LOS INMOVILIZADOS TANGIBLES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES. ESPECIAL EFERENCIA A LAS ENTIDADES LOCALES DE PORTUGAL Y ESPAÑA Y A LOS BIENES DE INTERES HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y CULTURAL

Enrique J. Buch Gómez, Universidad de Vigo

Roberto Cabaleiro Casal, Universidad de Vigo

RESUMEN

Las nuevas tendencias imperantes en la contabilidad pública, al introducir la contabilidad patrimonial en este ámbito, exigen la incorporación a la información a facilitar por las diversas administraciones públicas de los activos fijos por ellas controlados, entre los que, por sus especiales connotaciones, destacan los inmovilizados de carácter no financiero. Los diversos tipos de estos activos, las diferentes problemáticas que su incorporación a los estados financieros conlleva, los especiales problemas valorativos, así como de la toma en consideración, en su caso, de su depreciación, se configuran como temas que no presentan una solución definitiva en el proceso de modernización de los instrumentos de información para este tipo de entidades a nivel mundial.

En el ámbito de las entidades locales, esta problemática plantea, además, unas ciertas especificidades, al encontrarse en muchas ocasiones con competencias concretas en relación a la gestión de un conjunto de bienes públicos de una especial naturaleza, los cuales incorporan consideraciones peculiares en cuanto a los mismos y a su adecuado tratamiento.

PALABRAS CLAVE: Administraciones públicas, inmovilizado material, valoración de activos, información financiera, contabilidad pública.

ABSTRACT

The new prevailing tendencies in public accounting, when introducing patrimonial accounting, demand from the different public services to provide the information on the fixed assets they control. Non financial fixed assets, due to their specific connotations, outstand among those. The different types of these assets, the different problems their incorporation to financial statements entail, the specific validation problems and considering, in their case, the possibility of their depreciation are shaped as subjects which do not present a definite solution in the process of the modernization of information tools for these type of entities on a worldwide level.

In the sphere of local entities the problems above mentioned pose certain specificities since, in some occasions, they meet specific competence relative to the management of a set of public properties of specific nature. Local entities and their adequate treatment need to be particularly considered.

KEY WORKS: Public administration, tangible fixed asset, assets valuation, financial information, public accounting.

1.- INTRODUCCIÓN

La incorporación de la contabilidad patrimonial al ámbito de las administraciones públicas, columna vertebral del proceso de modernización doctrinal por el que las mismas están atravesando ha supuesto la necesidad de afrontar la problemática de reconocimiento y valoración de una amplia variedad de activos, entre los cuales los inmovilizados tangibles tienen una posición esencial.

La utilización de las categorías y criterios vigentes en el ámbito empresarial, cuyo régimen contable se ha venido tomando como referencia para las normativas públicas de igual naturaleza, si bien permiten aprovechar la amplia experiencia acumulada en los años de desarrollo que la contabilidad empresarial lleva a sus espaldas, no ha supuesto el logro de unos criterios de registro y valoración de general aceptación en el contexto de los inmovilizados materiales para entidades públicas, conducentes a unos estados contables con contenidos informativos homogéneamente tratados y de utilidad contrastada y de general utilización y aceptación, y ello debido a las peculiaridades de índole jurídica, económica, financiera y organizativa que presentan las entidades encuadradas en el contexto de las administraciones públicas frente a las pertenecientes al mundo empresarial, y a pesar de la filosofía de gestión sobre el que se sustenta el proceso de reforma que viene sufriendo la contabilidad pública en los últimos decenios, como se ha puesto de manifiesto a través numerosos estudios doctrinales tales como Mautz (1981), Moore (1991), Lucuix (1999), Pallot (1997), Brusca (1998), Van Daniker y Harris (1999), Walker, Clarke y Dean (2000) y Walker, Dean y Edwars (2004) entre otros.

Entre los elementos patrimoniales en los que se materializan las peculiaridades del sistema contable público nos encontramos entre otros: aquellos no ligados al cumplimiento de los objetivos primordiales de la entidad, elementos cuya situación jurídica los hace inalienables, elementos de uso libre o con peculiaridades de control, aquellos otros cuyo incorporación al patrimonio ha seguido vías con inexistencia de contraprestación económica, o se ha producido en fechas muy lejanas, o que no disponen de un mercado de intercambio, o cuya específica naturaleza los hace únicos, sin sustitutos o alternativas comparativas reales.

2.- LOS INMOVILIZADOS TANGIBLES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

2.1. Aspectos generales.

A la hora de aproximarse a la problemática informativa que presentan los inmovilizados tangibles en el ámbito de las administraciones públicas, hemos de tener en cuenta la amplia presencia que, a nivel internacional, tiene su problemática, materializada en varios pronunciamientos por parte de diversas organizaciones públicas y privadas dentro del ámbito de la armonización/normalización contable para el sector público.

En estos pronunciamientos se cubre un amplio universo elementos materiales fijos, aunque no homogéneos a la hora de plantear su reconocimiento y valoración. Dentro de la gran variedad de bienes que son objeto de consideración por esta normativa se encuentran los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural, "*Heritage Assets*" (en adelante BPHAC), que por su particular problemática está siendo objeto de interés por documentos específicos.

Una primera cuestión que surge de la mera consideración de los pronunciamientos internacionales de carácter básicamente anglosajón es la distinción fundamental que se hace dentro del universo general de inmovilizados materiales en dos categorías: "Property, Plant and Equipment" (Propiedad, Planta y Equipo, en adelante PPE) e "Investment Property" (Propiedades de Inversión, en adelante PI). Esta distinción básica en dos categorías de inmovilizados materiales, con diversas consecuencias valorativas, se centra en el uso que las entidades responsables de tales elementos dan a los mismos. Se consideran generalmente dentro de la primera categoría, de acuerdo con lo señalado por el International Públic Sector Accounting Standard Board (IPSASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), los activos "tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un periodo contable"[IPSAB; 2001b, par. 12]. Si, por el contrario, "son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos), que se tienen para obtener rentas o plusvalías, o ambas, en lugar de para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos; o bien para (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones"[IPSAB; 2001a, pár. 6] serán tratados como "Investment Property".

La concordancia general que presentan las definiciones de ambas categorías en los diversos pronunciamientos no excluye la existencia de discrepancias puntuales a la hora de considerar determinados activos en una u otra categoría; por ejemplo, los bosques y otros recursos renovables naturales son excluidos tanto en su IPSAS 16 [IPSAB, 2001a], "Investment Property", como en la IPSAS 17 [IPSAB, 2001b], "Property, Plant and Equipment"; los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola no se contemplan tampoco en otras normas nacionales emitidas por organismos de prestigio internacional por el gran desarrollo y profundización en el campo contable de carácter económico y patrimonial en el ámbito público, casos de la Australian Accounting Standards Board (AASB) en su norma AASB 140 "Investiment Property" [AASB, 2004], ni tampoco en la AASB 116 "Property, Plant and Equipment" [AASB, 2004b], para ser abordados, dadas sus especiales peculiaridades por una norma en exclusiva, la AASB 141 "Agriculture"[1].

