

## CAPITULO 4:

# Análisis internacional de la información contable pública

*“Seis honrados servidores me enseñaron cuanto sé; sus nombres son:  
Cómo, Cuándo, Dónde, Qué, Quién y Por qué”.  
(Rudyard Kipling)*

### 1.- EL ANÁLISIS INTERNACIONAL DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

Actualmente, el interés por analizar las cuentas de los gobiernos extranjeros (sean locales, regionales o centrales) es escaso, a diferencia de lo que ocurre en el sector empresarial. El incremento de la actividad económica internacional, los vertiginosos avances en las telecomunicaciones y la informática así como la labor de profesionales y académicos, han contribuido a fomentar este interés, si bien, hoy por hoy, el mismo se manifiesta mucho más en el ámbito académico y formal, con la proliferación de estudios teóricos y normas, que en el plano real entre los propios usuarios de la información contable pública.

Sin embargo, la existencia de un espacio económico común como el que representa la UE, las necesidades informativas de algunos organismos supranacionales para la toma de decisiones en este ámbito (Lüder, 1988b) o las presiones de los propios profesionales contables, cada vez más involucrados en la auditoría de las cuentas públicas, son algunos factores que invitan a pensar que la necesidad de analizar las cuentas de los entes públicos a nivel internacional es cada vez más evidente, y que el interés y las presiones por el logro de una mayor comparabilidad de la información contable pública irán progresivamente en aumento. De hecho, el primer paso ya se ha

llevado a cabo con la publicación de las normas internacionales de contabilidad pública (IPSAS), impulsadas fundamentalmente por la profesión contable.

Como apuntan Laínez y Callao (1998, pp. 31-43), el análisis internacional de los estados contables es todo un reto que, en palabras de los mismos autores, “*consiste en que el usuario extranjero reciba el mismo mensaje que un usuario nacional*”. Como todo reto, el logro satisfactorio del mismo supone afrontar una serie de barreras que el analista ha de superar, entre las que destacan:

1. el *idioma y la terminología*: algunos términos no tienen traducción y no existe acuerdo en el significado de los conceptos contables;
2. la *diferente moneda*<sup>1</sup>: interpretar la información en otra moneda distinta a la que se está acostumbrado a operar puede resultar confuso;
3. la *influencia del entorno legal, cultural, social y económico* en el que los analistas están acostumbrados a operar y analizar la información: condiciona la interpretación de la información y causa diversidad en las prácticas contables.

Como ya apuntábamos en el capítulo anterior, debemos de tener en cuenta que las normas contables se gestan en entornos socio-económicos, culturales y legales muy diversos, de forma que la existencia de unos criterios contables determinados, y no otros, responde a unas características legales, sociales, culturales y económicas determinadas. Este hecho convierte a la diversidad de entornos en causa de diversidad contable. Este planteamiento ha sido argumentado por los más destacados autores en el ámbito de la contabilidad empresarial (Mueller, 1968; Gray 1988; Blake, 1990; Nobes 1991; Choi y Mueller 1992; Al Najjar, 1992) y se ha extendido también a la contabilidad pública, si bien en este campo la literatura existente al respecto es notablemente inferior. Destacan los trabajos llevados a cabo por Lüder (1989, 1992a, 1994c) y Vela (1997).

A continuación, y ahondando en esta línea de investigación, nos vamos a centrar en el análisis de las principales diferencias contables existentes en los sistemas contables.

## **2.- PRINCIPALES DIFERENCIAS EN LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS**

Aunque en contabilidad internacional han sido numerosos los autores que han abordado el estudio de las diferencias existentes entre los sistemas contables (Da

---

<sup>1</sup> Esta barrera se ha derribado en el seno de la Unión Monetaria Europea con la implantación de la moneda única representada por el Euro.

Costa et al.,1978); Frank (1979) o Nair (1982)<sup>2</sup> la gran mayoría lo han hecho centrándose exclusivamente en el campo de la contabilidad financiera. Destacan principalmente las aportaciones de Nobes (1995, p.44-57) quien, de forma general, analiza y sintetiza los principales puntos en torno a los que giran estas diferencias contables en el sector empresarial (Cuadro 15).

