

LOS BIENES DESTINADOS AL USO GENERAL: TRATAMIENTO CONTABLE EN DIFERENTES ADMINISTRACIONES LOCALES EUROPEAS

*(Accounting for Community Assets in some European
Local Authorities)*

María Teresa Balaguer Coll
Profesora de la Universidad Jaume I
Iluminada Fuertes Fuertes
Profesora de la Universidad Jaume I

RESUMEN

Como respuesta a la necesidad de una mayor información para la gestión, los sistemas contables públicos han sido sometidos a un proceso general de reforma, especialmente en la administración local. Estas reformas afectan, entre otros, al tratamiento contable de los activos fijos. Dada la especial naturaleza que poseen algunos de estos activos, como es el caso de los bienes destinados a uso general, este artículo tiene por objeto analizar la problemática contable que tales bienes originan, mostrando diferentes posturas académicas y las prácticas contables de las entidades locales en diferentes países europeos. En general, se aprecia una clara tendencia a la presentación de mayor información sobre el activo fijo en los estados financieros, siendo el criterio de valoración más utilizado el coste histórico.

Palabras clave: bienes de uso general, contabilidad pública, entidades locales europeas.

ABSTRACT

In response to the need for better management information, public sector accounting systems have been subjected to a general reform process, especially in local government. These reforms cover, among other things, accounting for capital assets. Given the special nature of some of these assets, such as community assets, this article aims to analyse the problematic roots of accounting, examining different academic positions as well as the accounting rules and practices of local authorities in different European countries. In general, there appears to be a clear tendency to present more information on capital assets in financial statements, with historic cost being the most utilised valuation criteria.

Key words: community assets, governmental accounting, European local authorities.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente y desde comienzos de la década de los noventa, se ha venido desarrollando una reforma global de los sistemas contables de las administraciones públicas, especialmente a nivel de la Administración Local. Las entidades locales se han convertido en figuras clave en el proceso global de modernización de las administraciones públicas, proceso en el que se enmarcan las reformas contables. Este proceso se ha dejado notar con especial importancia en los países europeos, en donde las reformas se han orientado principalmente hacia el logro de sistemas contables capaces de proporcionar mayores niveles de información económico-financiera y una mejora en la gestión.

Esta tendencia hacia la presentación de una mayor cantidad de información en los informes financieros del sector público puede apreciarse en el caso de los elementos de activo fijo y, particularmente, en los bienes destinados al uso general. Dada la especial naturaleza que presentan estos bienes, en el ámbito académico y profesional ha surgido un cierto debate en torno a cuestiones relacionadas con la conveniencia o no de su reconocimiento en el balance, así como con los criterios de valoración más adecuados y el reflejo contable de la depreciación de este tipo de activos. La diversidad de posturas adoptadas por parte de los diferentes autores ha puesto de manifiesto la complejidad del tema. Algunos de los autores que han llevado a cabo un análisis sobre el tratamiento contable de dichos bienes son: Anthony (1978), Currie (1987), Lüder (1993), Mautz (1981, 1988, 1990), Pallot (1992, 1997), Rowles (1992), Walker *et al.* (1999).

Dado el interés que presentan los bienes destinados al uso general, en el presente artículo se pretende analizar la problemática que originan los mismos bajo una triple perspectiva. Por un lado, desde el punto de vista académico, mostrando los diferentes argumentos teóricos a favor y en contra del reconocimiento de este tipo de bienes en el balance, los criterios de valoración, así como la contabilización de la depreciación. Seguidamente, se pretende ilustrar el reflejo de tales posturas en las normas contables, mediante la comparación de las soluciones adoptadas por las entidades locales en algunos países europeos. Para la realización de este estudio comparado se ha tomado como base el marco normativo aplicable a las Administraciones Locales de cada país. Finalmente, se presenta un análisis comparado de las prácticas contables relacionadas con este tipo de bienes, basado en un cuestionario que ha sido remitido a los Tribunales de Cuentas de los diferentes países miembros de la Unión Europea.

2. LA PROBLEMÁTICA EN EL RECONOCIMIENTO CONTABLE, LA VALORACIÓN Y LA DEPRECIACIÓN

2.1. Diferentes posturas en el reconocimiento contable

Actualmente puede observarse cómo la contabilidad pública, antes sesgada hacia el presupuesto, ha evolucionado hacia una aproximación al modelo contable empresarial. Esta tendencia puede apreciarse no sólo en las reformas emprendidas por numerosos países de la OCDE sino también en la labor del organismo normalizador que actualmente ha tomado las riendas en materia de normas de contabilidad pública internacional, la IFAC (*International Federation of Accountants*). En la última década, para el desarrollo de la contabilidad de los gobiernos locales es característica bastante común la referencia a los marcos conceptuales y normas de contabilidad privada. Esto pone de manifiesto la opinión generalizada, en el ámbito académico, de que con un único marco conceptual para el ámbito empresarial y el público resulta suficiente, aunque teniendo en cuenta las debidas puntualizaciones en la interpretación de algunos conceptos (Pallot, 1990; Vela, 1991).

Uno de los conceptos que necesita ser adaptado al ámbito público es el de activo. Si se toma dicho concepto tal y como fue definido para el ámbito privado (FASB)¹, al aplicarse directamente al ámbito público aparecen posturas como la de Mautz (1988, p.123), que llega a considerar que aquellos bienes cuya finalidad es el destino al uso general de los ciudadanos constituyen pasivos en lugar de activos, puesto que no aportan beneficios a las entidades públicas sino, más bien, obligaciones de gasto relativas a su mantenimiento. Por ello numerosos autores y organismos normalizadores se han preocupado en adaptar el concepto de activo para su aplicación a los modelos contables públicos, dando lugar a definiciones como las proporcionadas por la NZSA² (1987) o la IFAC (1995).