Considerando nuestro entorno más cercano, Portugal y España, cuestiones de estricto carácter legal tienen un papel importante en la configuración contable de los inmovilizados materiales de sus administraciones públicas. En

Portugal los bienes que son declarados como de "dominio público" constituyen una categoría informativa contable con independencia de cualquier otra consideración, aplicándose al resto de los activos el criterio de uso seguido por el IPSASB para englobarlos bajo la denominación bien de "*Inmobilizaçoes corpóreas*", siempre que el elemento sea utilizado por la entidad en su actividad operacional, no esté destinado a la venta y tenga una permanencia en la entidad superior al año,[2] o bien de "*Investimentos en imoveis*" entre los "*Investimentos financieros*", cuando se trate de edificaciones urbanas y propiedades rústicas que no estén afectadas a la actividad operacional de la entidad[3]. En España, la consideración legal de un bien como de dominio público no arrastra una tipología contable, sino que es su utilización, bien sea puesto a disposición del público para la utilización directa por parte de los ciudadanos, o bien para ser empleado por la entidad, bajo cuyo control o propiedad se encuentre para la generación de servicios públicos, empleo administrativo o cualquier otro, lo que determina su consideración concreta entre el inmovilizado como "Inversiones destinadas al uso general" o como "Inmovilizados materiales", no haciéndose referencia al hecho de si el servicio que prestan tales bienes se encuadran dentro de la categoría de propios a la naturaleza de la entidad titular o si, por el contrario, su papel es ajeno a la misma, siendo necesario recurrir a las notas explicativas de las cuentas anuales para obtener esta información en el caso de las entidades públicas a las que es de aplicación el Plan General de Contabilidad Pública y no disponiendo de esta información, ni siquiera a través de la información complementaria en las Administraciones Públicas de rango Local.

Por tanto, podemos observar que mientras el tratamiento informativo básico dado en Portugal a estos activos sigue la línea básica vigente a nivel internacional, la posición mantenida en España se aparta claramente de ésta, al no discernir el objetivo para el que es empleado el bien, ligado a la actividad principal o independiente de la misma, a la hora de tipificarlo, a pesar de que a nivel local, la normativa contable es de muy reciente aplicación[4], con lo que no cabe atribuir tal discrepancia al paso del tiempo, sino a la posición que la normativa española ha tomado al respecto. Ahora bien, no debemos olvidar que la actualización de la normativa local toma como referencia el vigente Plan General de Contabilidad Pública, plan marco para el conjunto del sector público administrativo[5].

Además de esta diferencia fundamental de criterio informativo, una segunda diferencia informativa importante se produce entre ambas normas. Mientras que en la normativa portuguesa la totalidad del inmovilizado material, haya sido considerado "Bens de dominio", "Inmobilizaçoes corpóreas" o "Investimentos en imoveis", permanece presente en la información financiera de la entidad, esto es, figura como tal en el activo del balance de situación, en el caso de la normativa española aquellos bienes que tienen la consideración de "inversiones destinadas al uso general" sólo lo hacen en tanto que no comiencen a cumplir el cometido para el que están destinados, ya que llegado este momento son dados de baja, perdiendo su consideración como activos fijos, y sólo quedando reseña de su paso a través del saldo de una cuenta técnica, ubicada entre los fondos propios y denominada "Patrimonio entregado al uso general".

---

[1] Posicionamiento similar al de la AASB es el mantenido por la Financial Reporting Standards Board (FRSB) neoZealandesa que excluye de sus New Zealand Internacional Accounting Standards(NZ IAS) que regulan los criterios contables sobre las PI en NZ IAS 40 [FRSB; 2004b] y los PPE en NZ IAS16 [FRSB; 2004a] a los activos biológicos relacionados con la agricultura, que son tratados en la NZ IAS 41 "Agriculture".

[2] 11.3. Notas explicativas. Classificaçao orçamental y operacional. Decreto-Lei No 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aproba o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquías Locais (POCAL). Portugal.

[3] Véase nota anterior.

[4] Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

[5] Orden EHA, de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

El enfoque de la normativa española al considerar estos bienes como activos fijos de "carácter temporal" lleva consigo consecuencias de diversa índole tanto sobre la imagen patrimonial de la entidad como sobre la incidencia económica de éstos bienes en la prestación de servicios.

Entre los bienes que en normativa española se denominan "Inversiones destinadas al uso general" se encuentran los BPHAC en tanto que por su naturaleza son de uso general, estando en la legislación contable portuguesa entre los "bens de dominio público" y recogidos en los pronunciamientos internacionales con tratamientos diferenciados por sus especiales características, aspecto que será abordado a lo largo de este trabajo.

2.2. Criterios de reconocimiento, valoración y depreciación

a) Reconocimiento

Una primera cuestión a tener en cuenta para estos bienes es si los mismos deben de considerarse un activo y como tal reconocerse en los estados financieros de la entidad.

El criterio de reconocimiento de mayor aplicación en la doctrina internacional se basa en exigir a un elemento el cumplimiento de dos requisitos para ser reconocido como activo bajo la categoría de PPE: (a) que "es probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivado del activo; y (b) el costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad" [IPSAB; 2001b, pár. 12][6].

El cumplimiento de estos requisitos no parece plantear, en principio, para el caso general de los activos obtenidos por adquisición o producción, mayores problemas, permitiendo la presencia de estos elementos en los estados financieros de las entidades responsables de los mismos.

Sin embargo, en referencia a este criterio habitualmente aceptado internacionalmente, no podemos dejar de mencionar la existencia de posicionamientos teóricos discrepantes, que parten de la base de considerar que los activos fijos no financieros le causan a la entidad de la que dependen una serie de obligaciones de las que se derivan unos gastos, no siendo fuente de ingresos en la mayoría de las ocasiones; por ello, los defensores de esta postura opinan que dichos elementos, en vez de ser registrados como activos deberían ser considerados elementos de pasivo. El defensor más significativo de este posicionamiento es Mautz (1981 y 1988), el cual basa su razonamiento en el criterio de reconocimiento de un elemento como activo tal y como fué originariamente enunciado por el Internacional Accounting Standards Board (IASB) en su IAS 16 "Property, Plant and Equipment" [IASB; 2005], que al estar dirigido al ámbito privado sólo señala como requisito de reconocimiento de un elemento como activo que del mismo sea probable que en el futuro se deriven para la entidad unos beneficios económicos, sin considerar la existencia básica de flujos de servicios, aspecto que soporta en gran medida la filosofía de la contabilidad económica y patrimonial de las administraciones públicas.

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

El reconocimiento de un activo fijo material como PI se atiene a similares requisitos que los establecidos para los activos considerados PPE [IPSASB; 2001a, pár. 19], [AASB; 2004a, pár. 16], [FRSB; 2004b, pár. 16] y [ASBS; 2004a, pár. 18].

En relación con el posicionamiento mantenido por España en cuanto a su reconocimiento de los bienes tangibles, este se apoya en el concepto de propiedad matizado en casos puntuales por el criterio de control[7], que conduce a que ciertos bienes, aunque de su propiedad, no figuren entre los activos de la entidad, mientras que si aparecen otros que no siendo de su propiedad si se encuentran bajo su control legal. La norma portuguesa sigue el criterio de propiedad, incluyendo como "imobilizaçoes corporeas" a aquellos controlados mediante arrendamiento financiero, siguiendo la corriente imperante a nivel internacional.

b) Valoración

En relación con los criterios valorativos a aplicar a estos elementos patrimoniales, los diversos pronunciamientos distinguen según sea la primera o posteriores valoraciones, la vía por la cual el elemento se han incorporado al patrimonio de la entidad, así como si el mismo se configura como PPE o como PI.