**Cuadro 15: Principales diferencias generales en las prácticas contables**

Contabilidad empresarial	Contabilidad pública
- Concepto de imagen fiel	- Marco conceptual
- Influencia y reflejo de la imposición	- Flujos reconocidos
- Prudencia frente a devengo	- Bases de valoración
- Provisiones frente a reservas	- Influencia del presupuesto
- Bases de valoración	- Identificación de la entidad contable
- Consolidación	- Consolidación
- Uniformidad y planes de cuentas	- Contenido y forma de los estados financieros
- Orientación pública de los estados financieros	- Activos fijos: valoración, amortización e información a publicar

Por lo que respecta al ámbito de la contabilidad pública, y dado que la investigación comparativa está aún en una etapa incipiente, los trabajos de esta índole son escasos, si bien ya hay autores como Vela (1997) que, a través del análisis del marco normativo de distintos sistemas contables públicos, apunta las principales diferencias generales existentes entre los mismos y cuya naturaleza gira, como ya exponíamos en el epígrafe anterior, en torno a los conceptos del marco conceptual, consolidación, sistema de reconocimiento y medida, articulación de los subsistemas presupuestario y contable y activos fijos.

## 2.1.- EL MARCO CONCEPTUAL DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

La elaboración de documentos o pronunciamientos que definan con claridad los diferentes conceptos sobre los que se desarrolla el sistema, que sirvan de base para las subsiguientes normas contables que han de regular los aspectos concretos del mismo,

<sup>2</sup> Una recopilación bibliográfica más amplia de los mismos puede consultarse en García Benau (1992, pp. 57-70).

es una práctica más propia de los países anglosajones que de los países europeos. Esta diferencia radica fundamentalmente en el importante papel que los organismos profesionales ejercen en la normalización contable del sector público de la esfera anglosajona, que contrasta con la menor influencia que existe en los países de la Europa continental. Este fenómeno, a su vez, viene determinado por el diferente sistema de codificación de las normas contables, de forma que cuanto mayor es el grado de codificación, menor es el margen de actuación de este tipo de organismos.

En la *esfera anglosajona*, las leyes contables tienen un nivel de codificación muy bajo, en virtud de un sistema legal de ley común, lo que deja un amplio margen para la actuación de los organismos profesionales, que entran a regular las cuestiones más específicas de las prácticas contables. Esto explica que la iniciativa para el desarrollo de la mayor parte de los pronunciamientos respecto al marco conceptual corresponda fundamentalmente a este tipo de organismos y que, dada la naturaleza privada de éstos, los pronunciamientos adolezcan de rango legal.

Así, en Estados Unidos, Australia, Canadá y Nueva Zelanda, y en virtud del papel tan activo de sus respectivos organismos profesionales en el sector público, encontramos toda una serie de pronunciamientos<sup>3</sup> dirigidos a configurar un marco conceptual explícito que, aunque carente de rango legal, llega a alcanzar un elevado grado de detalle, abarcando tanto los usuarios como los objetivos, las características cualitativas de la información contable, el sistema de reconocimiento de las transacciones y los elementos que deben incorporarse a los estados financieros. Dentro de la tendencia actual de aproximación del sistema contable público al privado, destaca el caso de Australia y Nueva Zelanda, que, en lugar de proponer un marco específico para la contabilidad pública como el resto de países, han optado por la formulación de un único marco conceptual aplicable tanto a la contabilidad del sector privado como al público.

En los *países de la Europa continental*, en cambio, las normas contables se codifican generalmente con un alto grado de detalle, regulando los aspectos específicos de las prácticas contables y dejando poco margen para la actuación de los órganos profesionales en materia de normalización. Por ello, es más habitual que los aspectos relativos al marco conceptual se encuentren implícitos en las mismas normas legales que regulan la contabilidad, con un nivel de detalle notablemente inferior al que presentan los países anglosajones.

Dentro de este grupo de países conviene destacar el caso de España y Alemania. El primero ha seguido la línea de los países de la esfera anglosajona por cuanto que se ha ocupado de desarrollar con un grado de detalle importante un marco conceptual a

---

<sup>3</sup> Ver relación en el Cuadro 2 del Capítulo 1.

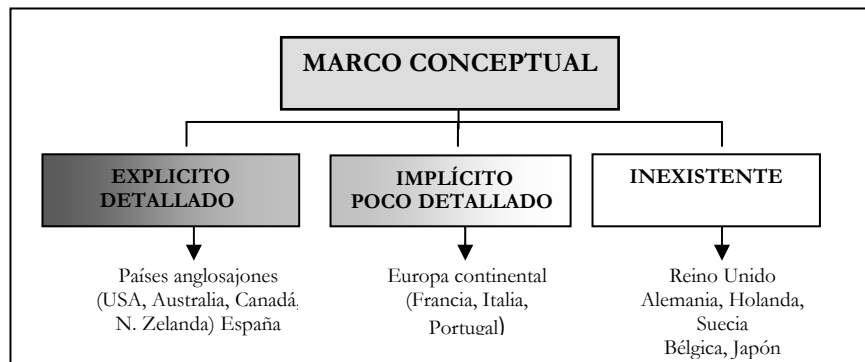
través de los Documentos sobre Principios Contables Públicos, al margen del que implícitamente se halla en la propia normativa contable. Alemania, en cambio, no ha desarrollado ni explícita ni implícitamente un marco conceptual para la contabilidad pública.

