

**PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS
PARA LAS INFRAESTRUCTURAS:
UNA ALTERNATIVA A LA APROXIMACIÓN DEL PGCP**
*(Public Accounting for Infrastructure Assets: an Alternative
to the PGCP-Approach)*

Inmaculada Lucuix García
Profesora Titular de Escuela de la Universidad de Sevilla

RESUMEN

La problemática general que plantea la contabilización del activo fijo en contabilidad pública presenta, en relación con las infraestructuras de uso general, una serie de aspectos particulares que han derivado en propuestas muy diversas en torno a la contabilización y suministro de información sobre las mismas. Partiendo del tratamiento previsto para estas inversiones en el sistema contable público español, este trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis de las diferentes propuestas que nos proporcione un marco adecuado con el que éste pueda ser comparado. De acuerdo con el objetivo planteado, las alternativas seleccionadas han sido clasificadas en dos grupos, según en ellas se defienda, o no, la presentación en balance de estas inversiones. Frente a la información que se desprende de la solución adoptada por nuestro PGCP, las alternativas estudiadas constituyen un intento de respuesta a la necesidad de suministrar información no sólo sobre la existencia, sino también sobre la condición mantenida por estas inversiones, si bien, el adecuado cumplimiento de los objetivos asignados al sistema de contabilidad financiera y la orientación que se ha seguido en su elaboración, aconsejan defender el balance como el documento de síntesis más adecuado para suministrar esta información.

Palabras clave: contabilidad pública, infraestructuras.

ABSTRACT

The problems that fixed assets accounting create in governmental accounting, in relation with the commonly used infrastructure, present particular aspects that have led to various proposals regards accounting and disclosure.

The aim of this paper is to offer an analysis of several suggested approaches in order to provide a suitable framework with which the Spanish solution maybe compared. In accordance with the planned objective, these alternatives have been classified in two groups, depending on whether or not they propose the recognition of the infrastructure on the balance sheet.

All the analysed alternatives provide a more comprehensive information about the existence and current situation of the infrastructure than the adopted solution in our Chart of Accounts for governmental entities, though the orientation and objectives of our public financial accounting system advise us to defend the balance sheet as the most appropriate financial statement to provide such information.

Key words: governmental accounting, infrastructure assets.

1. INTRODUCCIÓN

La determinación de los principios que deben regir la contabilización del activo no financiero, y en particular del activo fijo, está siendo uno de los aspectos esenciales del proceso de reforma de los sistemas contables públicos que se viene produciendo a nivel internacional en los últimos años.

Ciertamente, este proceso de reforma está suponiendo una creciente aplicación en Contabilidad Pública, fundamentalmente en su vertiente económico-patrimonial, del criterio de devengo como sistema de reconocimiento de las transacciones. Desde la perspectiva que nos ocupa, ello puede ser interpretado como un intento de superar las deficiencias de otros criterios alternativos, más o menos próximos a la contabilidad de caja o de devengo (IFAC/PSC, 1991, pfo. 082-098), los cuales, al centrarse exclusivamente en el flujo de recursos financieros *"no reconocen los activos fijos ni contemplan la asignación de su coste a los períodos en los que son utilizados"* (IFAC/PSC, 1991, pfo. 103), con lo cual, a efectos de la información financiera, son tratados como si fueran consumidos en el momento de su adquisición.

Sin embargo, situados dentro de esta tendencia, en la que se inscribe el modelo de Contabilidad Pública español imperante desde la aprobación del primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) en su versión provisional de 1981, hemos de reconocer que los aspectos relacionados con la valoración y amortización del activo fijo han resultado ser cuestiones especialmente controvertidas y no sólo en el orden práctico, sino también, y de forma muy importante, en el plano conceptual.

El trabajo que presentamos se centra en la problemática concreta que se plantea en torno a las infraestructuras de uso y aprovechamiento general. En ellas no se agota toda la problemática contable del activo fijo en estas entidades, pero sí es cierto que presentan una serie de aspectos, tales como: la gran cantidad de recursos necesarios para su construcción y mantenimiento, su vida útil, prácticamente indefinida, su calificación jurídica como bienes de dominio público y su utilización directa por parte de los ciudadanos, su gran importancia para el potencial económico de nuestro entorno, etc., en los que la problemática general se ve acentuada, lo que provoca que, frecuentemente, estas inversiones sean señaladas como una categoría especial dentro del conjunto del inmovilizado no financiero de las entidades gubernamentales (IFAC/PSC, 1994, pfo. 041-045).

De hecho, gran parte del debate suscitado en Contabilidad Pública por el activo fijo se ha centrado en estas inversiones, dando lugar, como resultado, a propuestas muy diversas en torno a la contabilización y suministro de información sobre las mismas, tanto a nivel doctrinal, como en las normativas aplicables en la actualidad en determinados países.

Junto a la complejidad del tema que ello revela, la literatura contable que ha surgido en nuestro país¹, describiendo y situando en un contexto internacional los principios establecidos en la normativa contable pública española para el inmovilizado no financiero, en general, o para los bienes destinados al uso general, en particular, nos pone de manifiesto lo peculiar de la solución adoptada para estas inversiones en el actual PGCP, habiendo sido calificada de "*postura intermedia*" (Carrasco, 1994, p. 71).

El objetivo de nuestro trabajo es presentar un marco adecuado con el que esta solución pueda ser comparada. Para ello, tras un primer apartado destinado a situarla en el sistema de contabilidad financiera contemplado en nuestro PGCP, presentamos diferentes propuestas, concretadas o no actualmente en normas específicas, las cuales han sido diferenciadas según en ellas se defienda o no la presentación en balance de estas inversiones.

2. VISIÓN GENERAL DE LAS INFRAESTRUCTURAS EN LA NORMATIVA CONTABLE PÚBLICA ESPAÑOLA

La visión general de los principios que rigen la contabilización de las infraestructuras en el modelo normativo de la Contabilidad Pública española hemos de obtenerla del tratamiento previsto para las mismas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) en el PGCP de 1994, aprobado como documento de referencia de las adaptaciones y desarrollos contables posteriores. De acuerdo con el mismo, las inversiones en infraestructuras, entendidas como las obras públicas de uso y aprovechamiento general cuya titularidad corresponde a una determinada administración pública, se capitalizan como activo inmovilizado durante el período de construcción, sin embargo, una vez que entran en funcionamiento y, en consecuencia, son afectadas al uso general, son dadas de baja del balance, lo cual se recoge como una disminución del Patrimonio de la entidad, mediante la cuenta deudora (109) *Patrimonio entregado al uso general*.

Así pues, su aparición en balance se reduce a su consideración como bienes en curso, exclusivamente cuando se encuentran en período de construcción y la entidad está afrontando el coste presupuestario de la obra, por los proyectos realizados directamente o a través de un contrato con terceros.

El planteamiento seguido por el PGCP se refiere pues claramente, a aquellos casos en los que la financiación de la construcción de las infraestructuras se realiza con cargo a los presupuestos de la entidad. Sin embargo, debemos tener en cuenta que nuestro país no

¹ Puede verse: Pelejero (1996); Brusca (1998); Balaguer y Fuertes (1998).

ha permanecido ajeno a la tendencia, fuertemente manifestada en otros países de nuestro entorno (Broadbent y Laughlin, 1999), de buscar vías alternativas para la financiación de nuevas infraestructuras, que permitan, por una parte, responder a la irrenunciable voluntad de modernizarlas y mantenerlas, y por otra parte, cumplir con las limitaciones que los criterios de convergencia imponen en el déficit público y en el nivel de endeudamiento.

Circunscribiéndonos al ámbito estatal, entre estas alternativas², concretadas en definitiva en el abandono de la vía presupuestaria y en la búsqueda de la financiación privada, ha cobrado gran fuerza en los últimos años la modalidad conocida como "abono total del precio" o "modelo alemán", la cual aparece expresamente recogida por primera vez en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (art.147), siendo regulado su régimen jurídico, presupuestario y financiero en el Real Decreto 704/1997, de 16 de mayo. Bajo esta modalidad, la Administración contrata al adjudicatario de la obra la construcción y financiación del proyecto, reembolsando los costes e intereses una vez finalizada y recibida la obra, quedando excluidos, por lo tanto, los pagos parciales a cuenta.

Una vez finalizada la obra pública la Administración podrá optar por pagar el precio de una sola vez o bien en un máximo de diez anualidades³, cabiendo la posibilidad de que puedan transformarse en un momento dado en peajes a pagar por los usuarios de la infraestructura.

El esfuerzo presupuestario de la Administración queda relegado al momento en que, terminada la obra, se hace cargo de ella por lo que durante el período de construcción no se ve afectado el gasto presupuestario ni el volumen de la deuda. Si bien ello ha ayudado a mantener el ritmo de inversión pública cumpliendo a la vez con las restricciones impuestas por Maastricht, no debemos olvidar que estos créditos presupuestarios se encuentran comprometidos desde el mismo momento en que se inician las obras, con lo cual, como señalan Montesinos y Benito (1999), lo único que se consigue es el diferimiento de un gasto y un endeudamiento que deberá pagarse antes o después por parte de la Administración⁴.

El análisis contable de esta operación tiene, sin duda, un aspecto esencial en el adecuado tratamiento del endeudamiento derivado de la misma y que queda enmascarado hasta el momento final en que, recibida la obra, la Administración contrae una obligación de pago frente a terceros. En este sentido, siguiendo a los mencionados

² Un estudio más completo de estas alternativas puede verse en Montesinos y Benito (1999).