Comenzando por los elementos considerados como PPE, según el IPSAB [2001b, pár.22] al adquirirse el bien a un tercero habrá de ser valorado por el coste de adquisición, incluyéndose los gastos inherentes a la adquisición, aplicándose similar procedimiento de cálculo de construirse el bien por la propia entidad, posición idéntica que es mantenida en otros pronunciamientos [AASB ; 2004b, pár. 15], [FRSB ; 2004a, pár. 15], [ASBS ; 2004b, pár. 21], [AARF ; 1999, párs. 6.1,1.2. 3-5], [AARF ; 1996, par. 36], incluso también por la Accounting Standards Board inglesa (ASB) [1999, pár. 6-7] o por la Federal Accounting Standards Advisory Board de Estados Unidos (FASAB) [1996, pár. 26].

La diversidad de activos que pueden llegar a considerarse como inmovilizados tangibles, así como las peculiaridades jurídicas que presentan las entidades públicas frente a las del naturaleza privada, hace necesario la toma en consideración de vías especiales por las que pueden incorporarse a las mismas elementos de la naturaleza considerada. Entre estas situaciones particulares se encuentra la incorporación de elementos a coste nulo, ya sea por donación, expropiación o proceso que conduzca a una situación similar; este caso es contemplado en diversos pronunciamientos, optándose para él como criterio valorativo el valor razonable a la fecha de incorporación [ÌPSAB; 2001b, pár 23], [FASAB; 1996, pár. 30], [AASB; 2004b, pár. Aus 15.1], [FRSB; 2004b, pár. Nz 15.1], [ASBS; 2004b, pár. 22], [AARF; 1996, pár. 37]. Sin embargo hay otras posturas valorativas para esta situación, como la mantenida por la ASB [1999, pár. 17] que propone el criterio del valor corriente, entendido como el menor valor entre el coste de reemplazo y la cuantía recuperable[8].

Con posterioridad al momento de reconocimiento de un elemento de esta naturaleza, las sucesivas valoraciones a realizar se harán bien manteniendo el criterio valorativo del coste de adquisición o bien contabilizando el mismo a su valor revaluado, el cual viene dado por su valor razonable en el momento de la reevaluación, detrayendo en ambos

[7] Casos de las cesiones y adscripciones de bienes.

[8] Entendida como el mayor valor entre el valor realizable neto y el valor en uso.

casos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido a lo largo de su vida útil. De optarse por el criterio de la reevaluación, las mismas se efectuarán con suficiente regularidad que permita la efectividad del método, esto es, que el valor expresado en libros del bien no difiera sensiblemente del que se obtendría utilizando el valor razonable en la fecha a la que se refieran los estados financieros. Si se reevalúa un elemento deberá hacerse lo mismo con todos los elementos de la misma clase de activos. La opción elegida deberá aplicarse a todos los activos fijos tangibles.

Esta doble opción es mantenida por los pronunciamientos de referencia que se vienen utilizando en este trabajo, si bien con el matiz de que el IPSAB [2001b, pár. 38-39] confiere al criterio valorativo del coste el carácter de tratamiento de referencia, siendo el criterio reevaluatorio un tratamiento alternativo permitido, mientras que en los otros pronunciamientos se coloca a ambas posibilidades a un mismo nivel de preferencia [ASBS; 2004b, pár. 37-39], [FRSB; 2004a, pár. 29-31], [AASB; 2004b, pár. 29-31], …

Si el elemento se tipifica como PI el criterio valorativo a utilizar para la primera valoración será similar al establecido para los inmovilizados materiales, esto es, coste de adquisición, con gastos de transacción incluidos[9], o valor razonable a fecha de adquisición de ser nulo o insignificante aquel [ÌPSASB;2001a, pár. 22-23], [AASB; 2004a, pár. 20 y Aus 20.1], [FRSB; 2004b, pár. 20y Nz 20.1], [ASBS; 2004b, pár. 22-23].

El criterio de valoración a aplicar a las PI para las posteriores y sucesivas valoraciones difiere de mantenido para la categoría anterior, no existiendo homogeneidad de opiniones. Así, los pronunciamientos emanados tanto por el IPSASB [2001a], AASB [2004a] y ASBS [2004a] permiten que la entidad elija en estas valoraciones entre el modelo de coste y el del valor razonable[10], para todos los elementos considerados como PI, en el primer caso [IPSAB; 2004a, pár. 16], y con excepciones puntuales en los otros dos pronunciamientos [AASB;2004a, pár. 30], [ASBS;2004a, pár. 35][11]; a pesar de ello, dichos pronunciamientos se inclinan por el valor razonable, en tanto que son de la opinión que este método ofrece una mejor información, por lo que no consideran apropiado cambiar del método de valor razonable al de coste, si aquel fue el utilizado para la primera valoración y establecen la exigencia de que las entidades valoren todas sus propiedades de inversión por el método del valor razonable, ya sea con objetivos de medición, de haber elegido este método de valoración, o con el objetivo de difusión informativa, de haberse inclinado por el método de coste [IPSASB; 2001a, párs. 33 y 34], [AASB; 2004a, párs. 31 y 32]. Por el contrario, el FRSB [2004a, párs. 33 y 53] prescribe el uso del criterio del valor razonable para todas las segundas y sucesivas valoraciones, admitiendo únicamente la utilización del criterio del coste con carácter excepcional cuando el primero

[9] El IPSAB considera explícitamente que los gastos posteriores a la adquisición, en tanto incrementen el potencial de servicio o sea probable algún beneficio económico futuro, formen parte del valor del elemento [IPSAB; 2001a, párs. 30-31]. Similar criterio es manifestado por la AARF [1997, pár. 5.7].

[10] Se admite la posible existencia de imposibilidad de aplicar el valor razonable, en cuyo caso se utilizaría el método de coste [IPSAB; 2001a, pár. 55].

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

sea de imposible aplicación. La postura mantenida por la ASB [1981] es que las propiedades de inversión deben ser incluidas en el balance de la entidad a su precio de mercado adecuadamente formado (*open market value*).

En las normativas, portuguesa y española se establecen como criterio primordial tanto para la primera como para posteriores valoraciones el de precio de adquisición o coste de producción[12] para todos los elementos, con independencia de su consideración como necesario para la actividad o ajeno a la misma, al margen de que aparezca reflejado de un modo diferenciado en Portugal y agrupado en España, quedando las revalorizaciones excluidas salvo para casos puntuales legalmente regulados, y dándose, en principio únicamente discrepancias puntuales en casos particulares de alta[13].

c) Depreciación

Sobre este aspecto de la problemática valorativa, la doctrina internacional parte de distinguir no solo la diferenciación del elemento como inmovilizado material o inversión financiera, sino que también separa la depreciación sistemática que sufren los activos inmovilizados y de naturaleza no financiera, de las pérdidas de valor derivadas de deterioros de valor sufridos por los elementos.