En otros casos, como el de Bélgica, Holanda y Suecia, y a pesar de que las normas de alguna manera hacen referencia a aspectos concretos como los objetivos o los principios contables, no puede considerarse la existencia de un marco conceptual propiamente dicho, dado que bien se ha transferido directamente el modelo contable empresarial a las corporaciones locales sin tener en cuenta las características especiales del sector público (Christiaens, 2001) o bien, como ocurre en los casos holandés y sueco, porque la reforma ha seguido un cauce más práctico que teórico (Fernández y Pablos, 1995, p.286;Hansen et al., 2000).

El Reino Unido también debe considerarse como un ejemplo aislado puesto que no ha desarrollado un marco conceptual en la línea de los países anglosajones ni cuenta con una normativa legal que lo desarrolle implícitamente, como es la tendencia observable en Europa. La razón principal que explica este hecho es, como apunta Jones (1992, p. 262), el escaso interés manifestado por los diversos usuarios en la política contable del gobierno y su escasa participación en la misma. Dado el escaso interés de los usuarios, el gobierno del Reino Unido no ha necesitado un marco conceptual porque ha tenido el poder de establecer y hacer cumplir sus políticas contables; ni los electores, ni los grupos de presión, ni los políticos tienen incentivos suficientes para involucrarse en la política contable, por lo que, tradicionalmente, ha venido dejando la misma exclusivamente en manos de los profesionales.

A continuación, y a modo de resumen, la figura 11 nos muestra las principales orientaciones dentro del marco conceptual y la situación de los diferentes países en relación al mismo.

**Figura 11: Diferencias en el desarrollo del marco conceptual**



La construcción de todo el entramado de conceptos básicos y principios contables según la metodología del marco conceptual sigue un itinerario lógico deductivo<sup>4</sup>. Dentro de este proceso, el desarrollo de los principios contables es otro de los puntos que marca diferencias entre los países anglosajones y los del área continental europea. Mientras que en la tradición normalizadora de los países anglosajones estos principios contables básicos no se enumeran de forma explícita, sino que se contienen implícitamente en el conjunto de normas, convenios y recomendaciones que definen las prácticas contables como aceptadas<sup>5</sup>, en los países del área continental europea, los principios contables básicos sí que se detallan de forma expresa, como ocurre, por ejemplo en el caso de España, Francia, Bélgica o la Unión Europea (Cuadro 16).

**Cuadro 16: Principios contables básicos**

España		Francia	Portugal	Unión Europea	Bélgica
Admón. Local (ICAL- 1990)	Plan de Contabilidad Pública-1994	Admón. Local ( Instrucción M14 -1997)	Admón. Local Plan Oficial Contable 1999	PGC (Rgto 3418/ 93)	Admón. Local (Rgto. Gral. de Contabilidad Local -1990)
-Gestión continua -Continuidad	-Entidad -Gestión continua -Uniformidad	-Buena información -Gestión continua -Permanencia de métodos -Independencia de ejercicios	-Entidad -Continuidad -Consistencia	-Gestión continua -Uniformidad	<u>Principios del Balance:</u> -Unidad monetaria -Entidad -Partida doble -Continuidad -P. Adquisición -Prudencia
-Devengo -P. Adquisición.*	-Importancia relativa -Prudencia -No-compensación -Devengo -P. Adquisición	-Prudencia -No-compensación -P. Adquisición	- Materialidad -Prudencia -Compensación -Coste histórico	-Prudencia -No compensación	<u>Principios de la Cuenta de Rdos:</u> -Periodicidad -Realización de los ingresos -Correlación de I y G -No compensación
	-Registro -Imputación a la transacción -Correlación de I y G -Desafectación		-Especialización (suma).		
* El resto de principios se hallan implícitos en las diferentes Reglas de la Instrucción o se introducen en el Plan de Contabilidad Pública de 1994.					

<sup>4</sup> Comienza por la descripción del *escenario* del sector público y de los entes que lo conforman, sigue con la identificación de los *usuarios* y sus *necesidades* de información en función de las cuales se determinan los *objetivos* de la información contable pública. Seguidamente, en función de los objetivos y para poder lograr los mismos, se establecen las *características cualitativas* que debe reunir la información y una serie de *hipótesis básicas de trabajo* como las de gestión continuada y devengo. De todo lo anterior se deriva una serie de *principios contables básicos* que sirven de guía para la posterior normativa contable operativa. Puede verse al respecto Montesinos (1993) y Vela (1992a).