³ El fraccionamiento del pago se permite tras la nueva redacción dada al artículo 61 del TRLGP por la Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de medidas de disciplina presupuestaria.

⁴ El convencimiento de esta circunstancia ha tenido una consecuencia inmediata en la suspensión de esta modalidad de contratos para el ejercicio de 1999 (Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, disposición adicional 21ª).

autores (Montesinos y Benito, 1999), creemos que al menos deberá darse cuenta de estos compromisos futuros en el “Estado de compromisos de gastos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores” de la Memoria. Por nuestra parte, sin embargo, nos interesa destacar el hecho de que a medida que se construye la obra, la imposibilidad de registrar los compromisos futuros de pago impide el que la inversión, cuya propiedad es de la empresa contratista, sea reconocida formalmente en el balance de situación de la Administración. El estado contable adecuado para suministrar información sobre la aplicación de estos compromisos es de nuevo la Memoria, bien a través del Estado de compromisos señalado o mediante el “Estado de ejecución de proyectos de inversión”, poniendo de manifiesto las peculiaridades de la financiación del proyecto.

Tal información se recogerá cuando se inicien las obras, manteniéndose hasta la finalización de la misma. A partir de este momento, se procederá al reconocimiento contable de la deuda –así como de los intereses incorporados a la misma, en caso de fraccionamiento del pago y de que sean conocidos– y de la inversión en infraestructuras que, una vez afectada al uso general será dada de baja del inmovilizado, según establece nuestro PGCP.

La adopción de esta solución constituye una excepción dentro del marco general de un sistema de contabilidad financiera pública, definido esencialmente por los Documentos nº 2, 3 y 7 de la IGAE (IGAE, 1994b), en el que, en términos de los objetivos que se persiguen con la elaboración y presentación de la información requerida, y el método de reconocimiento de las transacciones diseñado para su consecución, se contempla la capitalización como activo del inmovilizado y la contabilización de su amortización.

Efectivamente, atendiendo a los objetivos de mostrar una visión totalizadora de la situación patrimonial de la entidad y los aspectos económicos, y no exclusivamente presupuestarios de la gestión⁵, nuestro sistema de contabilidad financiera pública, con una clara orientación al modelo contable empresarial, plantea la elaboración de un Balance de Situación y una Cuenta del Resultado económico-patrimonial⁶, como estados financieros que, articulados entre sí, representen los aspectos patrimoniales y económicos de las transacciones y acontecimientos que afectan a la entidad.

De forma coherente con estos planteamientos, la adopción del principio de Devengo y las nociones gasto e ingreso que se manejan, en términos de decrementos e incrementos del patrimonio neto de la entidad (IGAE, 1994b, p. 78-48), definen los parámetros –base de reconocimiento de devengo y enfoque de medida centrado en los recursos económicos (Vela, 1996, p. 44-58; Montesinos, 1995)–, que configuran un método de reconocimiento de devengo, de acuerdo con el cual:

⁵ Documento nº 1 (IGAE, 1994b, p. 30-31).

⁶ Documento nº 7 (IGAE, 1994b, p. 187-195).

- El concepto de gasto contempla el consumo de recursos que en términos económicos, y como consecuencia del conjunto de operaciones presupuestarias y no presupuestarias, se han producido en la entidad, abarcando por lo tanto partidas, como la amortización y depreciación del inmovilizado, que si bien no implican consumo de recursos financieros, sí representan un consumo y pérdida de valor de los recursos con que cuenta la entidad para llevar a cabo su actividad (IFAC/PSC, 1993, pfo. 122).
- El activo reconocido en balance como elemento constitutivo de la situación patrimonial de la entidad responde a las nociones de “potencial de servicio/beneficio económico futuro” y de “control por parte de la entidad en la fecha de elaboración de la información” (IFAC/PSC, 1993, p. 15), para que, de forma consistente al enfoque de medida utilizado, represente el conjunto de recursos con que cuenta la entidad para el ejercicio de su actividad.

Dentro de este marco general, y de acuerdo con los principios desarrollados por la IGAE en su Documento nº 6, el tratamiento contable de los bienes que integran el inmovilizado no financiero de las Administraciones Públicas, parte de una clasificación del mismo que pretende resaltar sus condiciones de uso y destino (IGAE, 1994b, p. 137).

Desde esta perspectiva, la noción de inmovilizado se reserva para aquellos bienes en los que a su carácter de permanencia en el tiempo, se une su utilización directa, por parte de la entidad, en la producción de bienes y servicios públicos. Ello supone en definitiva aplicar una noción amplia de inmovilizado, centrada en la capacidad del elemento para contribuir a los objetivos que constituyen la actividad de la entidad, sea o no de su titularidad, independientemente de su calificación jurídica como bien patrimonial o demanial afectado a los servicios públicos, y del carácter realizable o no realizable del mismo. Estos bienes responden a las características de los activos empresariales y, de acuerdo con el método de reconocimiento diseñado, son sometidos al mismo tratamiento que sus homónimos privados.

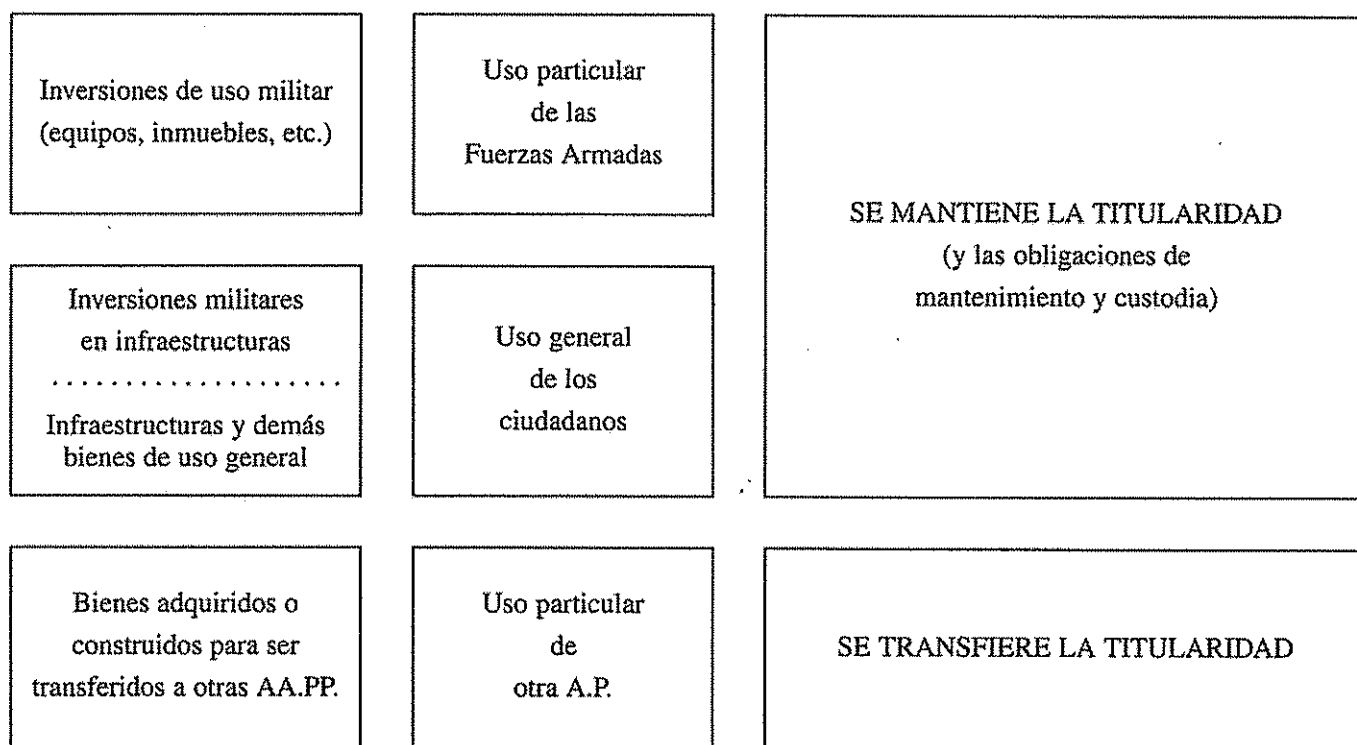
Sin embargo, este mismo criterio clasificatorio ha permitido identificar una serie de bienes cuya naturaleza y finalidad los caracterizan como exclusivos de estas entidades y, por lo tanto, merecedores de un tratamiento contable especial que tiene en todos los casos, como objetivo exclusivo, poner de manifiesto en balance la actividad inversora de la entidad mientras ésta se lleva a cabo. Con ello, las inversiones en infraestructuras y demás bienes entregados al uso general, así como las inversiones militares⁷, quedan igualadas en su tratamiento a los proyectos de inversión que, como consecuen-

⁷ En este caso, la pérdida de su condición de activo se justifica por la singular naturaleza de estas inversiones y la particular consideración que reciben en pronunciamientos internacionales (IGAE, 1994b, p. 137 y 149).

cia de la colaboración con otras entidades públicas, son gestionados por una administración para, finalmente, ser puestos a disposición de otra administración distinta. Queda así configurado el conjunto de bienes sometidos a tratamiento diferenciado en nuestro sistema de contabilidad financiera pública, cuyas características, en cuanto a las condiciones de uso y titularidad aparecen recogidas en la figura 1.