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

La necesidad de reconocer los deterioros de valor que, por motivos puntuales diversos, puedan también sufrir este tipo de elementos, se contempla en diversos pronunciamientos [ÌPSAB; 2001b, pár. 66], [AASB; 2004b, pár. 63], [FRSB; 2004a, pár. 63], [ASBS; 2004b, pár. 73] y [ASB, 1998, Summary]. Ahora bien, aunque sobre este planteamiento general existe un acuerdo básico en los pronunciamientos, se ha de tener muy presente que las propias normas admiten la aplicación, en las segundas y posteriores valoraciones, de un valor reevaluado, calculado en base al valor razonable, estableciendo, como ya se señaló, una aplicación con la suficiente regularidad para que no exista una diferencia significativa con el valor razonable a fecha. En estas circunstancias, el IPSASB [2004, párs. 2.e y 10] considera no procedente el cálculo de un deterioro de valor , al establecer y explicar la exclusión de alcance tanto

[12] Punto 4.1.1. del Plano Oficial de Contabilidade das Autarquías Locais (POCAL).
Quinta parte. Normas de valoración. Punto 2.1. Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local.

[13] Estos casos particulares los constituyen tanto para España como para Portugal: las adquisiciones de bienes a título gratuito que en España se registran, de ser posible, por su valor venal y en Portugal por valor legal si existe o, en su caso, el valor pericial; de ser imposible adjudicar un valor, se informará en las notas complementarias asumiendo un valor nulo. Además, en España, las permutas o los incrementos de valor de los bienes fruto de mejoras que incrementen su vida útil o capacidad toman como límite el valor de mercado y las adquisiciones de bienes por compensación de créditos de la entidad frente a terceros se registran por el importe de este crédito. Cabe resaltar que para el caso de las cuentas de

para los elementos de esta categoría no generadores de efectivo como para los elementos generadores de efectivo [IPSASB; 2006b, párs. 2.e y 10].

Sin embargo existe al respecto otras opiniones, como la puesta de manifiesto por la AASB [2004c], según la cual no todos los elementos que siguen la opción de la AASB 116 [AASB; 2004b] de ser reevaluados utilizando el valor razonable estarían excluidos del cálculo del deterioro por pérdida de valor, sino que al contemplar la norma AASB 136 diversas maneras de realizar tal proceso de reevaluación, dependiendo del criterio utilizado, procedería o no calcular el deterioro [AASB; 2004c, pár. 5]. Esta misma filosofía es también adoptada por el FRSB [2006, pár. 5].

Por lo que respecta a las PI, en tanto que se obliga [FRSB; 2004b, pár. 33] o se propicia [IPSAB; 2001a, pár. 32-34], [AASB; 2004a, párs. 30-32] y [ASBS; 2004a, pár. 36-37] la utilización del método del valor razonable para los sucesivos procesos de valoración, el cálculo de la depreciación sistemática sólo se haría necesaria para aquellas entidades que, siéndoles permitido, opten por el método del coste para valorar sus PI a la largo de la vida de las mismas, o utilicen este método por ser de imposible aplicación el del valor razonable, como se señala por el IPSAB [2004, párs. 2.d y 9] al establecer y explicar la exclusión de alcance[14]. Similar postura es la mantenida por la AASB [2004a, pár. 56] y la ASBS [2004a, pár. 61], mientras que el FRSB, al establecer el valor razonable como el único método valorativo para las valoraciones posteriores, solo contemplaría la necesidad del cálculo de la depreciación sistemática en el supuesto de aplicación del método de coste por imposibilidad de utilización del valor razonable [FRSB; 2004b, pár. 53]. Por su parte la ASB [1981, pár. 10] también está en la línea de que las PI no deberían estar sujetas a una depreciación sistemática[15], por similares razones a las expuestas. Por lo que se refiere a las pérdidas por deterioro, es de aplicación el mismo razonamiento, por lo que las mismas sólo se calcularán de ser el criterio valorativo el método de coste, excluyéndose su consideración de emplearse el valor razonable[16][ÌPSAB; 2004, párs. 2.d y 9], [ÌPSAB; 2006b, párs. 2.d y 9], [AASB; 2004c, pár. 2.f y 5], [FRSB; 2006, pár. 2.f y 5].

Si pasamos a considerar la problemática relativa a sus posibles depreciaciones en España y Portugal, la coincidencia de criterios se quiebra de nuevo, justificado en las discrepancias de tratamiento cualitativo ya expuestas con anterioridad, aunque la postura genérica es coincidente en tanto que han de recogerse las depreciaciones puntuales por la vía de las provisiones en la normativa española[17], definidas como amortizaciones extraordinarias en la normativa portuguesa (POCAL, 4.1.10), y las sistemáticas mediante las amortizaciones. Ahora bien, no serán amortizados en España en tanto que considerados de uso directo por los ciudadanos, las "inversiones destinadas al uso general", puesto que su reflejo contable solo tiene lugar en el balance de las administraciones públicas en tanto no estén cumpliendo con su cometido, no rompiendo la filosofía de uso que sustenta el concepto de amortización. El ya mencionado criterio seguido en la norma portuguesa de mantener todos los inmovilizados tangibles como tales en

las entidades sujetas a contabilidad pública en España, las permutas y las adquisiciones de bienes en compensación de deudas son los métodos habitualmente utilizados para recoger en el balance de situación Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural.

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

[15] Se establece una situación de excepcionalidad.

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

[17] Expresamente recogido en la normativa local española y, con carácter subsidiario al Plan general de Contabilidad Pública en el documento Nº 6 "Inmovilizado no financiero" de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad Pública.

el activo, al margen de su condición financiera o no financiera, hace que todos ellos, en tanto sea limitada su vida, habrán de someterse a tal proceso de depreciación sistemática.

3.- LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y/O CULTURAL: CONCEPTO Y PROBLEMÁTICA CONTABLE

3.1. Aspectos generales

Dentro del amplio espectro de elementos que pueden configurar los activos fijos materiales de una entidad de derecho público, en general, uno de los que presentan unas peculiaridades más destacadas son los BPHAC y como ya hemos indicado denominados "heritage assets" en la terminología anglosajona, esto es, elementos de naturaleza material que se caracterizan por tener unos rasgos de naturaleza histórica, artística, arquitectónica, estética, científica, tecnológica, geofísica o medioambiental[18]. Como se puede observar, se trata de elementos con unas cualidades específicas, que los individualizan, que les hace muchas veces irrepetibles, de duración como tales indefinida, para los que el paso del tiempo, en muchos casos, no origina una depreciación sino que, en ocasiones, incrementa sus virtudes intrínsecas, cuyo nacimiento se remonta a veces a centenares o incluso a millares de años, para los que se desconocería su coste histórico, ya sea por producción o adquisición, al provenir, además, en ocasiones, de donaciones o rescates hechos por la entidad propietaria actual y cuya individualidad supone en muchas ocasiones la ausencia de un proceso transaccional paralelo que les permita asociar un precio por similitud.