<sup>5</sup> En la esfera anglosajona, el término “principio contable” abarca, además de los principios básicos, todas las normas y recomendaciones de carácter operativo que definen una práctica contable como aceptada. En el área continental, en cambio, el término “principios contables” hace referencia exclusivamente a los principios contables básicos. Puede verse al respecto Alexander y Archer (1992), Gabás (1991).

## 2.2.- EL SISTEMA DE RECONOCIMIENTO Y MEDIDA DE LAS TRANSACCIONES

El contenido informativo de los estados financieros publicados por los diferentes gobiernos depende de aspectos como la elección del momento que desencadena el registro de las transacciones, los elementos en torno a los que se van a elaborar los estados financieros y la forma en que estos elementos se definen. Todas estas decisiones hacen referencia al sistema de reconocimiento y medida de las operaciones, es decir, *qué se reconoce y cuándo*.

La caracterización de cualquier sistema de reconocimiento depende de dos conceptos fundamentales (Vela, 1996b), tal y como se muestra en la figura nº 12: la *base de reconocimiento*, que hace referencia al momento en que se reconocen los efectos de las transacciones, y el *enfoque de medida*, que se refiere a qué información debe recogerse en los estados financieros, o lo que es lo mismo, qué se reconoce bajo los conceptos de activo, pasivo, ingreso y gasto.

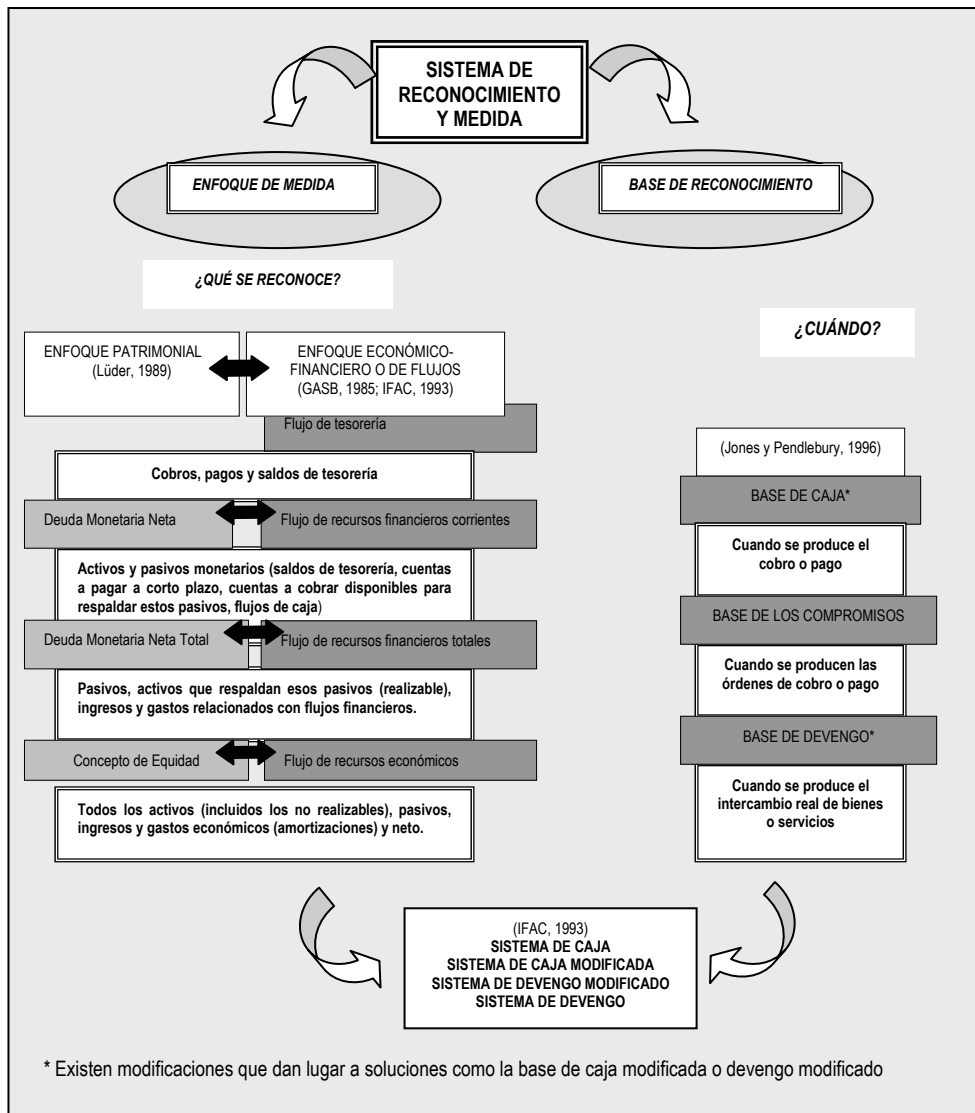
Las diferencias que se producen tanto en la identificación de los acontecimientos que desencadenan el reconocimiento en los estados financieros, como en la percepción acerca de cual es la información relevante para la toma de decisiones y para el cumplimiento de la legalidad y rendición de cuentas, explican el amplio espectro de sistemas de reconocimiento que abarca desde el sistema de caja al devengo, con una amplia gama de soluciones intermedias que incorporan modificaciones. De hecho, en numerosos trabajos, entre los que destacan los elaborados por Jones y Pendlebury (1996), Lüder (1989), el GASB (1985) y Vela (1996b), se ha tratado de identificar y definir tanto las diferentes bases de reconocimiento como los variados enfoques de medida existentes, que hemos tratado de sintetizar en la Fig. nº 12.