La IFAC (1995, pfo. 59) señala que los activos deben cumplir tres requisitos: poseer un potencial para la prestación de servicios o beneficios económicos futuros, ser controlados por la entidad y surgir como consecuencia de transacciones o acontecimientos pasados. Dicha definición es más amplia que la que se establece para el sec-

¹ El Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B., 1985, pfo. 25) señala que “*los activos representan beneficios económicos futuros controlados por la entidad particular como resultado de transacciones o acontecimientos pasados... Un activo encierra tres características esenciales: a) representa beneficios futuros probables que implican una capacidad, individualmente o en combinación con otros activos, para contribuir directa o indirectamente al logro de flujos futuros de caja netos positivos; b) la entidad particular puede obtener el beneficio y controlar el acceso de otros al mismo; y c) la transacción u otro acontecimiento que lleve al control por parte de la entidad del beneficio ya ha tenido lugar*”.

² New Zealand Society of Accountants.

tor privado, puesto que incluye el concepto de *potencial para la prestación de servicios*, siendo ésta una característica de los bienes de uso público. Así, con la adaptación del concepto de activo al ámbito público se permite englobar a los bienes de uso público junto con el resto de activos, puesto que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad como cualquier otro bien, a pesar de que no generen flujos de caja positivos.

Actualmente, en el ámbito académico, existe un consenso generalizado en la definición que reciben los activos en el sector público y en la aceptación de los bienes destinados al uso general como elementos de activo. Sin embargo, no puede decirse lo mismo sobre el reconocimiento contable de estos bienes, pues la inclusión de los mismos en el balance no ha estado exenta de escepticismo y críticas. En general, pueden diferenciarse tres posturas al respecto: por un lado, aquellos autores que consideran que no tiene sentido que se introduzcan en el balance; por otro lado, aquellos que optan por la inclusión permanente de dichos bienes en el balance; y en una situación intermedia se encontrarían aquellos que opinan que deberían darse de baja del balance en un momento determinado del tiempo (tabla 1).

Tabla 1
Algunas posturas sobre el reconocimiento contable de los bienes destinados al uso general

¿Inclusión en el balance como elementos del activo?	Autores	Propuestas
No	Mautz (1988)	No son activos.
Temporalmente	Carrasco (1994)	Eliminarlos del balance una vez que son entregados al uso general.
Sí	Pallot (1990, 1997); Vela (1991); Lüder (1994); Brusca (1998); Montesinos (1998)	Separación en el balance entre activos realizables y no realizables. Tratamiento contable específico para los no realizables.
	Rowles (1991)	Tratamiento contable similar para todos los bienes de activo fijo.

En cuanto al primero de los grupos, es decir, aquellos autores que defienden que los bienes destinados al uso general no deberían incluirse en el balance, se basan, entre otros, en los siguientes argumentos:

– Los costes asociados a la presentación de los bienes de infraestructura son superiores al beneficio obtenido.

– La presentación de los bienes de infraestructura a su coste de adquisición no proporciona bases útiles para llevar a cabo una toma de decisiones adecuada.

– Al tratarse de bienes de carácter no realizables resultan indiferentes a efectos de solvencia de la entidad, puesto que la principal garantía frente a las deudas viene constituida por la capacidad de recaudación, concepto no reflejado en el balance de situación.

En una posición intermedia, se encuentran aquellos autores que opinan que dichos bienes deben aparecer en el balance de forma temporal. Dentro de este grupo, a su vez, podemos destacar dos posturas diferenciadas:

– Eliminarlos del balance una vez que son entregados al uso general, puesto que mantenerlos en el balance carece de sentido para evaluar la situación económico-financiera de la entidad.

– Mantenerlos en el balance como activos, pero únicamente hasta el momento en que la deuda que se haya contraído para financiarlos se encuentre totalmente reembolsada, con el fin de justificar los niveles de endeudamiento de la entidad³.

En el otro extremo, como argumentos a favor de que dichos bienes permanezcan en el balance de forma continuada destacan los siguientes:

– La inclusión de estos bienes permitirá una mejor evaluación y medida de las infraestructuras existentes y, por lo tanto, una gestión más adecuada de todos los activos fijos.

– Estos bienes justifican una parte de la capacidad inversora de la entidad, así como su nivel de endeudamiento.

– Su reconocimiento permitirá la incorporación de las correspondientes depreciaciones al total de gastos y, por lo tanto, se podrá calcular el coste de mantenimiento o funcionamiento que originan estos bienes.

Dentro de esta última línea de autores que abogan por el reconocimiento de los bienes de uso público, es posible establecer dos posturas en la conceptualización de los activos destinados al uso general: por un lado los que, como Pallot (1990, 1997), opinan que los mismos deben considerarse como un grupo diferente del resto de activos fijos y, en consecuencia, ser objeto de un tratamiento diferente, y por el otro lado, autores como el australiano Rowles (1991), que aboga porque los mismos sean considerados como cualquier otro activo fijo. La materialización de esta última postura la pode-

³ Esta solución fue adoptada por Reino Unido, pero las deficiencias del sistema llevaron al CIPFA (*Chartered Institute of Public Finance and Accounting*) a sustituir este tratamiento por una nueva contabilidad del inmovilizado, independiente de la financiación del mismo.

mos contemplar en el borrador de la IPSAS⁴ n°14 *Property, Plant and Equipment* elaborado por la IFAC (2000).