La relación de tutela y salvaguarda que la entidad sujeto de la contabilidad sigue manteniendo en relación con las inversiones militares –subsector Estado– y el conjunto de inversiones que se destinan al uso general, al seguir manteniendo la titularidad sobre las mismas, obligará, como reconoce la IGAE, a mantener el control de inventario aunque sea a través de registros especializados (IGAE, 1994b, p. 165). Por el contrario, en el caso de los bienes que se adquieren o construyen para otras administraciones, este control corresponde al ente beneficiario, que asume la titularidad del bien y lo integra en su activo, recibiendo el tratamiento contable de las subvenciones de capital en especie.

Figura 1
Bienes objeto de tratamiento diferenciado



Fuente: IGAE, Documento nº 6.

3. LAS INFRAESTRUCTURAS COMO ELEMENTOS AJENOS AL BALANCE DE SITUACIÓN

Las especiales características que los activos públicos presentan con respecto a los activos empresariales, han constituido frecuentemente el centro de atención de los especialistas que insisten en la inconsistencia que resultaría de aplicar en Contabilidad Pública conceptos y principios especialmente diseñados para el sector empresarial, sin ningún tipo de modificación que permita adaptarlos a las circunstancias especiales del entorno en el que las entidades gubernamentales desempeñan su actividad.

La aplicación de estos planteamientos a los activos fijos ha resultado en la propuesta de criterios clasificatorios que permiten poner de manifiesto su diversa naturaleza y, lo que es más importante, considerar estas diferencias a los efectos de su tratamiento contable, llegando a cuestionar, tal y como hace nuestro PGCP, la conveniencia de reconocer en balance determinados bienes. Los conceptos de *facilidades* y de *activos comunitarios*, elaborados sobre aspectos que se adecuan claramente a la problemática especial de las infraestructuras, y defendidos, respectivamente, por R. K. Mautz y J. Pallot, son la muestra más significativa de estos planteamientos que nos aporta la literatura contable.

Así, el concepto de *facilidades* permite subrayar la dirección de los flujos netos de caja derivados de su utilización, los cuales, a diferencia de lo que cabe esperar de los activos empresariales, resultan ser negativos.

Ciertamente, con esta noción Mautz (1988) pretende abarcar todo el conjunto de bienes utilizados por una organización sin ánimo de lucro, los cuales, al igual que los activos con que cuenta una empresa, son esenciales para los propósitos de la organización. Sin embargo, los objetivos con los que se utilizan –la prestación de bienes y servicios sin contraprestación– y los efectos de su uso –el continuo flujo neto de caja negativo, derivado de los gastos requeridos para mantener el bien en adecuado funcionamiento– los convierten en un elemento nuevo, inexistente en la contabilidad empresarial, comprendido entre los conceptos de activo y pasivo (Mautz, 1989, p. 61-62)⁸, y que representa un compromiso: “*la manifestación física del compromiso contraído por la organización de proporcionar un servicio no ofrecido para la venta y que asegura una continua salida de caja*” (1989, p. 62).

Desde esta perspectiva, y dentro del marco propuesto por Mautz (Phaup, 1990; Mautz, 1990), la información relativa a las *facilidades* se concretaría en un “Estado de

⁸ Al desarrollar el concepto de *facilidades*, Mautz se retracta de la sugerencia de que propiedades como monumentos, parques o edificios públicos, deban ser consideradas como pasivos. Ver en este sentido Mautz (1981).

Obligaciones Futuras”, destinado a recoger los gastos previstos para asegurar el mantenimiento, renovación y replazamiento de las mismas.

Sin embargo, el concepto de *facilidades* ha sido elaborado sobre una interpretación demasiado restringida de la noción de “beneficio económico futuro” empleada en las definiciones de activo como característica esencial del mismo, y que contrasta con la interpretación más flexible que se otorga cuando estas definiciones pretenden abarcar el conjunto de entidades públicas y privadas (AARF, 1995, pfo. 18-23; NZSA, 1993, pfo. 7.7). En el marco exclusivo de las entidades empresariales, cuyo objetivo último es la consecución de un beneficio, esta interpretación no puede ser otra que la capacidad del elemento para contribuir directa o indirectamente a la generación de flujos netos de caja positivos (IASB, 1989, pfo. 53), pero su aplicación a las entidades sin ánimo de lucro en general, y a las administraciones públicas en particular, requiere una interpretación consistente con sus objetivos y, por lo tanto, reconocer que la esencia del activo radica en el potencial de servicio que éste representa para la entidad, posibilitándole la prestación de los servicios necesitados por la comunidad.

De forma diferente, el concepto de *activos comunitarios* que defiende Pallot (1990, 1992) permite subrayar que, frente a aquellos activos fijos que son utilizados en los mismos términos que los activos empresariales –activos ordinarios–, las administraciones públicas cuentan con activos cuyo beneficiario directo es el público en general y en los que, en consecuencia, las posibilidades del gestor público para decidir sobre los mismos en términos de eficiencia se encuentran totalmente limitadas.

Para Pallot, la esencia de los *activos comunitarios*, se encuentra en la naturaleza de la propiedad que la entidad titular ejerce sobre los mismos. En este caso se trata de una propiedad “común” (Pallot, 1992), cuya diferencia con la propiedad “privada” que se ejerce sobre el resto de los activos ordinarios radica en un criterio de *exclusión*.

Mientras que la propiedad privada otorga el derecho a excluir a otros de su uso, en el caso de la propiedad “común” cada individuo tiene el derecho a no ser excluido, por lo que la entidad a la que corresponde su titularidad, sea el estado u otra entidad de ámbito territorial menor, tiene la obligación de hacer que el bien sea disponible y accesible al público en general. En estos casos, la fijación de un precio para la utilización del bien se realizará con el objetivo de racionalizar su uso, lo que es conceptualmente diferente al precio establecido cuando el bien se explota con una finalidad puramente comercial (Pallot, 1992 y 1997, p. 233).

La comprensión de esta dimensión social de la propiedad permite marcar la distinción entre unos activos, cuyo control se puede dejar a la libre discreción de los responsables públicos, de aquellos en los que las condiciones de uso y disposición deben estar sometidos a la consideración del público en general, y cuya construcción y mantenimiento debe ser interpretada como un output más de la actividad de la entidad.

Esta distinción permitirá, según Pallot, clarificar el análisis de la posición financiera y de los logros alcanzados por la gerencia, si los *activos comunitarios* son contemplados en términos físicos, al margen del balance de situación y del proceso de amortización, y se suministra información necesaria para medir la actividad y el rendimiento en su gestión según criterios no financieros, como pueden ser la disponibilidad y accesibilidad de estos bienes al público (1990, p. 84-85).

Pallot realiza su propuesta en el marco del Statement of Public Sector Accounting Concepts (NZSA, SPSAC, 1987), en el que la New Zealand Society of Accountants enfatiza la necesidad de elaborar información no financiera sobre los objetivos perseguidos y los outputs proporcionados que permita describir los resultados de la entidad en el logro de sus objetivos en términos cualitativos y cuantitativos –Estado de Objetivos y Estado de Servicios Prestados– (pfo. 4.23), y en el que la asunción del concepto de *activos comunitarios* se realiza en respuesta a la pretensión de elaborar conceptos específicos para la información financiera de las “actividades orientadas a la prestación de servicios”⁹ dentro del sector público, proponiendo un Estado de Recursos en el que éstos fueran presentados en términos no financieros (pfo. 4.19).

Sin embargo, el proceso de reforma experimentado por la Contabilidad Pública en Nueva Zelanda a comienzos de esta década (Brusca *et al.*, 1995a, p. 207 y ss.), ha introducido nuevas exigencias de información en las entidades públicas, en las que el Estado de Recursos ha sido eliminado, y en las que el concepto de *activos comunitarios* no resulta ya aplicable (Hay, 1992), lo que ha derivado en la exigencia del reconocimiento de las infraestructuras como activo en los estados financieros.

A pesar de ello, nos interesa destacar la propuesta para la contabilización del activo fijo realizada por el Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) estadounidense en su SFFAS n° 6 (1995), como una norma en la que los planteamientos esenciales de Pallot –referente a la necesidad de adecuar los principios contables a los activos públicos que presentan características especiales, buscando vías de suministro de información alternativas– encuentran su aplicación práctica actual.

Como una aproximación general, podemos decir que la base de la propuesta del FASAB radica en la importancia que, para la evaluación de la actividad, tiene la determinación del coste de las actividades y programas desempeñados por las agencias del Gobierno Federal (SFAC, n° 1, pfo. 192-212). De esta forma, la inclusión o no en balance de un elemento del activo fijo, va a depender de la posibilidad de medir el coste asociado con el uso del mismo y de la utilidad de la inclusión de esta medida en la determinación del coste periódico de las operaciones (SFFAS, n° 6, pto. 10).

⁹ Definidas como aquellas actividades en las que no existe relación de intercambio entre la entidad y el consumidor de los bienes y servicios proporcionados (SPSAC, pfo. 3.2).

A partir de estos planteamientos, el FASAB ha establecido la distinción entre aquellos activos fijos empleados en actividades que pueden ser desarrolladas por cualquier entidad pública o privada, sin ser específicas del Gobierno Federal –activos fijos generales– (SFAS 6, pfo. 121), de aquéllos que son empleados en operaciones específicas y únicas, relacionadas con su responsabilidad de asegurar la defensa del común de la nación y el bienestar general. Estos activos constituyen una nueva categoría que recibe la denominación de *activos fijos “administrados” (stewardship PP&E)* (SFAS 6, pfo. 116).