Si bien el análisis de los enfoques de medida ha sido abordado desde un enfoque diferente -patrimonial y de flujos-, la clasificación resultante es prácticamente equivalente. Todo ello ha servido de base para la definición de los principales sistemas-tipo de reconocimiento y medida generalmente aceptados en contabilidad pública internacional (IFAC, 1993) y en torno a los cuales se intenta agrupar los sistemas contables públicos de los diferentes países.

De acuerdo con la IFAC (1993) se identifican cuatro tipos alternativos de reconocimiento y medida, dos de ellos definidos de forma explícita y el resto de forma implícita:

1. *Sistema de caja*: se limita a reconocer las transacciones cuando se producen los cobros y pagos derivados de las mismas. En consecuencia, únicamente se presenta información relativa a cobros, pagos y saldos de tesorería.

Figura 12: Enfoques de medida y bases de reconocimiento





2. *Sistema de devengo*: reconoce los efectos económicos netos de las transacciones en el periodo en que ocurren, independientemente del momento en que se cobran o pagan. Esto significa fundamentalmente que se reconocen todos los activos (incluidos los bienes de uso general) y todos los pasivos, que se registran los ingresos generados durante el periodo, tanto si son cobrados o no, y que los gastos se identifican con el consumo de bienes y servicios producido a lo largo del ejercicio, tanto si se han pagado como si no (por lo que se reconocen las amortizaciones). En definitiva, se basa en el devengo como base de reconocimiento y en el enfoque de medida del flujo de recursos económicos y concepto de equidad.

Entre ambas soluciones, que vienen definidas en sus versiones más puras, pueden existir numerosas excepciones o modificaciones que abren un abanico de versiones intermedias. La modificación principal catalogada por la IFAC del sistema de caja es el reconocimiento adicional de las cuentas a cobrar y pagar dentro de un determinado periodo de tiempo desde el cierre del ejercicio. Esta solución viene definida como *Sistema de caja modificada*.

Del mismo modo que se contemplan modificaciones para el sistema de caja también se reconocen en el sistema de devengo. Una de las más importantes se encuentra en la no contabilización de determinado tipo de activos como los del inmovilizado material o la contemplación de la devolución de la deuda como un gasto. Cualquier excepción que se produzca en la contabilización de todos los activos y pasivos, y contemple el registro de ingresos y gastos no en sentido económico sino financiero (ignorando con ello las amortizaciones de los bienes vinculados a la entidad de forma duradera) forma parte de lo que se define por la IFAC como *Sistema de devengo modificado*.

Basándonos en la anterior tipificación establecida por la IFAC, vamos a sintetizar cuál es la posición de los diferentes países partiendo de las clasificaciones realizadas por los principales autores que han abordado el tema (Cuadro 17). Estas clasificaciones son de carácter internacional y superan el ámbito exclusivamente europeo, por lo que algunos países comunitarios no son contemplados. Austria, Irlanda, Luxemburgo y Grecia son los países donde encontramos un absoluto vacío de cara a su clasificación concreta.

Conviene señalar que, en contabilidad pública, cualquier clasificación que se realice de los sistemas contables debe de hacerse teniendo en cuenta el nivel de administración considerado, ya que son numerosos los países donde la evolución de la contabilidad local y la estatal ha discurrido por sendas dispares<sup>6</sup>. Ello es debido a que las características del entorno que determinan la configuración de los diferentes sistemas contables también difieren cuando cambiamos del gobierno local al nacional.

---

<sup>6</sup> Ver epígrafe 5 del Capítulo 1.