Esta breve descripción permite poner en evidencia las dificultades inherentes que estos elementos presentan para ser encuadrados en un sistema contable normalizado, orientado a un usuario decisor, que parte de unas premisas que permitan la "descripción" contable del elemento en cuestión, entre las que la "utilidad" medible del elemento se presenta como una premisa clave para su propia "existencia" y posterior valoración.

Además, es preciso señalar que reunir los requisitos mencionados no convierte, según todos los pronunciamientos internacionales, a uno de estos bienes en un "elemento contable" merecedor del calificativo de ser considerado perteneciente a esta especial categoría, sino que es preciso que además la "utilidad" de dicho elemento, esto es, su razón de ser, formando parte del patrimonio de la entidad en la que se encuadra, sea exclusivamente derivada de las especificidades descritas y no proporcione a su propietario otras utilidades que podrían igualmente ser obtenidas de un elemento que careciera de esas virtudes específicas. De encontrase en esta segunda circunstancia, es decir, de predominar en su uso otras funciones propias de la actividad de la entidad, el elemento no sería contablemente un BPHAC, sino que entraría dentro de la categoría de "Multi-use Heritage Assets" en la terminología anglosajona, (en adelante BPHACMU[19]) y tendría un tratamiento contable distinto, situación que en determinadas jurisdicciones no se diferenciaría de un inmovilizado material y como tal sería tratado.

[18] Se trata de características recogidas de las definiciones contenidas en diversos pronunciamientos dedicados a este tipo de activos en particular, o los inmovilizados no financieros en general [FASAB; 1996], [FASAB; 1999], [FASAB; 2005], [ASBS; 2004b], [IPSAB; 2001b], [FRSB; 2004a], [ASB; 1999] [ASB; 2006], [CICA; 2006], [ASBS; 2005].

[19] Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural Multi-Uso.

3.2. Criterios de reconocimiento, valoración y depreciación

Antes de analizar el marco contable que los diversos pronunciamientos dibujan acerca de cómo tratar estos elementos, procederemos a reseñar la gran controversia de opiniones en el campo de conocimiento.

En el ámbito doctrinal son muy numerosos los autores que han dedicado su atención a esta problemática contable, siendo muy frecuente entre ellos una posición opuesta y muy crítica con los pronunciamientos "oficiales". Así, Mautz (1988), Pallot (1990), Glazer y Jaenicke (1991), Carnegie y Wolnizer (1995 y 1999), Stanton y Stanton (1997), Barton (1999, 2000 y 2005) o Hooper *et al* (2005) son ejemplos de esta postura crítica, que han encontrado replica en autores como Micallef y Peirson (1997) o Hone (1997). La primera corriente de opinión puede ejemplarizarse en la mantenida por Barton (2000), la cual parte de considerar que este tipo de bienes no cumple las condiciones establecidas para ser considerados ni un activo, coincidiendo con Mautz (1988), pero tampoco son pasivos (Barton, 2000; 228-9), argumentando además que los flujos de servicios que de ellos se derivan fluyen hacia la sociedad, y no hacia las entidades públicas bajo cuyo control o propiedad se encuentran, para seguir argumentando que dado que la propiedad reside en los ciudadanos y no en la entidad que elabora los estados financieros, no tiene sentido incluirlos entre los elementos de las mismas, dado que la información que proporcionan sobre la situación de la entidad es falsa y engañosa, al no contribuir positivamente a su estabilidad financiera por no ser factible la disponibilidad de de estos bienes, además de señalar la existencia, en su opinión, de serias incoherencias en adjudicarles valores de mercado, en caso de que existiese para algunos de estos elementos. En definitiva, se propugna un tratamiento como bienes en depósito, en coherencia con lo señalado de residir la propiedad en los ciudadanos y no en las entidades públicas, siendo éstas meros depositarios y gestores, y por tanto, al tratarse de información no financiera, no tiene sentido su inclusión en los estados financieros sino en notas complementarias, con contenidos descriptivos, de usos, etc.

a) Reconocimiento

Centrando nuestro análisis en los posicionamientos que han tomado los pronunciamientos normativos en el orden internacional, observamos al respecto una cierta diversidad.

El FASAB [2005, párs. 19 y 20] opta por reconocer la existencia de los BPHAC imputando un coste de adquisición, reconstrucción, mejora o renovación, de existir o sin cuantía cuando se reciban por donación o legado. La norma es del criterio de no ofrecer la información de los BPHAC en términos monetarios, sino que se habrá de informar mediante una nota al balance que contenga una descripción concisa de las categorías de los elementos que se poseen, su relación con la actividad de la entidad, su uso concreto, las políticas de adquisición, mantenimiento y disposición seguidas respecto a los mismos, así como información en términos físicos por categorías [FASAB; 2005, pár. 25]. Ahora bien, si este elemento es utilizado para la obtención o prestación de un servicio, se incluye en la categoría de BPHACMU y tendría que ser reconocido en ambas situaciones y reflejado en el balance de situación, lo que parece quedar justificado por el objetivo del conocimiento del coste del servicio.

El posicionamiento inglés es que los activos fijos históricos e inalienables deberían ser incluidos en un apartado específico en los estados financieros, siempre que puedan ser realmente medidos sin incurrir en un coste significativo [ASB; 1999].

La CICA [2006], en su PS 3150 es de la opinión de que los "trabajos de arte y los tesoros históricos" no deben ser reconocidos como activos fijos materiales en los estados financieros públicos, en tanto que no se puede razonablemente estimar los futuros beneficios económicos que se derive de los mismos.

Si bien cuando fija su alcance, el IPSAB [2001b, pár. 1.b], excluye expresamente del mismo a los BPHAC, los párrafos dedicados exclusivamente a este tipo de bienes [IPSAB; 2001b, párs. 7-10] expresan que no se requiere que la entidad los reconozca. Ahora bien, si la entidad los reconoce, está obligada a cumplir con los requerimientos de presentación de información[20] y podría, aunque nos se obliga, a aplicar los requerimientos de medición establecidos por la norma [IPSAB; 2001b, pár. 7]. Además, se distingue entre los elementos que no cumplen otros cometidos distintos de los propios de este tipo de bienes, es decir, que no presten servicios similares a los habituales de los elementos típicos del inmovilizado material ("heritage assets"), y aquellos otros que además de tener las características especiales de los BPHAC, cumplen otras misiones, por ejemplo de carácter administrativo ("multi-use heritage assets"). Para los segundos se propone un tratamiento similar al de los otros activos no corrientes a los que se aplica la norma, esto es, que cumplan también con los requerimientos de medición.

Salvo por la no exclusión formal de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural del ámbito de la norma, la posición del ASB [2004b, párs. 6-9] es idéntica a la mantenida por el IPSAB [2001b].

Al respecto, el FRSB [2004a, pár. Nz 5.1], enumera de modo no limitativo ejemplos de bienes del inmovilizado no financiero cuyo principal objetivo es proporcionar bienes o servicios para beneficio social o comunitario, incluyendo los "elementos de significado cultural o histórico". Posteriormente no se establece ninguna limitación con respecto a los mismos, por lo que ha de entenderse que les son de aplicación todo lo establecido en la norma. Por ello, los BPHAC a los que les sea de aplicación los requisitos de reconocimiento establecidos por la norma habrán de reconocerse a la adquisición [FRSB; 2004a, pár. 7].