2.2. Diferentes posturas en los criterios de valoración

Además de la controversia que suscita el reconocimiento contable de las infraestructuras y bienes comunitarios como elementos de activo, otro tema que plantea cierta problemática es la valoración de los mismos en aquellos países que han optado por su reconocimiento.

El criterio más aceptado para la valoración de los elementos de activo es el *coste histórico*, que para autores como Ijiri (1978), es considerado como el método más objetivo y consistente a efectos de rendición de cuentas. No obstante, algunos autores como Lüder (1993, p. 166-174), consideran que el criterio de valoración debería estar en función del tipo de bien: los activos fijos realizables deberían aparecer reflejados en el balance por su *valor realizable estimado*⁵, mientras que los no realizables⁶ deberían valorarse en base al valor de adquisición o coste de producción (de manera que el deterioro de los activos agotables debido al uso y la obsolescencia fuesen contabilizados como una carga periódica en la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil). Sin embargo, propone que cuando el activo fijo sea financiado con ingresos de la entidad también tendría justificación la aplicación del *coste de reposición actual*⁷.

2.3. Alternativas a los sistemas tradicionales de amortización

Además de la problemática que ha suscitado el tratamiento contable de los activos fijos⁸, otro aspecto a considerar es el reflejo contable de la depreciación sufrida a lo largo del ejercicio. Este tema también ha planteado diversidad de posturas⁹. Ahora bien, en el caso particular de los bienes destinados al uso general el concepto de amortización suscita, si cabe, mayor dificultad, puesto que los mismos presentan una vida útil de carácter indefinido cuando son sometidos a un adecuado mantenimiento. Es por ello por lo que se plantean diferentes alternativas a los tradicionales sistemas de amor-

⁴ *International Public Sector Accounting Standard*.

⁵ El valor realizable estimado consiste en valorar el elemento por el precio que alcanzaría en el mercado si éste fuese vendido en ese momento.

⁶ Se trata de activos usados por la misma Administración y los activos de la comunidad.

⁷ El coste de reposición actual consiste en introducir correcciones valorativas en base a la inflación.

⁸ En este sentido, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (1989) ha llegado a identificar cinco posibles métodos para la contabilización de los activos fijos.

⁹ Una exposición detallada sobre los argumentos a favor y en contra de la contabilización de las amortizaciones puede encontrarse en: Benito (1995), Condor *et al.* (1990).

tización, como es el caso del establecimiento de un sistema de cuotas de mantenimiento o renovación que sustituya o complemente el sistema de amortización, conocido como la *contabilidad de renovación*¹⁰.

3. ANÁLISIS NORMATIVO DEL TRATAMIENTO CONTABLE EN DIFERENTES PAÍSES EUROPEOS

3.1. El reflejo contable en el balance de situación

Actualmente, y según se desprende de los marcos normativos resultantes tras las últimas reformas contables acometidas en gran parte de los municipios europeos, la preocupación por presentar un balance en donde se incluyan todos los activos de la entidad local es creciente, principalmente en relación a aquellos bienes utilizados como medio de producción para la prestación directa de los diferentes servicios públicos. Ahora bien, la presentación de una información de este tipo requiere previamente la elaboración de un *inventario* de todos los bienes de la entidad local más o menos detallado, lo que implica la adopción de una nomenclatura para todos los bienes y el establecimiento de un criterio de valoración.

La elaboración de un inventario exhaustivo de los bienes que posee la entidad y su posterior valoración, viene a representar uno de los principales problemas con el que se enfrentan las administraciones locales a la hora de aplicar las nuevas reformas contables referentes al inmovilizado. Hay que tener en cuenta que son numerosos los municipios que carecen de registros de los bienes que poseen, obstáculo que se ve agravado, en el caso de los bienes del patrimonio histórico, de las infraestructuras, etc., por la especial problemática que conlleva su valoración.

En base al espíritu de la normativa local resultante de las últimas reformas contables adoptadas por los diferentes países para el reconocimiento de los bienes destinados al uso general, pueden diferenciarse tres niveles de información proporcionada por el balance: elevado, medio y bajo (tabla 2).

1. Nivel de información elevado

Una entidad proporciona un nivel de información elevado cuando en el balance se recogen todos los activos (incluidos los bienes comunitarios y las infraestructuras), de forma que este documento proporciona una visión completa de todos los activos fijos que posee la entidad local. Esta es la solución adoptada por el *Chartered Institute*

¹⁰ Este concepto ha sido definido por autores tales como Currie (1987) y Pallot (1997), así como por la *International Federation of Accountants* (1995).

Tabla 2
Niveles de información presentada en el balance de situación

Niveles de Información		Países	Presentación de la Información
<i>Elevado</i>		Reino Unido, Bélgica Italia, Suecia, Francia (<i>opción 2</i>)	Balance
<i>Medio</i>	<i>Permanente</i>	Francia (<i>opción 1</i>)	Balance Inventarios anexos
	<i>Temporal</i>	España	ICAL (OM, 17/07/1990) PGCP (OM, 06/05/1994)
<i>Bajo</i>		Alemania	---

of *Public Finance and Accountancy* (CIPFA) para los *gobiernos locales británicos*, siguiendo así la tendencia de países como Nueva Zelanda o Australia.