Cuadro 17: Situación de los países según las distintas clasificaciones

Países	Nivel	Lüder (1989)	Vela (1997)	Propia -2001
Alemania	Central	CM	CM	CM
	Local <sup>7</sup>	-	CM/ DM/ D	CM/ DM/ D
Bélgica	Local	-	DM	DM
Dinamarca	Central	DM	DM	DM
España	Central	-	DM	DM
	Local	-	DM	DM
Finlandia	Central	-	-	D (Agencias)
	Local	-	-	DM
Francia	Central	CM	CM-DM	DM
	Local	-	-	D
Holanda	Central	-	-	CM D (Agencias)
	Local	-	DM	DM
Irlanda	Central	-	-	C-CM
Italia	Central	-	CM	CM
	Local	-	CM-DM	DM
Portugal	Central	-	CM	DM
	Local	-	DM	DM
Reino Unido	Central	CM	CM	D (Departamentos) D (Agencias)
	Local	-	DM	DM
Suecia	Central	CM	CM-DM	D (Agencias)
	Local	-	-	D
Unión Europea	Instituciones	CM	-	DM
<b>Otros países no europeos</b>				
Australia	Federal	D	D	D
Canadá	Federal	DM	DM	DM
Japón	Central	-	CM	CM DM (Cuentas especiales) DM (Agencias)
	Local	-	-	-
Nueva Zelanda	Central	D	D	D
USA	Federal	CM	CM-DM	DM
	Estatal y Local	-	DM	DM

C= Caja; CM= Caja Modificada; DM= Devengo Modificado; D= Devengo

<sup>7</sup> En Alemania coexisten tres sistemas contables a nivel local.

Fundamentalmente fueron los sistemas contables locales los primeros en adaptarse a las nuevas necesidades de la gestión, observándose un desplazamiento de sus sistemas de reconocimiento y medida desde las posiciones de caja hacia posiciones más próximas al devengo. Poco a poco, esta misma tendencia se ha ido generalizando a la Administración Central, y aquellos países que iniciaron la reforma de la contabilidad pública en la Administración Local -el caso más llamativo es el del Reino Unido- han ido incorporando también, en la última mitad de los noventa, las reformas necesarias para desplazar la contabilidad estatal hacia posiciones más cercanas al devengo.

Esta evolución se ve reflejada a través del cambio de las posiciones de los países en las diferentes clasificaciones, elaboradas coincidiendo con el comienzo (Lüder, 1989), la mitad (Vela, 1997) y el final (elaboración propia) de la década de los noventa, periodo, por otra parte, clave en la contabilidad pública de los países miembros de la UE por la abundancia e importancia de las reformas acometidas.

La mayoría de las reformas han sido concebidas como una aproximación al modelo contable empresarial, lo que se ha reflejado en el abandono mayoritario de las posiciones de caja por las de devengo. Aunque inicialmente parece que la tendencia era más generalizada en los gobiernos locales, en la última mitad de la década se ha dado un fuerte impulso a la modernización de la contabilidad de la Administración Central, y el ejemplo de ello son las reformas emprendidas en Finlandia (año 1998), Portugal (año 1997), Francia (año 1999), Italia (2000) y el Reino Unido (año 1998)<sup>8</sup>. Más recientemente se ha incorporado a este grupo de países Luxemburgo, con la entrada en vigor el 1 de enero de 2000 de la Ley 8 de junio de 1999 que establece la incorporación de una contabilidad patrimonial por partida doble, aunque su desarrollo está todavía pendiente de reglamentación (Loi, 8 Juin 1999).

El resultado de todas estas reformas nos muestra una situación actual como la siguiente:

- a) La solución más adoptada como sistema de reconocimiento y medida en el sistema de contabilidad financiera es el *devengo modificado*, más generalizado en la Administración local que en la central, pero todo indica que, por el carácter de las reformas, acabará siéndolo también en esta última. El subsistema presupuestario, a diferencia, sigue manteniéndose en posiciones todavía próximas a caja, salvo para el caso del Reino Unido (Central) y Francia (Local).
- b) Las excepciones al devengo completo que motivan la clasificación de la mayoría de los países en el sistema de devengo modificado son muy diversas. Las más significativas son las siguientes:

---

<sup>8</sup> Ver subepígrafe 5.2 del Capítulo 1.

### *I. La contabilización del inmovilizado.*

En numerosos países no está previsto el reconocimiento en el balance de la entidad de algunos bienes de inmovilizado material o no son objeto de amortización. Destacan los ejemplos de España, USA o Francia.

En España los bienes de uso general se dan de baja y no se amortizan.

En USA (federal) la reciente normativa del FASAB establece que la información sobre determinados bienes (patrimonio histórico, defensa nacional) se presente en un documento especial, en lugar de ser valorados y presentados en el Balance (GAO, 2000).

En Japón, las agencias (*Independent Administrative Corporations -IACs*) deben excluir de la cuenta de resultados las amortizaciones de los activos fijos, aunque la amortización se reduce linealmente de la reserva de capital en el Balance (Yamamoto, 2000b).