En su conjunto, los activos clasificados en esta categoría cuentan con una característica común: la asignación de su coste a los diferentes períodos en que son utilizados no presenta utilidad (SFFAS 6, pfo. 123-137). En algunos casos, no es posible identificar un output periódico con el que el coste de las operaciones interese ser comparado al evaluar la actividad de la entidad; en otros casos, la indeterminación de su vida útil, o su carácter especial, que los presupone destinados a ser indefinidamente preservados y protegidos, convierte esta asignación en un indicador inadecuado al objeto de obtener una medida fiable, relevante y suficientemente comprensiva del coste de las operaciones.

Esta imposibilidad de aplicar los principios de la contabilidad tradicional –asignación sistemática del coste histórico a la largo de la vida útil estimada– constituye para el FASAB la base de su distinción con los activos generales, y el fundamento para desarrollar una propuesta de información alternativa relativa a los *activos fijos “administrados”*, como elementos que quedan al margen del balance de situación y del proceso de amortización.

De forma fundamental, la propuesta se concreta en la necesidad de suministrar los dos tipos de información siguientes:

- Información sobre el mantenimiento diferido (SFFAS 6, cap. 3), entendido como *“el mantenimiento que no se lleva a cabo en el momento debido o planeado y que, por lo tanto, es eludido o aplazado para un período futuro”* (pfo. 77), cuya medida debe presentarse en forma de nota a los estados financieros. Así mismo, el estado operativo –Estado de los Costes Netos– debe recoger, con referencia a dicha nota, una partida denominada *“importe del mantenimiento diferido”*, sin montante monetario alguno.
- Información suplementaria, de carácter especial, desarrollada por el FASAB en su norma nº 8 *“Supplementary Stewardship Reporting”*, destinada a describir en términos físicos el activo existente, así como sus condiciones operativa, siempre que ésta no se encuentre contenida en la información suministrada sobre el mantenimiento diferido.

Teniendo en cuenta el objetivo de nuestro trabajo, se hace necesario establecer en qué medida las características definitorias de esta nueva categoría de activos definida por

el FASAB resultan aplicables a las infraestructuras y, en definitiva, si la norma puede ser considerada, según se ha propuesto en alguna ocasión (Ives, 1995), como una alternativa para la contabilización y el suministro de información sobre estas inversiones.

Como hemos visto a través de nuestra breve referencia anterior, al concretar estas características, el FASAB no se ha centrado en las diferencias conceptuales que surgen al contemplar el efecto directo negativo de estos bienes sobre los flujos de caja, o la dimensión social de su propiedad, sino más bien, en aspectos técnicos, que surgen al contemplar la utilidad que se pueda deducir de aplicar a los mismos un sistema de amortización sistemática al objeto de obtener una medida periódica del coste de las operaciones. Por este motivo, ello es una cuestión que, en nuestra opinión, queda abierta¹⁰, a pesar de que, en ningún caso, se desprenda directamente del contenido de la norma, sobre todo, teniendo en cuenta la clarificación llevada a cabo posteriormente por el FASAB (SRAS, nº 11, 1998) sobre las clases concretas de elementos que deben ser incluidos en esta categoría de *activos fijos "administrados"*.

Efectivamente, tras esta clarificación éstos aparecen concretados en las siguientes categorías de bienes:

- Activos con un valor histórico y cultural único (*Heritage assets*).
- Terrenos públicos (*Stewardship lands*).
- Activos fijos vinculados a la defensa nacional (*National Defense PP&E*)¹¹.

4. LAS INFRAESTRUCTURAS COMO ELEMENTOS COMPRENDIDOS EN EL BALANCE DE SITUACIÓN

Junto a los argumentos anteriores, la literatura contable nos proporciona igualmente opiniones de académicos (Lüder, 1994; Rowles, 1992) y de organismos normalizadores (CICA, 1989) que consideran como un aspecto clave para la evolución y mejora de la información financiera de los entes públicos el reconocimiento y valoración en balance de la totalidad de su activo fijo, sin exclusión de los bienes de infraestructura.

Las normas contables referidas en el Anexo constituyen una muestra de la respuesta que esta línea de pensamiento ha encontrado en las prácticas contables adoptadas o en vía de implantación en países como Australia, Estados Unidos, Nueva Zelanda y Reino Unido, y para los ámbitos de la administración señalados.

¹⁰ Hemos de tener en cuenta que la norma del FASAB no contiene ninguna referencia expresa a las infraestructuras, las cuales, en su mayoría son responsabilidad de los gobiernos locales y estatales (Granof, 1998, p. 324).

¹¹ Esta clasificación ha sido realizada en sustitución de la categoría que aparecía recogida en el SFAS nº 6 como *Federal mission PP&E* (pfo. 46-52), en un intento de concretar su contenido y evitar los problemas de interpretación que la definición otorgada a la misma estaba produciendo en la práctica.

En este apartado nos vamos a referir a aquellos argumentos que han sido utilizados más frecuentemente en la literatura contable para apoyar la capitalización en balance de las infraestructuras, así como a la problemática que se plantea en la determinación de la base de valoración que, con la restricción de fiabilidad que imponen los criterios de reconocimiento, permita obtener una adecuada representación de la inversión existente y de la pérdida del potencial de servicio experimentada por la misma, en el balance de situación y la cuenta de resultados de la entidad.

4.1. Argumentos que justifican su aparición en balance

Si bien, este apoyo no ha estado exento de un estudio destinado a analizar las características de las inversiones en infraestructuras desde el punto de vista de su adecuación al concepto de activo (CICA, 1989, p. 23-33; Rowles, 1992, cap. 4), hemos de decir que la defensa de su aparición en balance viene unida, de forma fundamental, a las dos siguientes consideraciones:

Por una parte, la aceptación de la contabilidad de devengo centrada en el flujo de los recursos económicos, como el criterio de reconocimiento más adecuado para contabilizar el activo fijo de las entidades gubernamentales. Solamente desde esta perspectiva es posible suministrar información de la base de recursos que la administración gestiona en nombre de los ciudadanos y de las deudas contraídas en una fecha concreta. Si esta información ha de ser suficientemente representativa y completa no pueden quedar excluidas las infraestructuras, pues la administración debe responder, no sólo de los pagos efectuados o de las deudas contraídas cuando la infraestructura es construida, sino también del valor y condición mantenidas por las mismas para suministrar unos servicios de la que es responsable.

Por otra parte, el argumento descansa igualmente en el reconocimiento del balance de situación como un documento imprescindible para la adecuada comprensión de la realidad económica de estas entidades y, en consecuencia, como el documento de síntesis más adecuado para suministrar esta información. En este sentido, nos parece interesante resaltar los resultados obtenidos por Brusca y Labrador (1998) al analizar la utilidad de la información contable elaborada por las Comunidades Autónomas españolas; el estudio permite comprobar cómo el mayor nivel de utilidad a este estado es otorgado precisamente por aquellas Comunidades que, en uso de sus competencias para establecer su propia normativa contable, han optado por mantener en balance las infraestructuras –Aragón, Cataluña y la Rioja–.

Ahora bien, dado el carácter de bienes no enajenables e inembargables que poseen las infraestructuras cabe preguntarse cuáles son las ventajas informativas derivadas de su aparición en balance. Estas restricciones son compartidas igualmente por el resto de los bienes de dominio público afectados a la prestación de servicios, pero, a dife-

rencia de lo que cabe pensar con respecto a las infraestructuras, en bienes como edificios o terrenos utilizados por la administración se pueden producir actos de desafección que modifican la protección jurídica de estos bienes, convirtiéndolos en patrimoniales y en aptos para la venta.

Una primera aproximación para explicar su incorporación en balance, puede ser la necesidad de justificar gran parte de la deuda a largo plazo de las administraciones, evitando con ello la aparición del patrimonio neto negativo que inevitablemente surge al dar de baja estas inversiones.

Como señala Pina (1994, p. 203), el patrimonio neto negativo en el balance de situación de los entes públicos, obligaría a justificar la existencia de un endeudamiento que, al no estar respaldado por activos realizables, compromete los ingresos futuros de la entidad; una circunstancia que para el usuario externo no iniciado no resulta tan evidente si el balance se presenta equilibrado. Teniendo en cuenta que la principal garantía de solvencia de la administración proviene de su capacidad recaudatoria, la cual no se encuentra recogida en balance, de acuerdo con el autor, *“son las razones de carácter económico y no las de carácter financiero, relacionadas con la falta de estética de los balances de situación negativos, las que justifican la incorporación de los bienes de uso público al balance de situación”* (Pina, 1994, p. 204).

En este sentido, son dos perspectivas distintas las que sirven para justificar su aparición en balance:

- Desde el punto de vista del aporte informativo para los destinatarios y posibles usuarios de la información financiera, permite conocer el importe y la evolución de la inversión en infraestructuras, y valorar los gastos futuros que la entidad deberá afrontar para financiar el mantenimiento y la renovación de las mismas.
- Desde el punto de vista de los gestores responsables de su funcionamiento, la literatura contable pone de manifiesto frecuentemente, el impacto significativo que la información requerida para confeccionar los estados financieros tiene sobre la información disponible para los gestores (Jones, 1993, p. 19; Rowles, 1992, p. 18), e incluso sobre el ámbito en el que los responsables públicos se encuentran incentivados para actuar (Leonard, 1985). En este sentido, podemos apuntar que la obligación de suministrar información periódica sobre el valor de las infraestructuras, requerirá, al menos, el mantenimiento actualizado de registros especializados que les permitan conocer la localización y condición de las mismas, lo cual es una base imprescindible para el adecuado control y gestión de estas inversiones.