Asimismo, en función de la legislación actual, las corporaciones locales italianas, belgas y suecas deben presentar un balance en el que se reconozcan todos los activos inmovilizados pertenecientes a la entidad. En estos tres casos, los bienes destinados al uso general aparecen inscritos bajo la rúbrica de *inmovilizado*, puesto que los mismos responden a este concepto. Los *municipios italianos*, a raíz de la publicación del Real Decreto 77/95, deben contabilizar la totalidad de sus bienes, incluidos los comunitarios (Mussari, 1997, p. 7-8). Por su parte, los *municipios belgas* están obligados a inventariar todos sus bienes de derecho público y privado (entre los que se encuentran los terrenos y construcciones, las vías públicas y obras de arte, y el patrimonio artístico), y proceder a su valoración de acuerdo con criterios específicos, determinados por el Ministerio del Interior (Normand, 1988, p. 55). Un caso similar lo constituyen los *gobiernos locales suecos* que, tras la adopción en 1986 de las normas contables del sector privado, deben registrar en el balance sus infraestructuras por el valor de adquisición y llevar a cabo las correspondientes amortizaciones (Moreno, 1995, p. 360).

2. Nivel de información medio

Este nivel se corresponde con una información limitada, es decir, cuando en el balance no se incluyen todos los activos fijos que posee la entidad local. Este es el caso de las corporaciones locales francesas, tras la reforma contable que supuso la Instrucción M14. Dado que esta reforma toma como base el PGC de 1982 aplicable a las empresas, no se contemplan determinado tipo de bienes con características especí-

ficas, como es el caso del patrimonio histórico. Tal y como apunta Verrier (1994, p. 24-25), ante la problemática que conlleva el no reconocimiento contable de este tipo de bienes, las soluciones a adoptar son varias:

Opción 1: No incluir en el balance información sobre aquellos bienes que no se encuentren contemplados por el plan (como es el caso del patrimonio histórico) y que éstos se presenten en documentos anexos, lo que supondría eliminar del balance un gran volumen de información, perdiendo éste significatividad.

Opción 2: Considerar la especial naturaleza de este tipo de bienes, buscando soluciones alternativas de valoración como la de figurar en el balance por un valor simbólico.

Mientras que la primera opción situaría a las corporaciones locales francesas en un nivel de información medio, es decir, sólo aparecerían en el balance determinado tipo de bienes, la segunda opción se enmarcaría dentro de un elevado nivel de información, proporcionando así el balance una visión global de todos los activos que posee la entidad.

Un caso especial dentro de este nivel de información medio lo constituye el procedimiento español. La ICAL y el PGCP de 1994 establecen que los bienes de uso general permanezcan en el balance de la entidad mientras se encuentren en periodo de construcción y se den de baja como elementos de activo una vez sean cedidos al uso general¹¹; a su vez, deben considerarse como una disminución del Patrimonio de la entidad, recogándose en la cuenta (109) *Patrimonio entregado al uso general*. Esta solución podría catalogarse también como de temporal, dado que las inversiones figuran como elementos de activo sólo durante un determinado periodo de tiempo (el de su construcción). Por lo tanto, encontramos activos que no están reflejados en el balance y otros que, por el contrario, sí lo están, pero dejarán de estarlo en el futuro. Asimismo, la información fundamentalmente cuantitativa sobre estos activos deben reflejarse en la memoria (según de PGCP, 1994) o en el libro de inventarios (según la ICAL).

3. Nivel de información bajo

Este caso vendría caracterizado por la inexistencia de información relativa a los activos fijos en el balance, siendo ésta la solución adoptada por Alemania en donde todavía se utiliza una contabilidad basada en el criterio de caja (Lüder, 1994, p. 70).

Por último, señalar que hay países donde no existe una categoría propia para este tipo de bienes, siendo englobados dentro de la categoría de activos en general, como es el caso de las corporaciones locales italianas, belgas, francesas o suecas. Mientras que

¹¹ Con carácter excepcional, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (1990) permite mantener estos bienes en el balance como elementos de activo (regla 220.2). En este supuesto el contenido informativo del balance aumentaría a un nivel de información completa.

en otros países, como es el caso de Reino Unido o España, sí que se tiene en cuenta la especial naturaleza de dichos bienes y se regulan categorías y criterios de valoración específicos (ver anexo).

3.2. Los criterios de valoración adoptados por los diferentes países europeos

A pesar de que los objetivos de la mayoría de los países parecen coincidir desde una perspectiva general, tras las últimas reformas acometidas en los diferentes países, el tratamiento contable de este tipo de bienes varía notablemente de unos países a otros. Dentro de la diversidad de posturas contables existentes en las administraciones locales europeas para los elementos de inmovilizado en su conjunto, las relativas a los bienes de uso general presentan un mayor grado de coincidencia, sobre todo en cuanto a su valoración. Mayoritariamente las administraciones locales se inclinan por la valoración de dichos bienes a coste histórico, mientras que en los activos de carácter realizable el abanico de criterios utilizado es más amplio.

La mayoría de los países que optan por la contabilización y valoración de los bienes destinados al uso general lo hacen utilizando el coste histórico como criterio general. Este es el caso de las corporaciones locales británicas, italianas, francesas, españolas y suecas, aunque en algunos de estos países coexisten criterios de valoración específicos para determinados bienes (tabla 3). Así, por ejemplo, en Italia los terrenos se valoran por su valor catastral (Mussari, 1997, p. 11); en Bélgica las obras de arte se contabilizan por el valor al que están aseguradas y el alcantarillado por su valor actual (Datoussaid, 1992, p. 2-5).