En Francia, tras la última reforma no se prevé ninguna amortización para los bienes inscritos en el Cuadro General de Propiedades del Estado y, concretamente, los bienes militares se amortizan completamente cada año, con lo que no aparecen en el Balance (DGCP<sup>9</sup>, 1999).

En la UE, a pesar de estar prevista la contabilización del inmovilizado y su amortización, esta última no se ha realizado por ahora (Cortès, 1999).

### *II. La contabilización de las subvenciones de capital.*

En España se registran por su importe íntegro en el ejercicio en que se reconocen, en lugar de considerarse ingresos a distribuir en varios ejercicios.

### *III. La contabilización de la deuda.*

En Bélgica, la contabilidad general de los municipios, contrariamente al procedimiento seguido en la contabilidad empresarial, considera que la devolución de una deuda constituye un gasto del ejercicio. Esto se justifica en razón de las restricciones de la contabilidad presupuestaria, que debe prever todas las vías y los medios necesarios para el reembolso de la deuda (Khrouz y Potvin, 1992, p. 570).

---

<sup>9</sup> Direction Générale de la Comptabilité Publique.

IV. *La contabilización de provisiones y la regularización de los ingresos y gastos.*

En el caso de Bélgica, tales operaciones, aunque están previstas en el Plan General Contable, raramente se registran en la contabilidad municipal, por el mismo motivo por el que el reembolso de las deudas se consideran gasto: porque la contabilidad presupuestaria domina sobre la contabilidad general (Khrouz y Potvin, 1992, p. 232).

Conviene destacar en este punto el importante avance realizado en la contabilidad estatal de Francia, que a partir de 1999 introduce la periodificación de todos los gastos derivados de la deuda, así como las provisiones por insolvencias y riesgos (DGCP, 1999). Estas novedades introducidas en el sistema contable francés, junto a la generalización de la contabilidad del inmovilizado, suponen su aproximación al devengo, situándolo en posiciones próximas al devengo completo.

- c) Todavía existen países que adoptan un sistema de caja modificada o caja en la Administración central como Alemania, Irlanda, Holanda, Japón o Italia.

En Irlanda, la contabilidad de los departamentos gubernamentales (ministerios) se lleva sobre la base de un sistema de caja. Las cuentas anuales se preparan en una base de caja, si bien se complementa con información adicional propia de una contabilidad de devengo, como por ejemplo el Registro de Activos Inmovilizados. Recientemente, y a través de la Iniciativa de Gestión Estratégica (*Strategic Management Initiative*) puesta en marcha por el gobierno, se está intentando incentivar a los departamentos para que adopten una contabilidad de devengo en la medida en que sea apropiada a sus necesidades de información para la gestión (Department of Finance, 1998).

Por su parte, en Holanda el sistema contable del gobierno central es un sistema presupuestario de caja modificada. Existen una serie de cuentas complementarias que informan sobre los activos financieros y las deudas no contemplados en la contabilidad cameralista o presupuestaria. Las operaciones en estas cuentas “extra” no se registran según la partida doble (Ouda, 1997). Recientemente, el gobierno ha intentado implantar un sistema contable basado en devengo dentro de la administración central a través del establecimiento de agencias (OCDE, 1997c).

En Japón, la contabilidad financiera a nivel local y central se prepara sobre la base de caja modificada, permaneciendo los libros abiertos dos meses después del cierre. No se preparan ni cuenta de resultados ni balance. Existen además una serie de cuentas especiales que, en el gobierno central, operan bajo un sistema próximo al devengo (Yamamoto, 2001).

En Italia, la reforma de la contabilidad del estado se ha orientado de forma prioritaria a la implantación de un sistema de contabilidad analítica por centro de costes que permita la confección de un presupuesto económico elaborado en base a la consideración de costes en lugar de gastos (DRGS<sup>10</sup>, 2000). Este tipo de reforma ha dejado en un segundo plano la contabilidad patrimonial, si bien es de esperar que la necesidad del cálculo de costes incentive el desarrollo de la misma.

- d) Hay un grupo de países que ha evolucionado hasta integrar el presupuesto y la contabilidad general en una base única de devengo, presentando así sistemas totalmente integrados. Es el caso de UK (Central), Nueva Zelanda y Australia. Un caso especial es el que representan los municipios franceses donde, a pesar de que predomina el enfoque de recursos económicos en la contabilidad general y en el presupuesto, la contabilidad del inmovilizado no es completa. Esta excepción sitúa al sistema francés dentro del devengo modificado, aunque está tan próximo al devengo completo que hemos optado por su inclusión en este último.
- e) Por último, existe una serie de países que han desarrollado importantes procesos de descentralización en la Administración Central a través de la creación de agencias que operan próximas al devengo, independientemente del sistema de reconocimiento adoptado por los servicios centrales de la Administración. Es el caso de Suecia, Finlandia, Holanda y Reino Unido. Las principales características de este tipo de organismos se presentan de forma resumida en el cuadro 18.