4.2. Criterios de valoración de las infraestructuras en balance

Una vez aceptada la conveniencia de incorporar las infraestructuras como activo en balance, es preciso determinar el criterio de valoración por el que van a ser representadas.

Conceptualmente, el reconocimiento como activo de las infraestructuras supone reconocer, no sólo que éstas se adecuan a la definición de activo y que, por lo tanto, representan un servicio potencial controlado por la entidad, sino también que poseen un coste u otro valor que puede ser medido con fiabilidad. Con este condicionante, el método de valoración debe ser aquel que, teniendo en cuenta las características propias de estas inversiones, mejor se adecue a los objetivos que se persiguen con su incorporación en balance.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, estos objetivos van encaminados a facilitar la rendición de cuentas sobre la utilización de los recursos públicos, y a mejorar la gestión de estas inversiones, aportando una información esencial para conocer su condición, y las necesidades de mantenimiento y renovación que se van generando. Por otra parte, al tratarse de activos no enajenables e inembargables, dada su condición de bienes de dominio público, unido a la función que desempeñan en la entidad, que los vincula al uso libre y directo de los ciudadanos, es necesario reconocer la escasa relevancia que su inclusión en balance tiene para valorar la posición financiera de las administraciones públicas (Montesinos, 1993, p. 705; Pina, 1994; Brusca, 1997, p. 103-106), cuya actuación, además, nunca va ser valorada en términos de rentabilidad sobre el activo.

Debido a lo anterior, la valoración precisa de las infraestructuras puede considerarse un problema de menor importancia que el relacionado con otros activos realizables, en los que la valoración en términos actuales puede tener una mayor significación. Ello nos permite defender, siguiendo la opinión de Lüder (1994, p. 171), el coste histórico como un método suficientemente adecuado, avalado, sin duda, no sólo por razones de fiabilidad, sino también, por consideraciones del equilibrio coste/beneficio que debe presidir la elaboración de la información financiera.

La información contenida en el Anexo permite adentrarnos en las soluciones adoptadas en cuatro países caracterizados en el ámbito de la Contabilidad Pública, por la importante evolución que han experimentado sus sistemas contables públicos en los últimos años. Ya sea a nivel local (Reino Unido), estatal y local (Estados Unidos), o para el conjunto de los entes públicos (Australia y Nueva Zelanda), las reformas llevadas a cabo han considerado la capitalización en balance del activo fijo, sin exclusión de las infraestructuras, como el sistema de contabilización que permite mejorar la información financiera de estas entidades, en sustitución de otros métodos que:

- contemplaban la inversión efectuada como gastos del período,
- o bien, vinculaban su tratamiento contable con la fuente de financiación empleada¹².

¹² Nos referimos al sistema de contabilización del activo fijo que ha estado vigente en los gobiernos locales del Reino Unido hasta la implantación de la reforma vigente desde 1994. Puede verse en este sentido: R Jones y M. Pendlebury, 1988, cap. 9.

Dentro de estas alternativas, constituye un caso particular el sistema de contabilidad de fondos vigente en las administraciones estatales y locales estadounidenses¹³. Dentro del mismo, el registro de los *activos fijos generales*¹⁴ se viene realizando de forma adicional, a través del Grupo de Cuentas de Activos Fijos Generales (GFAAG), en el que la incorporación de las infraestructuras se considera opcional (GASB, 1993, Cod. Sec. 1400.109). Teniendo en cuenta que, en este sistema, ya se requiere la contabilización de las infraestructuras de los fondos de propiedad, hemos de decir que la aprobación del GASB Statement nº 34, al que nos referimos en el Anexo mencionado, va a suponer un cambio radical en la información que los gobiernos locales y estatales estadounidenses suministran sobre sus infraestructuras generales.

Efectivamente, esta norma establece un nuevo modelo de información financiera que mantiene el sistema de contabilidad de fondos, si bien la información resultante del mismo se contempla como complemento y desarrollo de un nuevo conjunto de estados financieros –estado de activos netos y estado de actividades– destinados a suministrar información sobre el gobierno como unidad económica, y que se elaboran aplicando un enfoque de medida centrado en el flujo de recursos económicos (GASBS 34, pfo. 12-62). Con este planteamiento todos los activos fijos empleados en los programas y servicios gubernamentales –ver Anexo– son reconocidos en el nuevo balance de situación –estado de activos netos–, distinguiendo los que corresponden a las actividades gubernamentales y empresariales del gobierno principal, y entre éste y sus unidades. En consecuencia, y en relación con el tema que nos ocupa, la entrada en vigor¹⁵ de esta norma, supondrá la eliminación del grupo de cuentas que lista los activos fijos generales y su forma de financiación, así como la eliminación del carácter opcional que se ha venido otorgando al suministro de información sobre las infraestructuras generales, las cuales deben ser reconocidas e incorporadas al balance de situación como parte del activo fijo.

En Australia y Nueva Zelanda, países en los que el proceso de reforma se ha llevado desde la perspectiva de un acercamiento al sistema contable empresarial (Brusca *et al.*, 1995b), el activo fijo de los entes públicos se encuentra sometido a los mismos principios que rigen el proceso de contabilización en el sector privado, partiendo de un marco conceptual único para ambos sectores. Como aparece recogido en el Anexo, la

¹³ Puede verse: J. M. Moreno, 1995, p. 151 y ss.

¹⁴ Se trata de los activos fijos que no se contabilizan en los fondos de propiedad ni en los fondos de confianza. Están asociados a la actividad de la entidad en su conjunto, pero no se incorporan a los estados financieros de los fondos gubernamentales por seguir éstos un enfoque de medida centrado en el flujo de los recursos financieros corrientes.

¹⁵ La aplicación de la norma se realizará en tres fases a partir del período que comienza después del 15 de junio del 2001 y en función de los ingresos registrados por la entidad en el primer período cerrado tras junio de 1999 (GASBS 34, pfo. 143).

normativa aplicable asume, como norma general, un sistema de medida basado en el coste histórico, reconociendo la posibilidad de practicar revalorizaciones periódicas que aproximen el valor neto contable del inmovilizado a valores corrientes de realización o reposición (coste histórico modificado). En aplicación de este sistema, las guías profesionales dirigidas a facilitar la interpretación de estas normas en el ámbito de los entes públicos, han recomendado que la incorporación en balance de las infraestructuras existentes se realice atendiendo a su coste de reposición actual. La práctica de valoración se ha ajustado mayoritariamente a este sistema (AARF, 1992; Pallot, 1994, p. 295-297 y 1997), frente a otras alternativas manejadas que, por ejemplo, no han considerado la depreciación de la inversión desde su fecha de adquisición conocida o estimada, o bien han aplicado el sistema que se ha venido a denominar como coste de reposición actual “optimizado” (IFAC/PSC, 1998, pfo. 739; Pallot, 1997) en el que el coste de reposición actual de la inversión existente es ajustado por la obsolescencia técnica o el exceso de capacidad que pudiera afectarle.

Con respecto al sistema de medida de las infraestructuras contemplado en las otras dos normativas seleccionadas, cabe apuntar que el sistema previsto por el GASB para la elaboración de los estados financieros del gobierno en su conjunto, establece la aplicación del coste histórico en su versión más tradicional. Al igual que en los casos anteriores, no se marcan diferencias respecto a las infraestructuras, si bien, en este caso, se recomienda que la incorporación de las infraestructuras existentes¹⁶ se realice a partir de la “estimación” de su coste histórico, para lo cual recomienda calcular el coste de reposición actual de la inversión, siempre corregido por el efecto de la inflación, o utilizar la documentación contable o técnica existente (GASBS 34, pfo. 158-163).

Por el contrario, en el sistema implantado en los gobiernos locales británicos, la valoración de las infraestructuras a coste histórico se ha establecido como una solución pragmática, que pretende flexibilizar la propuesta original que preveía la aplicación de valores corrientes a la totalidad del inmovilizado (Lapsley y Pallot, 1997, p. 18-22); con ello se ha establecido una diferenciación entre las infraestructuras –y activos comunitarios– y el resto de los inmovilizados, ya que, por tratarse de activos que “*no pueden ser vendidos y no son susceptibles de uso alternativo, su valor corriente es menos relevante*”, no considerándose necesario incorporar las infraestructuras existentes (CIPFA, 1993, p. 3).

¹⁶ El reconocimiento retrospectivo de las infraestructuras generales se ha establecido de forma obligatoria para aquellos sistemas o subsistemas adquiridos a partir del 30 de junio de 1980 y cuyo coste estimado ascienda al menos al 10% ó 5%, respectivamente, del coste total de los activos fijos generales recogidos en los estados financieros de primer período cerrado tras el 15 de junio de 1999. Por otra parte, esta obligatoriedad se establece únicamente para aquellos gobiernos que han de aplicar esta norma en sus dos primeras fases –a partir del 15 de junio de 2001 o 2002–, los cuales cuentan además con un período adicional máximo de cuatro años para su cumplimiento (GASBS 34, pfo. 148-156).