Así pues, puede observarse que mientras en el caso de los bienes destinados al uso general existe una inclinación mayoritaria por el coste histórico, dada su mayor simplicidad y el carácter no realizable de estos bienes, para el resto de activos fijos predomina una elevada diversidad en los criterios de valoración (Lüder, 1993, p. 166-174; Pina, 1994, p. 194-197).

3.3. El reflejo contable de la depreciación

La problemática que ha suscitado el reflejo contable de la amortización de los bienes destinados al uso público en el ámbito académico, queda plasmada en las diferentes posturas adoptadas por los países europeos (ver tabla 3).

Un grupo de países, entre los que se encuentran Italia, Bélgica y Suecia optan por la amortización lineal de tales bienes en función de la vida útil prevista, aunque se calcula de diferente forma en cada país. Resalta el caso de los municipios belgas, donde la contabilización de la amortización se hace disminuyendo directamente la cuenta del activo, por lo que ésta aparece en el balance por su valor neto, siendo objeto de actua-

Tabla 3
Comparación internacional del tratamiento contable de los bienes destinados al uso público

País	Reconocimiento y contabilización	Criterio de valoración	Incidencia en la cuenta de resultados	Fuente
Alemania	No	–	–	Lüder (1994)
Bélgica	Sí (2) (sin grupo propio)	1. Coste de reposición 2. Criterios especiales: – Valor asegurado (arte) – Valor actual (alcantarillado)	Amortización	– Datoussaid (1992) – Normand (1988) – Royal Decree of August 2nd of 1990 (aplicable desde 1995)
España	Temporal (3)	Coste Histórico	No amortización	– ICAL (1990) – PGCP (1994)
Francia	Parcial (2) (sin grupo propio)	Coste Histórico	No amortización	– Laurent, Paraboschi y Puyo (1995) – Instrucción M14 (aplicable desde 1997)
Italia	Sí	Coste Histórico	Amortización (constante del 2%)	– Massari (1997) – Real Decreto 77/95
Reino Unido	Sí	Coste Histórico	Coste económico (1)	– CIPFA (1993)
Suecia	Sí (2) (sin grupo propio)	Coste Histórico	Amortización	– Moreno (1995) – Recomendación de la Federación sueca de Municipios de 1986

(1) Coste económico = Amortización + Coste financiero del capital.

(2) Aunque en estos países no existe una partida expresa para los bienes de uso general, los mismos son incluidos en la cuenta del Inmovilizado Material.

(3) Se incluyen en el balance mientras están en periodo de construcción y se dan de baja en el momento en que son cedidos al uso general.

lización cada año. Con ello, los elementos patrimoniales se presentan en el balance municipal a valores actuales (valor de reposición).

Un caso opuesto a los analizados anteriormente son las corporaciones locales españolas y francesas, que han optado por no amortizar los bienes destinados al uso público. En el caso de Francia, sólo los bienes muebles y de carácter renovable son amortizables. No lo son, en cambio, los edificios y las infraestructuras que las entidades locales deben conservar. En este caso los municipios pueden dotar provisiones para grandes reparaciones.

Otra solución es la adoptada por los gobiernos locales británicos que, con la reforma de la contabilidad del inmovilizado (CIPFA, 1993), pueden optar por no practicar amortizaciones siempre y cuando se aplique una adecuada política de renovación y mantenimiento. La singularidad de esta solución es que se debe de computar en todo caso un coste financiero adicional por el mantenimiento de los activos, que viene a significar un coste de oportunidad¹² (Vela, 1995, p. 306).

4. ANÁLISIS COMPARADO DE LAS PRÁCTICAS CONTABLES DE ALGUNOS PAÍSES EUROPEOS

Una vez analizado el marco normativo, en este epígrafe se pretende mostrar las prácticas contables relacionadas con este tipo de bienes, basándonos en un cuestionario que ha sido remitido a los Tribunales de Cuentas de los diferentes países de la Unión Europea¹³. Las cuestiones que se han planteado son las siguientes:

- ¿Reconocen contablemente los bienes de activo fijo?
- ¿En qué estados contables aparecen reflejados las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico?
- ¿Qué criterios de valoración utilizan para las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico?
- ¿Contabilizan la depreciación de los bienes de infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico? En caso afirmativo ¿por qué método?

4.1. Reconocimiento contable de los bienes de activo fijo

Las respuestas ponen de manifiesto que la mayor parte de las Corporaciones Locales de la Unión Europea reconocen contablemente sus *activos fijos*, a excepción de Alemania y Austria, donde en función de la contabilidad de caja los consideran como gastos. En Francia y Bélgica no se reconocen contablemente todos los bienes de activo fijo, y algunos quedan excluidos, fundamentalmente por la problemática que conlleva la valoración de los mismos. En el caso de Francia se proporciona una información detallada sobre los activos no capitalizados con carácter adicional (tabla 4).

¹² Esta medida también ha sido adoptada por las corporaciones locales neozelandesas (Lapsley y Pallot, 1997).

¹³ El nivel de respuestas ha sido muy elevado, dado que hemos obtenido información de diez países (los que aparecen en la tabla 4). Francia no se ha tenido en consideración en las tablas 5 a 7, puesto que no contestaron a cuestiones tales como: los estados contables en los que se incluye dicha información, los criterios de valoración y la contabilización de la depreciación. Asimismo, hemos excluido a Alemania y a Austria de las tablas 5 a 7, dado que no contabilizan dichos bienes como elementos de activo fijo.