La AASB [2004b, pár. 7] dispone que se han de reconocer los BPHAC cuando cumplan los requisitos establecidos para todos los inmovilizados materiales, al no establecer ninguna exclusión al respecto.

La opinión mantenida por el GASB [1999], en su GASBS 34, es que los objetos de arte, los tesoros históricos y los activos similares deberían ser reconocidos como la generalidad de los activos fijos.

La normativa que regula la información contable pública en España, no plantea un criterio de reconocimiento específico con respecto a estos bienes más allá de lo establecido para el resto de los elementos de carácter fijo no financiero, salvo que éstos deban de reconocerse ubicándose conjuntamente con las inversiones destinadas al uso general, por lo que son de aplicación los mismos criterios de reconocimiento que para cualquier elemento tangible.

[20] De acuerdo con el párrafo 1. b), serían los establecidos en los párrafos 73, 74 y 77 (Se informará sobre: base de medición utilizada, métodos de amortización utilizados (de proceder), valor contable bruto, conciliación entre los valores en libros al comienzo y al final del periodo, políticas contables seguidos para estimaciones de costes de restauración, compromisos de adquisición de inmovilizados, información en caso de bienes revaluados, etc.)

Ello supone que, en la medida en que no ha habido ninguna transacción económica en relación con estos elementos concretos, su reconocimiento solo sería posible de ser factible su valoración. En el caso de que estén dedicados a la prestación de bienes y servicios serán ubicados como cualquier otro elemento tangible. En Portugal, el criterio de reconocimiento tampoco se diferencia del resto de los inmovilizados no financieros, salvo que estos elementos deberán quedar contemplados entre los bienes de dominio público, independientemente de si ellos son utilizados para la prestación de algún servicio concreto o simplemente se identifique únicamente su propiedad o control.

b) Valoración y Depreciación

Analizando los criterios valorativos adoptados por los diversos organismos, la opinión del FASAB [2005] sobre los BPHAC en la primera valoración es utilizar el coste de adquisición, de existir, o no adjudicar ningún valor en caso contrario, mientras que los BPHACMU serían valorados bien al coste, de existir, o a su valor razonable, de mediar una donación o legado. Para los BPHACMU se seguiría una política informativa de inclusión de sus valores en los estados financieros similar a la seguida para el resto de los inmovilizados[21].

Sobre esta cuestión el IPSAB [2001b] y el ASBS [2004b] optan por permitir, pero no obligar, a las entidades que reconocen los BPHAC, a aplicar los requerimientos de medición establecidos por ella para la generalidad de los inmovilizados materiales, es decir, los bienes serían medidos al coste en el momento de su adquisición, y de no existir éste o ser nominal, se emplearía el valor razonable. De tratarse de BPHACMU si bien no se obliga a aplicar los requerimientos de medición de la norma, dicha conducta se considera la más coherente, de ser reconocido el bien[22].

La inclusión de los BPHAC entre los demás elementos del inmovilizado no financiero, sin distinción explícita alguna, que realiza el FRSB [2004a] conlleva aplicarles a aquellos los criterios valorativos generales de la norma para el primer reconocimiento: el coste de adquisición, de existir, o el valor razonable, de ser aquel nulo o insignificante.

En coherencia con su postura sobre el reconocimiento de los BPHAC, el AASB propugna que los mismos serán valorados al reconocimiento al coste [AASB; 2004b, pár. 15], y de no existir éste o ser nominal, las entidades no lucrativas utilizarán el valor razonable para la valoración [AASB; 2004b, pár. Aus. 15.1].

El GASB [1999] plantea la necesidad de que este tipo de elementos al ser reconocidos sean valorados a su coste, de ser adquiridos, o al valor razonable de ser recibidos por donación, postura similar a la mantenida por el ASB [1999][23].

[21] El coste en que se incurra con los BPHAC será coste del ejercicio de la entidad, mientras que los referidos a los BPHACMU, tanto los iniciales como los siguientes que mejoren sus capacidades de servicio administrativo, serán objeto de activación. Véase al respecto FASAB [1996, párs. r, t, u].

[22] Indicándose expresamente que "en estos casos, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que las otras partidas..." IPSASB; 2001b, pár. 9]

[23] Contemplando situaciones en las que no es necesario reflejar en el activo estos elementos, que serían cuando no es factible obtener una información razonable sobre el coste y los convencionales métodos de valoración no resultan efectivamente aplicables, siendo, en su caso, el coste a incurrir para obtener la información excesivo frente al beneficio derivado de disponer de la misma.

La normativa Española y portuguesa en tanto que no establece unos requisitos especiales de tratamiento para este particular tipo de bienes, les es de aplicación el régimen general aplicable de primeras valoraciones a los activos fijos tangibles teniendo presente las particulares limitaciones que estos bienes presentan.

En cuanto a las posteriores valoraciones y la problemática de depreciaciones, el FASAB [2005] establece que los BPHACMU tendrán una vida útil y su coste de adquisición, reconstrucción, mejora o renovación será objeto de depreciación.

La opinión del IPSASB [2001b] 17 y del ASBS [2004b] ha de derivarse en coherencia con su posición de establecer y recomendar una conductas de reconocimiento y valoración de los BPHAC similares al del resto de los elementos del inmovilizado tangible; esto es, la opción entre el método de coste y el de reevaluación sobre la base del valor razonable, con la consiguiente necesidad de determinar las depreciaciones en los casos de bienes de vida útil limitada, así como los deterioros[24] que hayan podido ir aconteciendo para la generalidad de los inmovilizados tangibles, entre los que se encuentran los BPHAC, en la medida que cumplan los requisitos concretos en cada caso. Para los BPHACMU se propicia un tratamiento similar al resto de los activos fijos tangibles.

En cuanto a lo señalado por el FRSB [2004a, párs. 29-31] sobre las segundas y posteriores valoraciones y la problemática depreciativa en general, es la de permitir la elección entre el modelo de coste y el modelo de reevaluación, estando éste basado en el valor razonable y calculándose la depreciación acumulada y los deterioros acumulados sufridos; de existir problemas para la determinación del valor razonable dada la naturaleza del elemento, se propone usar como estimación el coste de reemplazamiento depreciado, cuyo análisis detallado es afrontado para las entidades de interés no lucrativo [FRSB; 2004a, párs. Nz 33.1-33.4].

El AASB, como hemos indicado, no recoge puntualizaciones acerca de un tratamiento específico a dar a los BPHAC, por lo que de cumplir los requisitos establecidos en general es este pronunciamiento, los mismos en las segundas y posteriores valoraciones se habrán utilizar el modelo de coste o el modelo de reevaluación[25] [AASB; 2004b, párs. 29 y ss.].

La problemática depreciativa también es abordada por el GASB [1999] a entender que los elementos reconocidos pueden ver disminuida su vida útil debido a determinados usos de los mismos (educativos, investigadores, divulgativos), con lo que debería determinarse la depreciación sufrida a lo largo de su vida útil estimada. En otros casos no se requiere tal proceso de depreciación.