Los comentarios anteriores constituyen un ejemplo de diferentes soluciones adoptadas ante la problemática que supone ampliar el reconocimiento en balance a las infraestructuras. Al margen de las cuestiones relacionadas con la amortización, a las que nos referiremos seguidamente, hemos visto que esta problemática viene referida, no sólo a la determinación del sistema de medida, con la aplicación o no de criterios específicos para las infraestructuras, sino también a la incorporación por primera vez en balance de unas inversiones provenientes de ejercicios anteriores, de las que difícilmente es posible obtener información relevante sobre su coste histórico y que carecen de valor de mercado.

Apoyándonos en estas aproximaciones, así como en las descripciones más amplias efectuadas por Lüder (1994) y Pina (1994), podemos concluir que la valoración de las infraestructuras siempre se realiza atendiendo a su consideración de activos de carácter operativo; por este motivo, cuando las propuestas se alejan del coste histórico, éstas hacen referencia al coste de obtener y poner en condiciones de funcionamiento el potencial de servicio del activo, representado por su coste de reposición actual.

4.3. Aproximaciones a la problemática de la amortización

La capitalización en balance del activo fijo requiere la consideración como gasto del período del coste derivado de la utilización del activo fijo depreciable, es decir, aquel cuyo potencial de servicio experimenta una disminución como consecuencia de su uso, del paso del tiempo y de la obsolescencia que le pueda afectar. La asunción de este gasto es requerida cuando se pretende reflejar los recursos económicos, que no financieros, consumidos durante el período.

De esta forma, las diferentes propuestas referidas en este apartado, al igual que nuestro PGCP, prevén la incorporación de una cuota anual por amortización del activo fijo con vida útil limitada en el estado de resultados, mediante la cual el montante por el que aparece recogido en balance –coste histórico o el montante resultante de la revaluación– menos el valor residual estimado, es asignado a lo largo de la vida útil estimada de una forma sistemática y racional (GASBS 34, pfo. 22; CIPFA, 1993, p. 4-5).

Si bien, la relevancia de este proceso de asignación de costes, en que se concreta el cálculo convencional de la amortización, puede ser cuestionada para el conjunto del inmovilizado¹⁷, cuando se toma en consideración las inversiones en infraestructuras, la polémica que tradicionalmente se ha venido suscitando en torno a la incorporación de la amortización en los estados financieros de los entes gubernamentales¹⁸,

¹⁷ Pueden verse en este sentido: Patten y Wambsgans (1991) y Anthony (1994).

¹⁸ Puede verse en este sentido: Anthony, 1978, p. 135-148.

adquiere una especial significación. De hecho, la base esencial de los argumentos que se manejan a favor de esta incorporación, relacionados con las ventajas informativas que se derivan del conocimiento periódico del coste del potencial de servicio consumido, quedan en gran medida invalidados cuando este proceso se aplica a unas inversiones que, como las infraestructuras, se encuentran sometidas a un proceso de mantenimiento que compensa la pérdida de su potencial de servicio, y que alarga su vida útil de forma indeterminable.

Bajo estas consideraciones, existen en la actualidad las dos posturas, que podemos considerar extremas, con respecto al tratamiento de la amortización de las infraestructuras:

- Aquella que apoya la aplicación del sistema de amortización, defendida doctrinalmente por Rowles (1992) y que, con respecto a las normativas referidas en el Anexo, resulta aplicable en Australia y Nueva Zelanda, mientras que en EE.UU. constituye la aproximación general al nuevo tratamiento para las infraestructuras prevista por el GASB. Para Rowles (1992, cap. 5), la mayor evidencia de que el potencial de servicio del gasto inicial efectuado en estas inversiones se ha consumido, la constituye las renovaciones a las que deben ser sometidas.
- Aquella que justifica la inutilidad de amortizar las infraestructuras en la existencia de trabajos de mantenimiento destinados a conservar permanentemente su capacidad de servicio. Esta postura, frecuentemente defendida por los tratadistas en la materia (Lüder, 1994; Córdor *et al.*, 1990), se encuentra recogida en la normativa aplicable a los gobiernos locales del Reino Unido, en la que expresamente se indica que quedan excluidos de la necesidad de amortizar *“aquellos activos fijos para los cuales la entidad pueda demostrar su compromiso de prolongar su vida útil mediante la realización de los programas de reparación y mantenimiento adecuados”* (CIPFA, 1993, p. 50).

Asimismo, constituye la base del sistema alternativo para el tratamiento de estas inversiones previsto por el GASB en su nuevo modelo de información financiera (GASBS 34, pfo. 23-24). En este caso, el GASB concreta detalladamente la forma en que la entidad debe demostrar este compromiso, a través de la información suplementaria requerida (RSI) (GASBS 34, pfo. 132-133), lo que supone, por lo demás, exigir la existencia de un sistema de gestión de infraestructuras que las mantenga debidamente inventariadas y que permita valorar la condición en que se encuentran, estimando anualmente el gasto necesario para mantener la inversión a un nivel predeterminado.

Esta postura se ajusta a la consideración de las inversiones en infraestructuras como activos formados por muchos componentes constitutivos de un sistema a través del

cual se lleva a cabo su gestión. El sistema puede funcionar indefinidamente, aunque las partes individualmente consideradas necesiten ser remplazadas; en consecuencia, sólo serán capitalizables los gastos efectuados en ampliaciones y mejoras, tras los cuales existe un incremento en la capacidad operativa del sistema, mientras que los gastos de reparación y renovación, serían contabilizados como gastos del período, en sustitución de la amortización. Se trata, por lo tanto, de una aproximación que evita aplicar la técnica de la amortización a situaciones en las que muy difícilmente se puede llevar un registro separado de los componentes estructurales que tienen una vida útil limitada y que necesitan remplazamiento, como sería necesario para su correcta aplicación, ya que, como señala la IFAC (1998, pfo. 602), para este tipo de activos complejos, la consideración de una vida útil y de una tasa de amortización única resulta inadecuada como exponente de la pérdida del potencial de servicio del sistema en su conjunto.

Este tratamiento representa una forma de lo que en la literatura contable es conocido como "contabilidad de renovación" (Currie, 1987). A pesar de su simplicidad, su aplicación ha sido criticada en Contabilidad Pública (CICA, 1989, p. 61), ya que para que el valor en balance de las infraestructuras pueda mantenerse indefinidamente, es necesario que su potencial de servicio no se vea disminuido, lo cual solamente se puede asegurar cuando "el programa de mantenimiento adecuado" se lleva a cabo puntualmente y de una forma ordenada, lo que resulta una asunción difícil de asegurar en las administraciones públicas¹⁹.

Frente a estas dos alternativas, en los últimos tiempos se viene planteando una tercera vía, que podemos considerar situada dentro de la contabilidad de renovación, en el sentido de que se parte de la consideración de que no hay razón para que se produzca una pérdida en el potencial de servicio de la infraestructura, considerada en su conjunto, si el mantenimiento se efectúa de la forma adecuada, pero que pretende responder a unas necesidades de información frecuentemente recogidas en la literatura contable: el conocimiento del grado de deterioro que sufren las infraestructuras (Attmore; Miller y Fountain, 1989).

Esta alternativa descansa sobre la base de que el deterioro no se deriva del transcurso de la vida útil de la infraestructura, en la que se fundamentaría la contabilización de su amortización, sino de los retrasos que se producen en la realización de los programas de mantenimiento, cuestión que tampoco se encuentra recogida en la aproximación de la contabilidad de renovación anteriormente comentada.

¹⁹ En este sentido, el GASB determina la obligatoriedad de contabilizar la amortización para aquellos sistemas de infraestructuras sometidos al tratamiento alternativo señalado, cuando la entidad no pueda demostrar, a través de la información suplementaria exigida, que están siendo mantenidas en la condición preestablecida (GASBS 34, pfo. 26).

En términos generales se propone recoger como gastos del período los importes, que de acuerdo con las estimaciones realizadas, se consideran necesarios para mantener el sistema, de forma que la infraestructura se considerará depreciada únicamente en aquellos casos en que los gastos previstos no se hayan llevado a cabo, lo cual se pone de manifiesto en balance compensando el valor contable de la misma. El “mantenimiento diferido”, de esta forma recogido, será reducido cuando tengan lugar los gastos necesarios para devolver al sistema sus condiciones operativas.

La descripción anterior recoge resumidamente la base de la propuesta realizada por el CICA (1989, p. 64-67), en su estudio sobre la contabilización del activo fijo en las entidades gubernamentales, y de las alternativas que están siendo planteadas en los gobiernos locales de Nueva Zelanda (Pallot, 1995 y 1997).

Dentro de este mismo argumento, otros autores prefieren considerar el mantenimiento diferido como una deuda, además de proponer capitalizar los gastos de mantenimiento estimados a valor actual (Hughes, 1994, p. 117-128). Esta sería igualmente, la interpretación al concepto de mantenimiento diferido utilizado por el FASAB referido anteriormente, si bien su reconocimiento formal se encuentra condicionado por la posibilidad de desarrollar unos *standard* de mantenimiento que puedan ser aplicados de forma objetiva y consistente (SFFAS 6, pfo. 180).

La información acerca del mantenimiento diferido, sea como una deuda o como el reconocimiento de una reducción en el valor de las infraestructuras, proporciona en balance una visión adecuada del esfuerzo inversor que será necesario afrontar en un futuro para devolver a las infraestructuras su potencial de servicios, evitando, en definitiva, olvidar las consecuencias financieras de suspender o ignorar los planes de mantenimiento.

