB; 2001b, párr. 54-65], [AASB; 2004b, párr. 43-62], [FRSB; 2004a, párr. 43-62], [ASBS; 2004b, párr. 53-72] y [FASAB; 1996, párr. 36-39].

La necesidad de reconocer los deterioros de valor que, por motivos puntuales, puedan también sufrir este tipo de elementos, se contempla en diversos pronunciamientos [IPSASB; 2001b, párr. 66], [AASB; 2004b, párr. 63], [FRSB; 2004a, párr. 63], [ASBS; 2004b, párr. 73] y [ASB, 1998, Summary]. Ahora bien, aunque sobre este planteamiento general existe un acuerdo básico, se ha de tener muy presente que las propias normas admiten la aplicación, en las segundas y posteriores valoraciones, de un valor revaluado, estableciendo, como ya se señaló, una aplicación con la suficiente regularidad para que no haya una diferencia significativa con el valor razonable a la

fecha. En estas circunstancias, el IPSASB [2004, párr. 2.e y 10] considera no procedente el cálculo de un deterioro de valor [IPSASB; 2006b, párr. 2.e y 10]. Una opinión similar ofrece el ASBS, en sus recientes borradores ED 29 [ASBS, 2006a] y ED 28 [ASBS, 2006b].²⁹

Sobre este mismo aspecto hay otras opiniones, como la del AASB [2004c], según la cual no todos los elementos que siguen la opción de la AASB 116 [AASB; 2004b] de ser revaluados utilizando el valor razonable, estarían excluidos del cálculo del deterioro por pérdida de valor, sino que al contemplar la norma AASB 136 diversas maneras de realizar tal proceso de revaluación, dependiendo del criterio utilizado, procedería o no calcular el deterioro [AASB; 2004c, párr. 5].³⁰

En cuanto a los elementos PI, en tanto que se obliga [FRSB; 2004b, párr. 33] o se propicia [IPSASB; 2001a, párr. 32-34], [AASB; 2004a, párr. 30-32] y [ASBS; 2004a, párr. 36-37] la utilización del método del valor razonable para los sucesivos procesos de valoración, el cálculo de la depreciación sistemática sólo se haría necesario para aquellas entidades que, siéndoles permitido, opten por el método del coste, o utilicen este método por ser de imposible aplicación el del valor razonable³¹ [IPSASB; 2004, párr.

29 Se trata de un ED que se remite al ED 30 del IPSASB [2006b], con la doble finalidad tanto para recabar ideas con el objetivo de realizar comentarios al ED del IPSASB como para elaborar un propio ED cuando el IPSASB emita el pronunciamiento correspondiente.

30 Idéntica filosofía sigue el FRSB [2006, párr. 5].

31 Estableciendo una casuística al respecto y bajo qué norma debe realizarse el proceso contable de depreciación de los distintos elementos, según su naturaleza: inventarios, contratos de construcción, financieros, no financieros... y según su carácter de activos generadores o no de efectivo.

2.d y 9]. Una postura similar mantiene el AASB [2004a, pár. 56] y el ASBS [2004a, pár. 61], mientras que el FRSB, al establecer el valor razonable como el único método valorativo para las valoraciones posteriores, sólo contemplaría la necesidad del cálculo de la depreciación sistemática en el supuesto de aplicación del método de coste por imposibilidad de utilización del valor razonable [FRSB; 2004b, pár. 53]. Por similares razones, el ASB [1981, pár. 10] también sostiene que las PI no deberían estar sujetas a una depreciación sistemática.³²

En cuanto a las pérdidas por deterioro, es de aplicación el mismo razonamiento, por lo que las mismas sólo se calcularán de ser el método de coste el criterio valorativo, excluyéndose su consideración de emplearse el valor razonable³³ [IPSASB; 2004, pár. 2.d y 9], [IPSASB; 2006b, pár. 2.d y 9], [ASBS; 2006a, pár. 2.d y 8], [AASB; 2004c, pár. 2.f y 5], [FRSB; 2006, pár. 2.f y 5].