Tabla 4
Reconocimiento de los bienes de activo fijo

Países	Se reconocen <i>todos</i> como activos	Sólo <i>algunos</i> se reconocen como activos	Se reconocen como <i>gastos</i>
Alemania			X
Austria			X
Bélgica		X	
España	X		
Finlandia	X		
Francia		X	
Holanda	X		
Italia	X		
Portugal	X		
Reino Unido	X		

4.2. Estados contables donde se reflejan las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico

La mayoría de Corporaciones Locales de la Unión Europea presentan *las infraestructuras* en el Balance, con una categoría propia o específica que los diferencia del resto de activos (Bélgica, España, Finlandia y Holanda). Portugal también ofrece información en el Balance, pero con la peculiaridad de presentarlos junto con el resto de activos. Otro grupo de países, como es el caso de Italia y Reino Unido incluyen dicha información en la memoria, como una categoría separada del resto de activos fijos. De este modo, puede observarse que en el Reino Unido se produce una diferenciación entre las prácticas contables y la recomendación del CIPFA¹⁴ (tabla 5).

En el caso español, parece ser práctica habitual en la mayoría de ayuntamientos el no dar de baja como elementos de activo los bienes destinados al uso general una vez son cedidos a los ciudadanos, manteniéndolos en el balance y en el libro de inventarios de forma indefinida. De esta forma, la excepción que establece la Instrucción de Contabilidad 1990 en la regla 220.2 parece convertirse en la práctica general.

En el caso de los *bienes de patrimonio histórico*, podemos distinguir dos grupos de países. En el primer grupo nos encontramos con Finlandia, España, Portugal y Bélgica, que presentan información sobre estos bienes en el balance. A su vez, den-

¹⁴ El CIPFA recomienda que todos los activos fijos se incluyan en el balance.

tro de este grupo de países cabría diferenciar a Finlandia y España, que establecen para dichos bienes una categoría propia, de países como Portugal y Bélgica, que los presentan junto con el resto de activos. Un segundo grupo lo constituyen Holanda, Italia y Reino Unido, que fundamentalmente incluyen dicha información en la memoria. En el caso de Holanda e Italia el nivel de información ofrecido en la memoria sobre este tipo de bienes es bastante más detallado que en el Reino Unido (tabla 5).

Tabla 5
Reflejo contable de las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico en los estados contables

Países	Infraestructura				Bienes de patrimonio histórico			
	Balance		Memoria o Anexo		Balance		Memoria o Anexo	
	Con categoría propia	Sin categoría propia	Con categoría propia	Sin categoría propia	Con categoría propia	Sin categoría propia	Información detallada	Información poco detallada
Bélgica	X					X		
España	X				X			
Finlandia	X				X			
Francia		X						
Holanda							X	
Italia			X				X	
Portugal		X				X		
Reino Unido			X					X

4.3. Criterios de valoración empleados para las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico

En cuanto a la valoración de las *infraestructuras* y respondiendo a la normativa vigente, la mayoría coinciden con el coste histórico, y en algunos casos, cuando los bienes se amortizan, se presenta el coste histórico depreciado (España, Italia, Portugal y Reino Unido valoran a coste histórico, frente a Bélgica, Finlandia y Holanda que lo hacen a coste histórico depreciado).

En el caso de los *bienes de patrimonio histórico* la diversidad de posturas es mayor. Así por ejemplo, España y Finlandia los valoran por el coste histórico, Holanda por el valor al que se encuentran asegurados, Portugal por el valor de mercado, Reino Unido por un valor simbólico y Bélgica e Italia utilizan diferentes criterios en base al tipo de bien de que se trate (tabla 6).

Tabla 6
Valoración de las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico

Países	Infraestructura			Bienes de patrimonio histórico			
	Coste histórico	Coste histórico depreciado	Coste histórico	Valor asegurado	Valor mercado	Valor simbólico	Otros
Bélgica		X					X
España	X		X				
Finlandia		X	X				
Holanda		X		X			
Italia	X		X				X
Portugal	X	X			X		
Reino Unido	X					X	

4.4. Contabilización de la depreciación de las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico

La mayor parte de países optan por el método de amortización lineal para las *infraestructuras*, a excepción de Reino Unido que emplea el método de contabilidad de renovación (*renewal accounting*). En el caso español, a pesar de que la normativa legal obliga a contabilizar la depreciación, es bastante limitado el número de ayuntamientos que tienen en consideración las pérdidas de valor que sufren dichos bienes.

En el caso de los *bienes de patrimonio histórico* existe una mayor disparidad de criterios en la contabilización de la amortización, al igual que sucede con los criterios de valoración. Las respuestas indican que es mayor el número de países que no con-

Tabla 7
Contabilización de la depreciación de las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico

Países	Infraestructura			Bienes de patrimonio histórico			
	No contabilizan depreciación	Método lineal	Otros	No contabilizan depreciación	Método lineal	Mantenimiento	Depende del tipo de activo
Bélgica		X					X
España	X			X			
Finlandia		X			X		
Holanda		X		X			
Italia		X				X	
Portugal		X			X		
Reino Unido			X	X			

tabiliza la depreciación de dichos bienes, como es el caso de España, Holanda y Reino Unido. Entre los que optan por la contabilización de la depreciación se encuentran Finlandia y Portugal, que lo hacen por el método lineal, Bélgica varía en función del tipo de bien de que se trate e Italia contabiliza únicamente los gastos de mantenimiento (tabla 7).