En referencia al criterio tomado por las normativas portuguesa y española es preciso puntualizar que si bien en ambas no se permiten revalorizaciones, salvo con carácter puntual y expresa autorización legal a cualquier elemento de los inmovilizados tangibles, entre los que este tipo se encuentran, la política de depreciaciones sigue un planteamiento homogéneo en Portugal al resto de los inmovilizados, mientras que en España, de haber sido reconocidos y valorados en ningún caso podrán ser amortizados.

[24] Ya se comentó con anterioridad la opinión del IPSASB [2001b] acerca de la no necesidad de calcular deterioros en el caso de emplearse el método de las reevaluaciones con base en el valor razonable.

[25] Habría de considerarse la problemática derivada de las especificidades que los BPHAC presentan con su vida útil.

La complejidad y actualidad del tema hace que en la actualidad diversas organizaciones profesionales sigan preocupándose de éste, de lo que son muestra los diversos borradores y propuestas de normas específicamente dedicadas a los BPHAC.

Es por ello que, el ASB elabora un Discussion Paper "Heritage Assets: Can Accounting Do Better?[26] [ASB; 2006], en el que partiendo de la opinión de que la calidad de los estados financieros mejora con la presencia de los BPHAC a un valor corriente en vez de a un coste histórico, se propugna una política de reconocimiento en los estados financieros con tal criterio, cuando se pueden obtener razonablemente las valoraciones que, acompañadas de una adecuada difusión, proporcionan una información útil y relevante que permiten la presencia de los BPHAC mantenidos por la entidad en los estados financieros. Por el contrario, si resulta claro que no es practicable tal conducta, se opta por un método de no activación, en cuyo caso tal decisión debería explicarse en las notas de los estados financieros. Además, en este último caso, las adquisiciones y disposiciones de los BPHAC debería recogerse no en la cuenta de ingresos y gastos de la entidad sino en un estado de cambio en los activos netos reconocidos, documento que también recogería otras situaciones como los BPHAC recibidos por donación, o los costes de restauración de los mismos.

Igualmente interesada[27] en mejorar la información contenida en los estados financieros de las entidades públicas, por lo que a los BPHAC se refiere, la ASBS elabora el Discussion Paper "Heritage Assets" [ASBS, 2005], en el que partiendo de proponer la distinción entre los BPHAC y los BPHACMU, se considera que los primeros no deberán ser objeto de activación por sus gastos de adquisición, sino que la información útil y relevante sobre los mismos lucirá como una nota a los estados financieros, mientras que los segundos serán objeto de reconocimiento, primera y siguientes valoraciones, tratamiento de los gastos subsiguientes a la compra , así como el tratamiento a dar a la depreciación sistemática y al deterioro según lo establecido en la ASBS [2004b].

4.- COMENTARIO FINAL

En la línea de lograr una mejora en la gestión de las entidades públicas, la incorporación a sus estados financieros de una parte tan significativa de sus patrimonios como son sus activos fijos tangibles, se constituye como una paso necesario al logro de unos estados informativos coherentes con la realidad subyacente.

La problemática referida a estos activos es múltiple, dada la gran variedad de elementos que pueden formar parte de este grupo en las entidades públicas. Este trabajo se ha centrado en los activos fijos tangibles en general y dentro de ellos aquellos que por sus características históricas, artísticas, cultural o de índole similar cumplen un papel propio e irrepetible, derivado de su propia naturaleza y con independencia de cualquier función añadida que les pudiera corresponder.

[26] Cerrado a aportaciones el 31 de mayo del 2006.

[27] Entre las instituciones interesadas en el proceso de armonización contable internacional en el ámbito público que recientemente han realizados trabajos relacionados con los BPHAC se encuentra el International Valuation Standards Committee (UK), que en marzo de este año 2006 emite el Exposure Draft "The Valuation of Historic Property", al tiempo que emite otro titulado " Valuation of Public Sector Assets for Financial Reporting".

El tratamiento que los activos fijos tangibles viene marcado, a nivel internacional, por el papel que cumplen en relación con la entidad bajo cuya jurisdicción se encuentran, ya sea prestando servicios directamente vinculados a la actividad de aquella, o bien desvinculados de la misma y dirigidos a la obtención de una renta o plusvalía. Si bien en Portugal se sigue en este aspecto una línea similar, en España son únicamente cuestiones de índole jurídica las que establecen una distinción básica de partida.

La presencia de este tipo de elementos en los estados financieros básicos es contemplada de forma casi unánime, siempre que se cumplan ciertos requisitos de activación y si bien muchos de los pronunciamientos abogan por su registro en el estado de situación patrimonial, la doctrina presenta posiciones discrepantes que considera que una parte significativa de los bienes tangibles fijos en poder de las entidades no aportan renta neta positiva alguna y que, por tanto, conceptualmente no cabe su consideración como elementos integrantes del activo.

Los criterios de valoración se centran en la aplicación del coste de adquisición para el alta, con el valor razonable como sustituto en caso de inexistencia de aquel, mientras que con posterioridad las posturas basculan entre la elección entre los dos criterios citados y la obligatoriedad de emplear el segundo, según sea la utilización del elemento en relación con la actividad de la entidad, o el pronunciamiento al que nos acojamos, alternativas que también condicionan la práctica sistemática del proceso de depreciación y/o el reconocimiento de deterioros por causas puntuales.

En ambos estados ibéricos tiene un peso definitivo la no admisión de valores por encima del coste inicial, no aplicándose el criterio del valor razonable. Sin embargo, la aplicación del proceso de depreciación presenta discrepancias, fruto de la postura española de no mantener una parte importante de los activos fijos tangibles, los entregados al uso general, de manera estable en el activo patrimonial, lo que impide la práctica de aquella.

Una especial discrepancia acompaña al tratamiento a dispensar a una parte de estos elementos, aquellos que tienen su razón de ser en la posesión de características que los hace únicos e irrepetibles. Por ello, una parte significativa de la doctrina opta por su presencia en los estados financieros por la vía de las notas, de contenido informativo de carácter más descriptivo que financiero, mientras que otro segmento admite su presencia directa valorada en los estados financieros, siempre que cumplan con los requisitos generales de reconocimiento para los activos fijos tangibles. Es importante destacar que si bien una parte de los pronunciamientos distinguen entre aquellos elementos de naturaleza pura, en cuanto a los motivos de su presencia, y los que además cumplen funciones ligadas con la actividad del ente en el que se inscriben, papel para el que sus particularidades no resultan necesarias, otros pronunciamientos no realizan tales puntualizaciones. Aquellos que hacen tales distinciones dan a los elementos de múltiple función un tratamiento idéntico al aplicado a la generalidad de los activos fijos tangibles ligados a la actividad de la entidad pública correspondiente, mientras que los de papel específico reciben según qué norma el referido tratamiento informativo no financiero u otro con connotaciones financieras. Tanto España como Portugal integra a los de múltiple actividad entre sus inmovilizaciones materiales fuera de la agrupación jurídica específica, dando a los otros un tratamiento que tiene su punto de apoyo en la existencia o no de un valor inicial conocido y el carácter limitado o no de su vida útil.

5. REFERENCIAS

Accounting Standards Board (ASB) (1981):Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) 19, "Accounting for Investment Properties". U.K.

- (1998): Financial Reporting Standard (FRS) No. 11, "Impairment of Fixed Assets and Goodwill". U.K.