1.4.2. Posicionamientos continentales europeos

La falta de coincidencia de criterios respecto a las depreciaciones en los países del sur de Europa se debe a las discrepancias de tratamiento cualitativo ya expuestas, aunque la postura genérica es coincidente en tanto que han de recogerse las depreciaciones sistemáticas mediante amortizaciones³⁴ y puntuales por la vía

de las provisiones en la normativa española,³⁵ definidas como amortizaciones extraordinarias en la normativa portuguesa (POCAL, 4.1.10). En España no se amortizan las “inversiones destinadas al uso general”, puesto que su reflejo contable sólo tiene lugar en el balance de las administraciones públicas en tanto no estén cumpliendo su cometido. El ya mencionado criterio seguido en la norma portuguesa de mantener todos los inmovilizados tangibles como tales en el activo, hace que todos ellos, en tanto su vida esté limitada, habrán de someterse a tal proceso de depreciación sistemática. En Francia, por último, si bien se manifiesta la necesidad de las amortizaciones para una adecuada información patrimonial, la normativa establece de modo pormenorizado los elementos de obligatoria amortización, debido a la consideración de la dotación como un gasto obligatorio de la entidad, si bien se permite a la asamblea rectora de la misma la posibilidad de extender la amortización presupuestaria a otros bienes, así como practicar este proceso a algunas entidades no obligadas.

Conclusiones

Las modernas corrientes contables que sostienen que, para una adecuada rendición de

32 Se fija una situación de excepcionalidad.

33 El ASB [1998, pár. 5] excluye del proceso de deterioro a las propiedades de inversión al establecer su ámbito de aplicación; además ha de tenerse en cuenta lo dicho al respecto de su valoración al precio de mercado [ASB; 1981, pár. 11].

34 La normativa contable local francesa, por medio del Code Général des Collectivités Territoriales, CGCT, en su art. L.2321-2 27, tipifica que están obligadas a practicar el proceso amortizativo las “communes” (entidades locales)

con una población igual o superior a 3.500 habitantes, y cuando los bienes hayan sido adquiridos con posterioridad al 1 de enero de 1996.

35 Expresamente recogido en la normativa local española y, con carácter subsidiario al Plan General de Contabilidad Pública, PGCP, en el documento No. 6 “Inmovilizado no financiero” de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad Pública, constituida en el seno de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) en abril de 1991.

cuentas por parte de las entidades públicas que cumplan los parámetros deseados de utilidad, así como que permitan el desarrollo de unos mecanismos adecuados para la evaluación en términos de economía y eficiencia de los servicios prestados, es indispensable la modificación de las tradicionales estructuras contables con base en el criterio de caja hacia otras que se fundamenten en el criterio de devengo, lo que posibilita elaborar una información que responda al fondo económico de la actividad más allá de su soporte estrictamente jurídico. Ello se configura como un parámetro irrenunciable y arrastra consigo la necesaria incorporación de una parte tan significativa de sus patrimonios, como los activos fijos tangibles, a sus estados financieros, hecho que se constituye, en principio, como un paso indispensable para el logro de unas estructuras informativas coherentes.

Ahora bien, la problemática referida a estos activos fijos tangibles es múltiple, dada la variedad que puede formar parte de este grupo, sea por factores de naturaleza jurídica y/o funcional, en un sector en el que la filosofía de gestión difiere considerablemente del de las entidades orientadas al mercado.

Mediante el estudio realizado, se ha constatado que la presencia de estos elementos en los estados financieros de naturaleza patrimonial se contempla de forma casi unánime por la mayor parte de los pronunciamientos y legislaciones, siempre que se cumplan ciertos requisitos de activación, aspecto que contrasta con las posiciones doctrinales discrepantes al considerar que una parte significativa de los bienes tangibles fijos en poder de las entidades, como es el caso de las infraestructuras y de los bienes

del patrimonio histórico, artístico y cultural, no aportan renta neta positiva alguna, no cumpliendo los requisitos básicos conceptuales de los elementos de activo.