5. CONCLUSIONES

Tras las últimas reformas que se han venido produciendo en los sistemas contables de las Administraciones Locales de los distintos países europeos, parece observarse una clara tendencia hacia la inclusión de una mayor cantidad de información sobre los activos fijos en el balance de las entidades locales. Las razones que impulsan este tipo de reformas fundamentalmente giran en torno a la mejora en la rendición de cuentas sobre estos activos y a la mejora de la gestión.

El balance es un documento que refleja la situación patrimonial de la entidad y, por lo tanto, debe incluir información sobre todos sus elementos patrimoniales, incluso los bienes de uso general, pues aunque los mismos resulten indiferentes a efectos de solvencia y liquidez, su inclusión facilita la explicación del por qué se ha incurrido en un determinado volumen de endeudamiento. Esto ayudará a los usuarios externos a comprender mejor la situación económico financiera de la entidad. Esta tendencia dirigida hacia la presentación de información sobre todos los activos la podemos observar en países como, por ejemplo, Reino Unido, Bélgica, Italia y Suecia. No obstante, hay países donde todavía no se presentan estos bienes en el balance, como es el caso de Alemania.

En cuanto a la valoración de los bienes destinados al uso general, su especial naturaleza y su carácter no realizable lleva a la adopción generalizada del coste histórico como el menos problemático, siendo éste el criterio más utilizado por la mayor parte de los países, al ser considerado como el método más objetivo y simple. No obstante, existen determinados bienes de uso público, como ocurre con los bienes de patrimonio histórico, para los que resulta muy difícil determinar el coste histórico, por lo que resultaría de interés que los mismos apareciesen reflejados por un valor simbólico a efectos de su inventario. Ahora bien, su inclusión en el balance podría provocar confusión, al aparecer valores históricos junto con valores simbólicos, por lo que resultaría más apropiado que se presentasen en documentos explicativos o anexos, a fin de evitar incongruencias en las cifras del balance.

Por último, señalar que para la contabilización de la depreciación, conviene distinguir entre aquellos bienes que presentan una vida útil de carácter limitada de aque-

llos otros con una vida indefinida (como es el caso de los bienes destinados al uso general). En el primero de los casos es conveniente llevar a cabo una política de amortización pues, a nuestro juicio, las dificultades que acarrea la contabilización de las amortizaciones se ven compensadas por los beneficios que a nivel informativo aportan. Entre otros aspectos, el reflejo contable de las amortizaciones es necesario para el análisis del coste económico de los servicios públicos, elemento imprescindible en la valoración de la eficiencia y la eficacia, y facilita la comparación de la información con otros entes. Por lo que respecta a los bienes con una vida útil de carácter indefinido (entre los que se encuentran los bienes destinados al uso general), consideramos que una solución alternativa y más apropiada es el llevar a cabo el establecimiento de un adecuado plan a priori de cuotas de mantenimiento o renovación del bien que sustituya o complemente la correspondiente amortización, en la misma línea apuntada por la IFAC (1998) o el CIPFA (2000).

BIBLIOGRAFÍA

- ANTHONY, R. N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues*, Research Report, FASB (Financial Accounting Standards Board), Stamford CT.
- BRUSCA, I. (1998): "Los activos no financieros en las entidades locales", *Técnica Contable*, abril, p.259-310.
- BENITO, B. (1995): *Manual de Contabilidad Pública*, Pirámide, Madrid.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) (1989): *Accounting and Reporting for Physical Asset by Governments*, Research Study, CICA, Toronto.
- CARRASCO, 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 (CIPFA) (1993): "Institute Statement: Capital Accounting", *Public Finance and Accountancy*, CIPFA, February, p. 14-18.
- _____ (2000): "Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice Exposure Draft", CIPFA, London.
- CÓNDOR, V.; GIMENO, J.; LAÍNEZ, J. A.; PINA, V. J. y POSTIGO, J. L. (1990): "Las amortizaciones en las entidades de la Administración Pública", *Técnica Contable*, n° 493, enero, p. 27-30.
- CURRIE, B. (1987): "Accounting for Infrastructure Assets", *Public Finance and Accountancy*, No. 8, p. 7-10.
- DATOUSSAID, W. (1992): "The Introduction of a New Municipality Accounting in Belgium", *EIASM*, Helsinki.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1985): *Statement of Financial Accounting Concepts*, No. 6, "Elements of Financial Accounting Statements", FASB, December, Stamford.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1995): *Study Definition and Recognition of Assets*, IFAC, August, New York.
- _____ (1998): *Governmental Financial Reporting*, IFAC, July, New York.
- _____ (2000): *Property, Plant and Equipment. Exposure Draft*, IPSAS No. 14, IFAC, July, New York.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): Documento No 6 Principios Contables Públicos, *Inmovilizado no financiero*, IGAE, Madrid.

IJIRI, I. (1978): "Cash Flow Accounting and its Structure", *Journal of Accounting Auditing and Finance*, p. 331-348.

JONES, R. y PENDLEBURY, M. (1996): *Public Sector Accounting*, 4th Edition, Pitman Publishing, London.

LAPSLEY, I. y PALLOT, J. (1997): "The Capital Accounting Controversy in Local Government Accounting. A New Zealand : UK comparison", 6^a Conferencia CIGAR, Milán.

LAURENT, P., PARABOSCHI, J. P. y PUYO, G. (1995): *La M14. Enjeux et mise en oeuvre*, Editions Sorman, París.

LÜDER, K (1993): "Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y mantenimiento", *Jornadas sobre Tendencias y evolución de la Administración Pública en el mundo occidental: búsqueda de una mayor eficacia*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Febrero, Barcelona, p. 155-178.