- (1999): FRS No. 15, "Tangible Fixed Assets". U.K.

- (2006): Discussion Paper, "Heritage assets: can accounting do better". U.K.

Accounting Standards Board Sud-Africa (ASBS) (2004a): Generally Recognised Accounting Practice (GRAP) No 16 "Investment Property". Sud-África.

- (2004b): GRAP No 17, "Property, Plant and Equipment". Sud-África.

- (2005): Discussion Paper, "Heritage Assets". Sud-África.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2005): Documento No 2, "Inmovilizado no Financiero de las Administraciones Públicas. Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. Madrid.

Australian Accounting Research Foundation (AARF) (1996): Australian Accounting Standard (AAS) No 27, "Financial Reporting by Locals Governments". Public Sector Accounting Standard Board.

- (1997) AAS No 4, "Depreciation". Public Sector Accounting Standard Board

- (1999) AAS No 21, "Acquisitions of Assets". Public Sector Accounting Standard Board.

Australian Accounting Standards Board (AASB) (2004a): Australian Accounting Standards Board (AASB) No 140, "Investment Property". Australia.

- (2004b): AASB No 116, "Property, Plant and Equipment". Australia.

- (2004c): AASB No 136, "Impairment Assets". Australia.

Balaguer, M.T.; Fuertes, I. (2001): "Los bienes destinados al uso general: Tratamiento contable en diferentes administraciones locales europeas". *Revista de Contabilidad. Vol. 4. Nº 7. Enero-Junio.* Pp. 155-175.

Barton, A. (1999): " A trusteeship theory of accounting from natural capital assets". *Abacus Vol 35. Nº 2.* Pp. 207-222

- (2000): " Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol 13. Nº 2.* Pp. 219–235.

- (2005): " The conceptual arguments concernnig accounting for public heritage assets: A note". *Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol 18. Nº 3.* Pp. 434–439.

Brusca Alijarde, I. (1998): "Los activos no financieros en las Entidades Locales". *Técnica Contable. Abril.* Pp 295-310.

Carnegie, G.D.; Wolnizer, P.W. (1995): " The financial value of cultural heritage and scientific collections: An accounting fiction" *Australian Accounting Review. Vol 5. Nº 1.* Pp. 31–47.

- (1999): " Unravelling the rethoric about the financial reporting of public collections as assets" *Australian Accounting Review. Vol 9. Nº 1.* Pp. 16–21.

Chartered Institute of Canadian Accounting (CICA) (2006): "Section PS 3150", *Public Sector Handbook Tangible Capital Assets*. Canadá.

English Heritage (2003): *Managing local authority heritage assets – some guiding principles for decision makers*. U.K.

Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1996): Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No. 6, "Accounting for Property, Plant and Equipment". USA.

- (1999): SFFAS No. 16, "Amendments to Accounting For Property, Plant and Equipment-Measurement and Reporting for Multi-Use Heritage Assets- Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property, Plant and Equipment, and Supplementary Stewardship Reporting". USA.

- (2005): SFFAS 29, "Heritage assets and stewardship land". USA.

Financial Reporting Standards Board (FRSB) (2003): Financial Reporting Standard (FRS) No 3, "Accounting for property, plant and equipment". New Zealand.

- (2004a): New Zealand International Accounting Standard (NZ IAS) No 16, "Property, Plant and Equipment". New Zealand.

- (2004b): NZ IAS No 40, "Investment Property". New Zealand.

- (2006): NZ IAS No 36, "Impairment of Assets". New Zealand.

Galzer, A.S.; Jaenicke, M.R. (1991): "The conceptual framework, museum collections and user-orientated financial statements". *Accounting Horizons. December.* Pp. 28–43.

Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1999): Statement 34, "Basic Financial Statements - and Management´s Discussion and Analysis – for State and Local Governments". U.S.A.

Hone, P. (1997): "The financial value of cultural, heritage and scientific collections: A public management necessity". *Australian Accounting Review. Vol 7. Nº 1.* Pp. 38–43.

Hooper, K. et al (2005): "Knowing "the price of everything and the value of nothing": accounting for heritage assets.". *Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol 18. Nº 3.* Pp. 410–433.

International Accounting Standard Board (IASB) (2004): International Accounting Standard (IAS) No 40. "Investment Property".

- (2005): IAS No 16. "Property, Plant and Equipment".

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2001a): International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) No. 16 "Investment Property".

- (2001b): IPSAS No. 17, "Property, Plan and Equipment".
- (2004): IPSAS No. 21 "Impairment of NonCash-Generating Assets".
- (2006a): Consultation Paper, "Accounting for Heritage Assets under the Accrual Basis of Accounting".
- (2006b); Exposure Draft (ED) 30 (2006): "Impairment of Cash-Generating Assets".

International Valuation Standards Committee (IVSC) (2006): Exposure Draft of Proposed International Valuation Guidance Note, "The Valuation of Historic Property". UK.

Intervención General de la Administración General del Estado (1998) Documento No. 6 "Inmovilizado no financiero". Comisión de Principios y Normas de Contabilidad Pública. Madrid

Lucuix, I. (1999): "Principios contables públicos para infraestructuras: Una alternativa a la aproximación del PGCP". *Revista de Contabilidad. Vol 2. Nº 4. Julio-diciembre*. Pp. 109-136.

Mautz, R.K. (1981): "Financial Reporting: Should Governmemt Emulate Business?". *Journal of Accountancy*. *Vol. 152. nº 2*. Pp. 53–60

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

Micallef, F.; Pierson, G. (1997): "Financial reporting of cultural, heritage and scientific collections". *Australian Accounting Review. Vol 7. Nº 1*. Pp. 31–37.

Moore, D. J. (1991): "Accounting and Reporting Physical Assets by Governments: The CICA Research Study". *Government Finance Review. August*. Pp. 35-36.

New Zealand Treasury (2002): *Valuation guidance for cultural and heritage assets* . New Zealand.

Pallot, J. (1990): "The nature of Public Sector Assets. A response to Mautz". *Accounting Horizons. June. Vol. 4 Nª 4.* Pp. 79-85.

- (1996): "Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management an Political Context". *Financial Accountability and Management*, *13 (3).*Pp 225- 241.

Rowles, T. (1991): "Infrastructure and heritage asset accounting". *Australian Accountant. Vol. 61. Nº 6*. Pp. 69–74.

- (1992): "Financial reporting on infrastructure and heritage assets by public sector entities". *Discussion Paper. Nº 17. Australian Accounting Research Foundation*. Melbourne.

Stanton, P.J; Stanton, P. (1997): " Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications". *International Journal of Social Economics*. *Vol. 24. Nº 9.* Pp. 988–1006.

Van Daniker, R.P.; Harris, J. (1999) "Reporting about Infrastructure: a Preparer Perspective". *Public Budgeting and Finance*. *Summer.* Pp. 111-117.

Walker, R.G.; Clarke, F.L.; Dean, G.W. (2000): "Options of infrastructure reporting". *Abacus*. *Vol 36. Nº 2. Pp*. 123-158.

Walker, R.G.; Dean, G. W.; Edwards, P.J. (2004): Infrastructure Reporting: Attitudes or Preparers and Potential Users". *Financial Accountability and Management*, *20 (4).* Pp. 351- 375