En este sentido, cabe resaltar por su carácter excepcional la posición española con respecto a unos bienes de naturaleza muy especial y que agrupa bajo la descripción de “destinados al uso general”, que únicamente aparecen reflejados y con carácter temporal como activos de las entidades en tanto que no comiencen a cumplir el cometido para el que están destinados, enfoque que lleva consigo consecuencias de diversa índole tanto sobre la imagen patrimonial de la entidad como sobre la incidencia económica de estos bienes en la prestación de servicios.

Con respecto al tratamiento contable de estos elementos, éste viene marcado en los pronunciamientos profesionales anglosajones por el papel que cumplen en relación con la entidad bajo cuya jurisdicción se encuentran, ya sea prestando servicios directamente vinculados a la actividad de aquella bajo la categoría “Property, Plant and Equipment”, o como “Investment Property” cuando están desvinculados de la misma y dirigidos a la obtención de una renta o plusvalía, aspecto que no supone una distinción en las legislaciones contables de la Europa continental, con excepción de Portugal.

Los criterios valorativos adoptados por los pronunciamientos internacionales se centran en la aplicación del coste de adquisición para el alta, con el valor razonable como sustituto en caso de inexistencia de aquél, mientras que con posterioridad las posturas oscilan entre la elección entre el método del coste y el de revalua-

ción, así como la obligatoriedad de emplear el criterio del valor razonable, según sea la utilización del elemento en relación con la actividad de la entidad, o el pronunciamiento al que nos acojamos, alternativas que también condicionan la práctica sistemática del proceso de depreciación y/o el reconocimiento de deterioros por causas puntuales. La otra cara de la moneda queda representada por la jurisdicción contable continental europea que no admite valores por encima del coste inicial, salvo casos puntuales, no aplicándose el criterio del valor razonable, y todo ello al margen de las discrepancias depreciativas que puedan tener lugar en estos países, fruto de la postura española de no mantener de manera estable entre los activos los elementos en disposición o uso general.

En cualquier caso y para finalizar, no se debe dejar de señalar que, si bien del análisis genérico realizado sobre los inmovilizados tangibles en general, centrado en normativa positiva, de carácter legal o profesional, podría derivarse que las diferencias de criterios aun siendo importantes no parecen insalvables, una mayor profundización en el tema, con la toma en consideración de importantes segmentos de activos fijos que se presentan como especiales en el sector público, como pueden ser las Infraestructuras o de los Bienes del Patrimonio Histórico Artístico y Cultural, así como la extensión del estudio a las posiciones doctrinales en presencia, nos ofrecerían una visión todavía más completa, compleja y heterogénea de la situación presente en el ámbito de los activos fijos públicos.

En este contexto, cabría preguntarse si la utilización de un Bien del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural en la prestación de un

servicio de naturaleza exclusivamente cultural debe influir en su valoración, como se defiende doctrinalmente por un determinado grupo de estudiosos, la cual sería distinta de la que tomaría el mismo bien si se dedicase a una actividad específica de la entidad, como podría ser sanitaria o administrativa.

También se podría plantear si los métodos de valoración propuestos proporcionan una información útil en el caso de aplicarse a bienes tan específicos como las infraestructuras o, por el contrario, el método del coste de reposición o la información relativa a los gastos de mantenimiento del bien en un nivel de prestación satisfactorio del servicio, resultarían más adecuados.

En definitiva, resulta evidente que nos enfrentamos a un tema complejo y abierto a la discusión y a los aportes con el fin de lograr un sistema de información contable que ofrezca una utilidad real al servicio de la colectividad.

Referencias

- Accounting Standards Board (ASB) (1981). *Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) 19: Accounting for Investment Properties*. U.K.
- ___ (1998). *Financial Reporting Standard (FRS) No. 11: Impairment of Fixed Assets and Goodwill*.
- ___ (1999). *FRS No. 15: Tangible Fixed Assets*.
- ___ Accounting Standards Board Sud-Africa (ASBS) (2004a). *Generally Recognised Accounting Practice (GRAP) No. 16: Investment Property*. Sudáfrica.
- ___ (2004b). *GRAP No. 17: Property, Plant and Equipment*.