_____ (1994): "La Comptabilité Publique Locale en Allemagne", *Revue Française de Finances Publiques*, No. 46, p. 69-79.

MAUTZ, R. K (1981): "Financial Reporting: Should Government Emulate Business?", *Journal of Accountancy*, August, p. 53-60.

_____ (1988): "Monuments, Mistakes, and Opportunities", *Accounting Horizons*, June, p. 123-128.

_____ (1990): "Why Not-For-Profit should Report their Commitments", *Journal of Accountancy*, June, p. 92-98.

MONTESINOS, V. (1998): "Análisis contable en las Entidades Públicas", *IV^a Jornada de trabajo sobre análisis contable*, ASEPUC, p. 185-224.

MORENO, J. M. (1995): "La contabilidad pública en Suecia", *La contabilidad pública en algunos países de la OCDE*, Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, p. 321-413.

MUSSARI, R. (1997): "Some Considerations on the Significance of the Assets and Liabilities Statement in the Italian Local Government Accounting Reform", 6^a Conferencia CIGAR, Milán.

NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS (1987): "Statement of Public Sector Accounting Concepts", NZSA, Wellington, July.

NORMAD, E. (1988): "La Réforme de la Comptabilité Communale", *Bulletin Trimestriel du Crédit Communal de Belgique*, Juillet, p. 35-68.

ORDEN DE 17 DE JULIO DE 1990, por el que se aprueba la ICAL (BOE n° 175, de 23 de julio).

ORDEN DE 6 DE MAYO DE 1994, por el que se aprueba el PGCP (BOE n° 120, de 20 de mayo).

PALLOT, J. (1990): "The Nature of Public Sector Assets, a Response to Mautz", *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 4, June, p. 79-85.

_____ (1992): "Elements of Theoretical Framework for Public Sector Accounting", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol 5, No. 1, p. 38-59.

_____ (1997): "Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context", *Financial Accountability & Management*, 13 (3), August, p. 225-242.

PINA, V. (1994): "La valoración del inmovilizado en las Administraciones Públicas: criterios alternativos y su utilidad en la toma de decisiones", *II^a Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, ASEPUC, Valencia.

ROWLES, T. R. (1991): "Accounting for Infrastructure Assets and Heritage Assets", *Charter*, July, p. 48-53.

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

VELA, J. M. (1991): "La contabilidad pública frente la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No 68, p. 581-620.

_____ (1995): "La contabilidad en el Reino Unido", en *La contabilidad pública en algunos países de la OCDE*, IGAE, Madrid, p. 269-320.

VERRIER, A. (1994): "Le Patrimoine des Collectivités Locales: le Problème de L'évaluation", *Revue Française de Comptabilité*, No. 260, Octubre, p. 24-25.

WALTER, R. G.; CLARKE, F. L. y DEAN, G. W. (1999): "Reporting on State of Infrastructure by Local Government", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12, No. 4, p. 441-458.

Anexo
Clasificación y localización del inmovilizado en el balance de situación.
Análisis en diferentes administraciones locales europeas

ESPAÑA (PGCP, 1994)	ESPAÑA (ICAL, 1990)	FRANCIA (Ley 22 junio 1994)	BÉLGICA (PGC proyecto 1994)	SUECIA (PGCP, 1993)	REINO UNIDO (CIFFA, 1993)
GRUPO 2: INMOVILIZADO	GRUPO 2: INMOVILIZADO	GRUPO 2: INMOVILIZADO	GRUPO 2: INMOVILIZADO	GRUPO 1 ACTIVOS (fijos y circulantes)	ACTIVOS
20 Inv. destinadas al uso genera	22 Inv. en infraestructura y bienes destinados al uso genera		26 Obras de ingeniería civil		
21 Inmovilizado inmaterial	21 Inmovilizado inmaterial	20 Inmovilizado inmaterial	21 Inmovilizado inmaterial	19 Activos intangibles	Activos no específicos o no operacionales
22 Inmovilizado material	20 Inmovilizado material.	21 Inmovilizado material	22 Terranos y construcciones 23 Instalaciones; Maquinaria y Utililaje de explotación 24 Mobiliario y Material 25 Inmovilizado en arrendamiento financiero y derechos similares	17 Maquinaria- Equipos. 18 Edificios y otros bienes inmuebles	Activos específicos u operacionales
23 Inversiones gestionadas para otros entes públicos		22 Inmovilizado recibido en afectación			Infraestructuras y bienes comunitarios
..		23 Inmovilizado en curso	27 Inmovilizado en curso	13 Inventarios, trabajos en curso, anticipos a proveedores	Viviendas
25, 26 Inversiones financieras permanentes	25, 26 Inversiones financieras	26, 27 Inmovilizado financiero	28, 29 Inmovilizado financiero.	16 Activos de capital financieros	
28 Amortización acumulada inmovilizado.	29 Amortización de inmovilizado y Provisiones.	28 Amortización acumulada.		Resto Activos (incluye otros activos tales como: 10 Metálico, saldo en bancos, etc., 11, 12 Cuentas a cobrar, 14 Elementos de corte de operaciones, 15 Liquidaciones con el Gobierno).	

29 Provisiones inmovilizado			29 Provisiones por depreciación del inmovilizado		
TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES DESTINADOS AL USO GENERAL:					
Tratamiento contable diferenciado	Tratamiento contable diferenciado	No se hace referencia explícita a estos activos y deja pendiente el tratamiento específico de los mismos	No se hace referencia explícita a estos activos	No se hace referencia explícita a estos activos	Tratamiento contable diferenciado