Por otro lado, al reflejar como gastos del período el coste de los trabajos considerados necesarios para que el sistema no disminuya su potencial de servicio, esta alternativa proporciona una medida de los recursos consumidos más realista que la derivada del sistema de amortización tradicional que, de acuerdo con Pallot (1997, p. 237), podría quedar relegada a otros activos fijos de menor cuantía, cuyo valor y vida útil pueden ser determinados con relativa exactitud.

Evidentemente, el desarrollo de esta propuesta, y la relevancia y fiabilidad de la información suministrada, requiere contar con un plan de mantenimiento en el que, a partir de una valoración técnica de las condiciones físicas y la capacidad del sistema, se recojan los costes de conservación y renovación estimados necesarios para mantener las infraestructuras en unas condiciones de servicio predeterminadas.

Ello constituye, sin duda, una posibilidad de que las prácticas contables ayuden a promover una adecuada gestión de estos activos (Pallot, 1997, p. 240), pero también pone de manifiesto la cantidad de variables que intervienen en la cuantificación del mantenimiento diferido y su absoluta dependencia de los criterios particulares de los

gestores (Walker *et al.*, 1999). De esta forma, la incertidumbre y el grado de estimación que acompañan al sistema de medida se convierten en elementos claves a la hora de valorar la fiabilidad de la información que es posible suministrar sobre el mantenimiento diferido, y determinar si cuenta con la necesaria mensurabilidad para ser reconocida formalmente en los estados financieros.

En este sentido, hemos de tener en cuenta que el tratamiento alternativo permitido por el GASB para las infraestructuras consistente, como hemos apuntado, en no amortizar aquellas inversiones para las que la entidad pueda demostrar que están siendo mantenidas en una condición predeterminada, debe ser considerado como una solución transitoria, que ha sido diseñada como muestra del compromiso de llevar a cabo una investigación adicional dirigida a determinar métodos de valoración de la condición de las infraestructuras suficientemente consistentes (GASBS 34, pfo. 340-341).

La respuesta a esta problemática dada por el GASB, así como el particular sistema de reconocimiento diseñado por el FASAB provisionalmente (SFFAS 6, pfo. 180), nos permiten concluir que, si bien, esta versión de la contabilidad de renovación, se perfila como una respuesta adecuada frente a la falta de significación que las dos alternativas posibles –aplicar el sistema de amortización tradicional o no amortizar– presentan para inversiones que, como las infraestructuras, presentan una vida útil indefinida, su aceptación generalizada se encuentra todavía condicionada por la búsqueda de criterios uniformes que permitan contar con sistemas de medida verificables, consistentes y comparables, para que la fiabilidad y efectividad de la información que se suministra no se considere afectada.

5. CONCLUSIONES

Aunque las alternativas analizadas desembocan en propuestas tan diferentes como son la capitalización o no en balance de las infraestructuras, todas ellas constituyen un intento de respuesta a las necesidades de suministrar información sobre la existencia y condición de unas inversiones que, por su importancia para la comunidad y el volumen de recursos que representan, afectan de forma significativa a la capacidad de prestación de servicios, a la calidad de los mismos, y a las necesidades de recursos presentes y futuras de las entidades gubernamentales.

La evolución experimentada por diversos organismos responsables de la emisión de normas contables para el sector público como la NZSA, la CIPFA o el GASB, nos permite constatar una importante tendencia actual dirigida hacia la consideración del balance como el medio más adecuado para transmitir esta información. Teniendo en cuenta el sistema de contabilidad financiera diseñado por la IGAE, ello resulta espe-

cialmente relevante al valorar la postura adoptada actualmente en nuestro PGCP para la contabilización de estas inversiones, sobretodo si consideramos que la información adicional prevista en la memoria se refiere exclusivamente a la evolución y coste de los proyectos de inversión mientras éstos se llevan a cabo, lo cual no resulta en absoluto comparable con el Estado de Recursos que se corresponde con la propuesta de Pallot, o la información adicional prevista por el FASAB en su SFFAS n° 8, en todo caso conducentes al suministro de medidas no financieras destinadas a valorar la gestión de estas inversiones desempeñada por la entidad responsable, ni mucho menos a la información sobre compromisos que Mautz ha defendido.

Por otra parte, esta tendencia nos revela que las características de las infraestructuras, en cuanto a bienes de uso público, no están siendo consideradas razones suficientes para negar a estas inversiones su condición de activo; sin embargo, la falta de consenso, no tanto en relación con el criterio de valoración por el que deben ser reconocidas, sino sobretodo, sobre la forma de abordar la problemática de la amortización, pone de manifiesto que no existe una solución que pueda ser considerada una respuesta global.

De acuerdo con lo anterior, la postura mantenida en nuestra normativa contable pública respecto a la contabilización de las infraestructuras puede ser sometida a una doble consideración.

En primer lugar, entendemos que, de forma coherente con el criterio de reconocimiento adoptado, la definición de activo que se está empleando es suficientemente amplia, y no impide mantener estas inversiones en balance. Con la necesaria diferenciación, por su carácter no realizable, ello favorecería la comprensión de la posición financiera de la entidad.

La baja en balance de estas inversiones una vez que entran en funcionamiento dificulta la posibilidad de obtener una visión conjunta de las inversiones gestionadas por la entidad en el ejercicio de su actividad, lo que, sin duda, afecta a la situación patrimonial representada en un balance de situación que ha sido diseñado con vocación totalizadora. Esta dificultad se ve agravada por el hecho de que el modelo planteado no contempla la necesidad de recoger en balance las inversiones en infraestructuras ya existentes en el momento de su implantación.

Así mismo, consideramos conveniente introducir alguna propuesta que permita poner de manifiesto la pérdida de potencial de servicio que experimentan estas inversiones. El suministro periódico de esta información es esencial para una correcta determinación de los gastos del período y ayudaría a promover una gestión más eficiente de las mismas y a ampliar la rendición de cuentas a la sociedad de la gestión de los recursos públicos.

Debemos tener en cuenta que la solución adoptada en nuestro PGCP no contempla la necesidad de hacer frente a esta problemática, otorgando, por lo demás, el

mismo tratamiento a las inversiones destinadas a crear, ampliar o mejorar infraestructuras, como a aquéllas que suponen su simple renovación y cuya finalidad, por lo tanto, no es más que la de reponer la capacidad de servicio perdida y devolver a la inversión a sus condiciones operativas originales.

En este sentido, las iniciativas que se vienen planteando en torno a la “contabilidad de renovación” centrada en el suministro de información sobre el mantenimiento diferido, representan una solución a las limitaciones del modelo contable tradicional –asignación del coste histórico a lo largo de la vida útil estimada– para obtener una medida financiera del consumo de recursos derivado de estas inversiones. Su aplicación introduce en los estados financieros una dimensión de la gestión de estas inversiones –el grado en el que se está manteniendo la capacidad operativa y las consecuencias financieras de no hacerlo– sin la cual su mera inclusión en balance pierde gran parte de su utilidad.

Evidentemente, en tanto no se supere el obstáculo que suponen los problemas de medida, solamente podemos pensar que esta información sea presentada en la memoria, pero su inclusión permitiría completar la información que actualmente se contiene en la misma y que se refiere, como ya apuntamos, exclusivamente a la inversión efectivamente realizada.

BIBLIOGRAFÍA

ANTHONY, R. N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues, Research Report*, FASB, Stamford.

_____ (1994): “In Lieu of Depreciation”, *Harvard Business School working paper*, 94-067.

ATTMORE, R.; MILLER, J. y FOUNTAIN, J. (1989): “Governmental Capital Assets: The Challenge to Report Decision-Useful Information”, *Government Finance Review*, August, p. 13-17.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (1992): *Definition, Recognition and Measurement of Non-current Physical Assets by Public Sector Reporting Entities: A Guide to Applying Professional Pronouncements*, AARF, Caulfield, Vic.

_____ (1995): *Statement of Accounting Concepts nº 4, Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements (SAC 4)*, AARF, Caulfield, Vic.

BALAGUER COLL, M. T. y FUERTES FUERTES, Y. (1998): “Los bienes destinados al uso general en las entidades locales: una comparación entre diferentes sistemas contables europeos”, *IVª Jornada de trabajo sobre Análisis Contable*, ASEPUC, Palma de Mallorca.

BROADBENT, J. y LAUGHLIN, R. (1999): “The Private Finance Initiative: Clarification of a Future Research Agenda”, *Financial Accountability & Management*, vol. 15, nº 2, May, p. 95-114

BRUSCA ALIJARDE, I. (1997): *Un modelo de información contable para el análisis de la viabilidad financiera en la administración local*, Ayuntamiento de Zaragoza, Área de Hacienda y Economía, Zaragoza.

_____ (1998): “Los activos no financieros en las entidades locales”, *Técnica contable*, abril, pp. 295-310.

_____ y LABRADOR, M. (1998): “La información contable de las Comunidades Autónomas”, *Actualidad Financiera*, vol. III, nº 10, octubre, p. 51-65.

BRUSCA ALIJARDE, I.; PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1995a): La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E. Vol I, *La Contabilidad Pública en Nueva Zelanda*, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

_____ (1995b): Contabilidad y finanzas para la toma de decisiones. Homenaje a Federico Leach Albert, *Iniciativas de convergencia de la contabilidad pública y empresarial en Australia y Nueva Zelanda*, Broto Rubio, J. (ed.), Universidad de Zaragoza.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1989): *Accounting and Reporting for Physical Assets by Governments, Research Study*, CICA, Toronto.