- ___ (2006a). *Exposure Draft (ED) 29: Impairment of Non-Cash-Generating Assets*.
- ___ (2006b). *Exposure Draft (ED) 28: Impairment of Cash-Generating Assets*.
- ___ (2006c) *Exposure Draft (ED) 26: Revenue for Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.
- Australian Accounting Research Foundation (AARF) (1996). *Australian Accounting Standard (AAS) No. 27, Financial Reporting by Locals Governments*. Public Sector Accounting Standards Board.
- ___ (1997). *AAS No. 4: Depreciation*. Public Sector Accounting Standards Board.
- ___ (1999). *AAS No. 21: Acquisitions of Assets*. Public Sector Accounting Standards Board.
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2004a). *Australian Accounting Standards Board (AASB) No. 140: Investment Property*. Australia.
- ___ (2004b). *AASB No. 116: Property, Plant and Equipment*.
- ___ (2004c). *AASB No. 136: Impairment Assets*.
- ___ (2006). *Exposure Draft (ED) 147: Revenue for Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.
- Brusca-Alijarde, María Isabel (1998). Los activos no financieros en las entidades locales. En *Técnica Contable*. Abril. pp. 295-310.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1996). *Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No. 6: Accounting for Property, Plant and Equipment*. Estados Unidos.
- Financial Reporting Standards Board (FRSB) (2004a). *New Zealand International Accounting Standard (NZ IAS) No. 16: Property, Plant and Equipment*. Nueva Zelanda.
- ___ (2004b). *NZ IAS No. 40: Investment Property*.
- ___ (2006). *NZ IAS No. 36: Impairment of Assets*.
- Harris, Jean; Murti, Vedula N. (1998). *Response to Fixed Assets Reporting: A Research Note*. En *Public Budgeting and Finance*. Spring. pp. 119-123.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2000). *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) No. 1: Presentation of Financial Statements*.
- ___ (2001a). *IPSAS No. 16, Investment Property*.
- ___ (2001b). *IPSAS No. 17, Property, Plant and Equipment*.
- ___ (2004). *IPSAS No. 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets*.
- ___ (2006a). *IPSAS No. 23, Revenue for Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.
- ___ (2006b). *Exposure Draft (ED) 30, Impairment of Cash-Generating Assets*.
- Littrell, Earl; Thompson, Fred (1998). *Fixed Assets Reporting: A Research Note*. En *Public Budgeting and Finance*. Spring. pp. 114-118.
- Lucuix-García, Inmaculada (1999). Principios contables públicos para infraestructuras: una alternativa a la aproximación del PGCP (Plan General de Contabilidad Pública). En *Revista de Contabilidad*. Vol. 2. No. 4. Julio-diciembre. pp. 109-136.
- Mautz, Robert K. (1981). *Financial Reporting: Should Government Emulate Business?* En *Journal of Accountancy*. Vol. 152. No. 2. pp. 53-60.
- ___ (1988). *Monuments, Mistakes and Opportunities*. En *Accounting Horizons*. June, pp. 123-128.

- Moore, David J. (1991). Accounting and Reporting Physical Assets by Governments: The CICA Research Study. En *Government Finance Review*. August, pp. 35-36.
- Pallot, June (1990). The nature of Public Sector Assets. A response to Mautz. En *Accounting Horizons*. June. Vol. 4 No. 4. pp. 79-85.
- ____ (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. En *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 5. No. 1. pp. 38-59.
- ____ (1997). Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context. En *Financial Accountability and Management*, 13 (3). pp. 225-241.
- Van Daniker, Relmond P.; Harris, Jean (1999). Reporting about Infrastructure: a Preparer Perspective. En *Public Budgeting and Finance*. Summer. pp. 111-117.
- Walker, Robert G.; Clarke, Frank L.; Dean, Graeme W. (2000). Options of infrastructure reporting. En *Abacus*. Vol. 36. No. 2. pp. 123-158.
- Walker, Robert G.; Dean, Graeme W.; Edwards, Peter J. (2004): Infrastructure Reporting: Attitudes of Preparers and Potential Users. En *Financial Accountability and Management*, 20 (4). pp. 351-375.