CARRASCO DÍAZ, D. (1994): "El inmovilizado no financiero en el marco de la actual planificación contable pública", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13, p. 67-75.

CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY (1993): *Capital Accounting by Local Authorities. An Executive Brief*, CIPFA, London.

CÓNDOR, V.; GIMENO ZUERA, J.; LAÍNEZ GADEA, J. A.; PINA MARTÍNEZ, V. J. y POSTIGO LASTRADA, J. L. (1990): "Las amortizaciones en las entidades de Administración Pública", *Técnica Contable*, nº 493, enero, p. 27 y ss.

CURRIE, B. (1987): "Accounting for Infrastructure Assets", *Public Finance and Accountancy*, 8, May, p. 7-10.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD (FASAB) (1995): *Accounting for Property, Plant, and Equipment*, SFFAS No 6, GPO, Washington D. C.

_____ (1996): *Supplementary Stewardship Reporting*, SFFAS nº 8, GPO, Washington D. C.

_____ (1998): *Amendments to Accounting for Property, Plant, and Equipment –Definitional Changes–*, Statement of Recommended Accounting Standards nº 11, October.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1993): *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, as of June 30*, GASB, Norwalk, CT.

_____ (1999): *Basic Financial Statements –and Management’s Discussion and Analysis– for State and Local Governments*, Statement nº 34, GASB, Norwalk, CT.

GRANOF, M. H. (1998): *Government and Not-For-Profit Accounting*, John Wiley & Sons, Inc.

HAY, D. (1992): "Public Sector Accounting in New Zealand: And Update and Clarification", *Financial Accountability & Management*, Spring, p. 1-6.

HUGHES, J. W. (1994): *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting, Accounting for Maintenance Cost on Governmental Infrastructures*, Buschor, E. y Schedler, K. (eds.), Paul Haupt Publishers, Berne, p. 117-128.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1989): *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, IASC.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, PUBLIC SECTOR COMMITTEE (1991): *Financial Reporting by National Governments, Study 1*, IFAC/PSC, New York.

_____ (1993): *Elements of the Financial Statements of National Governments, Study 2*, IFAC/PSC, New York.

_____ (1994): *Proposed Study Definition and Recognition of Assets (ED)*, IFAC/PSC, New York.

_____ (1998): *Guideline for Governmental Financial Reporting (ED)*, IFAC/PSC, New York.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994 a): *Plan General de Contabilidad Pública*, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

_____ (1994b): *Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*, Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

IVES, M. (1995): "A Fresh Look at Capital Asset Accounting. The New FASAB Proposals", *The Government Accountants Journal*, Summer, p. 24-29.

JONES, R. y PENDLEBURY, M. (1988): *Public Sector Accounting*, Pitman Publishing, London.

- JONES, M. (1993): "Accounting for Capital Property – Asset or Expenditure?", *FMI Journal*, Fall, p. 18-22.
- LAPSLEY, I. y PALLOT, J. (1997): "The Capital Accounting Controversy in Local Government – A New Zealand: UK Comparison", *The 6th CIGAR Conference*, Milan.
- LEONARD, H. B. (1985): "Measuring and Reporting the Financial Condition of Public Organizations", *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, Vol. I, p. 117-148.
- LEY 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999. BOE de 31-12-98.
- LÜDER, K. (1989): *Comparative Government Accounting Study –Interim Summary Report-*, Speyerer Forschungsberichte, nº 76, Speyer.
- _____ (1994): Hacia una Administración Pública más eficaz, *Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y mantenimiento*, Sindicatura de Comptes de Catalunya, Barcelona.
- MAUTZ, R. K. (1981): "Financial Reporting: Should Government Emulate Business?", *Journal of Accountancy*, August, p. 53-60.
- _____ (1988): "Monuments, Mistakes and Opportunities", *Accounting Horizons*. Incluido en Vela Bargues, J. M. (1991): "La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 68, julio-septiembre, p. 581-620.
- _____ (1989): "Not-for-profit Financial Reporting: Another View", *Journal of Accountancy*, August, p. 60-66.
- _____ (1990): "Why Not-for-profit Should Report Their Commitments", *Journal of Accountancy*, June, p. 92-98.
- MONTESINOS JULVE, V. (1993): "Análisis de la información contable pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, julio-septiembre, p. 683-722.
- _____ (1995): Contabilidad y finanzas para la toma de decisiones. Homenaje a Federico Leach Albert, *Los criterios de reconocimiento en el modelo de contabilidad pública español*, Broto Rubio, J. (ed.), Universidad de Zaragoza.
- _____ y BENITO LÓPEZ, B. (1999): *Contabilidad creativa: el caso de la financiación privada de obras públicas*, X Congreso AECA, Zaragoza.
- MORENO SEIJAS, J. M. (1995): La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E. Vol. I, *La Contabilidad Pública en Estados Unidos*. IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS (1987): Statement of Public Sector Accounting Concepts (SPSAC), NZSA.
- _____ (1993): Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting (SC), NZSA.
- PALLOT, J. (1990): "The Nature of Public Assets: A Response to Mautz", *Accounting Horizons*, June, p. 79-85.
- _____ (1992): "Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol 5, nº 1, p. 38-59.
- _____ (1994): "The Development of Accrual Based Accounts for the Government of the New Zealand", *Advances in International Accounting*, vol 7, p. 289-310.
- _____ (1995): International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing, *Accounting for Infrastructure Assets: Theory and Practice in New Zealand*, Montesinos Julve, V. y Vela Bargues, J.M. (eds.), IVIE, Valencia.
- _____ (1997): "Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context", *Financial Accountability & Management*, vol. 13, No. 3, agosto, p. 225-242.
- PATTEN, D. M. y WAMBSGANSS, J. R. (1991): "Accounting for Fixed Assets in a Nonprofit Environment: A Recommendation", *Government Accountants Journal*, Fall, p. 44-47.

PELEJERO DELICADO, M. L. (1996): "El tratamiento contable del inmovilizado no financiero en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *Técnica Contable*, agosto-septiembre, p. 615-630.

PHAUP, M. (1990): "Federal Financial Reporting: Some Views of R. K. Mautz", *Public Budgeting & Finance*, Summer, p. 21-26.

PINA MARTÍNEZ, V. (1994): "La valoración del inmovilizado en las administraciones públicas: criterios alternativos y su utilidad para la toma de decisiones", *IIª Jornada de Contabilidad Pública*, ASE-PUC, Valencia.

ROWLES, T. R. (1992): "Financial Reporting of Infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities", *Discussion Paper No 17*, AARF, Caulfield, Vic.

DECRETO 704/1997, de 16 de mayo, por el que se regula el régimen jurídico, presupuestario y financiero del contrato administrativo de obra bajo la modalidad de abono total del precio. BOE de 23-5-97.

VELA BARGUES, J. M. (1996): *El Concepto de Imagen Fiel en el Nuevo Marco Normativo de la Contabilidad Pública Española*, II Premio Carlos Cubillo Valverde, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

WALKER, R. G.; CLARKE, F. L. y DEAN, G. W. (1999): "Reporting on the state of infrastructure by local government", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 12, No 4, p. 441-458.

Anexo
Normas que contemplan la capitalización en balance
de las inversiones en infraestructura

Norma	Criterio de valoración	Comparación con otros activos fijos
AAS 27, "Financial Reporting by Local Government", AARF (1991) (I).	Coste histórico menos amortización acumulada, posibilitando practicar revaluaciones a valores corrientes (II).	No existen diferencias con respecto a otros activos fijos.
"Code of Practice on Local Authority Accounting in Great Britain", CIPFA/LASAAC (1993).	Coste histórico.	Base propuesta asimismo para los activos comunitarios (III). El resto de los activos se valoran a coste de reposición o a valor realizable neto, según se consideren operativos o no.
SSAP-28, "Accounting for Fixed Assets", NZSA (1992). (Entidades públicas y privadas).	Coste histórico menos amortización acumulada, permitiéndose practicar revaluaciones a valores corrientes (coste histórico modificado).	No existen diferencias con respecto a otros activos fijos.
"Basic Financial Statement -and Management's Discussion and Analysis- for State and Local Governments", GASB (1999).	Coste histórico menos amortización acumulada. Coste histórico (tratamiento alternativo).	No existen diferencias con otros activos fijos, si bien la norma no establece la obligatoriedad de capitalizar los activos de carácter histórico artístico.

- (I) Esta norma ha sido seguida por las AAS 29 "Financial Reporting by Government Departments" (1993) y AAS 31 "Financial Reporting by Governments" (1996), que extienden la aplicación de la contabilidad de devengo a la totalidad del sector público en Australia.
- (II) La regulación de la valoración de activos, en cuanto a la determinación de su precio de adquisición, contabilización de la amortización y de las posibles revaluaciones se realiza en esta norma con referencia al contenido de las normas AAS 21 "Accounting for de Adquisition of Assets (including Business Entities)", AAS 4 "Depreciation of Non-Current Assets" y AAS 10 "Accounting for the Revaluation of Non-Current Assets", que son aplicables al conjunto de las entidades públicas y privadas.
- (III) Activos comunitarios, definidos como aquéllos que el gobierno local pretende mantener en perpetuidad, no tienen vida útil determinable y pueden estar sometidos a restricciones en cuanto a su disposición. Como ejemplos se citan parques y edificios históricos.