En el caso de Suecia, donde el grado de descentralización es muy alto, toda la contabilidad se desarrolla en el ámbito de agencias que operan según un sistema de devengo completo, a imagen de la contabilidad empresarial (IFAC, 1997, p. 26-27). En el Reino Unido también conviven las agencias con los departamentos (ministerios) y ambos siguen un sistema de devengo.

Holanda, por el contrario, presenta una contabilidad diferente para los servicios centrales (caja modificada) y los servicios descentralizados mediante agencias<sup>11</sup> (devengo). Este también es el caso de Japón, que en el año 2001 ha incorporado esta estrategia propia del NPM (*New Public Management*). Está previsto que las agencias japonesas adopten el modelo contable empresarial, aunque con excepciones importantes como la exclusión de las amortizaciones y provisiones del cálculo del resultado (Yamamoto, 2000b). Estas modificaciones justifican su calificación dentro del sistema de reconocimiento del devengo modificado.

---

<sup>10</sup> Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato -DRGS

<sup>11</sup> Los servicios del gobierno que desean adoptar la contabilidad de devengo deben ser descentralizados y constituirse en forma de agencias (OCDE, 1997c).

**Cuadro 18: La descentralización a través de agencias. Ejemplos**

País	Agencias : características
<b>Finlandia</b> (Hansen et al. 2000)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El sistema institucional finlandés es muy similar al sueco, lo cual no es de extrañar ya que los dos países comparten 500 años de historia. Finlandia ha seguido el modelo sueco de descentralización por agencias.</li> <li>- El sector estatal finlandés se divide en dos subsectores: el presupuestario y el extra-presupuestario.</li> <li>- El subsector presupuestario está formado orgánicamente por los Ministerios y Agencias, que desarrollan las funciones básicas del gobierno central.</li> </ul>
<b>Holanda</b> (Van Leerdam, 1995)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se llaman IGBs (Independent Government Bodies)</li> <li>- Son similares a las agencias británicas, bajo cuyo modelo fueron creadas.</li> <li>- Deben adoptar la contabilidad de devengo</li> </ul>
<b>Japón</b> (Yamamoto, 2000b)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se llaman IACs (Independent Administrative Corporations)</li> <li>- Son entes independientes legalmente separados del Gobierno central que prestan servicios públicos.</li> <li>- Tienen libertad operativa (estrategias, métodos de trabajo, etc.)</li> <li>- Son responsables ante el Ministerio correspondiente, que es quien aprueba los objetivos.</li> <li>- Los cargos directivos son nombrados desde el Ministerio</li> <li>- Deben adoptar las prácticas contables del sector privado en la medida de lo posible.</li> </ul>
<b>Reino Unido</b> (Pliatzky, 1992)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Son órganos dependientes de los departamentos (Ministerios).</li> <li>- La responsabilidad última recae sobre el Ministro.</li> <li>- Son unidades de gestión a las que se les asigna unos objetivos y unos recursos, de forma que el reparto de funciones políticas y gestoras está claramente definido.</li> </ul>
<b>Suecia</b> (Larsson, 1997)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La Administración Sueca se divide orgánicamente entre Ministerios y Agencias públicas.</li> <li>- Las agencias asumen toda la responsabilidad de sus políticas de personal, de la gestión financiera y, en un grado considerable, de sus inversiones.</li> <li>- Tienen libertad para determinar su estructura interna y métodos de trabajo</li> <li>- La responsabilidad de los resultados recae sobre el director y no sobre el Ministro.</li> </ul>

### 2.3.- LA RELACIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL (O GENERAL)

En el sector público la figura del presupuesto es clave e indispensable en la vida económica, lo que explica el hecho de que la contabilidad presupuestaria desempeñe un papel principal, y hasta hace poco casi único, como fuente de información para la gestión de las finanzas públicas. Sin embargo, la modernización del sector público y las nuevas necesidades de información para la gestión han hecho necesario completar la contabilidad presupuestaria con una contabilidad patrimonial (general). Es por ello

que los modernos sistemas contables públicos, hoy en día, se estructuran en torno a dos subsistemas contables: la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial.

Las diferencias que surgen entre los diferentes sistemas contables al incorporar al marco de comparación el subsistema presupuestario hacen referencia a dos aspectos fundamentalmente: el enfoque de flujos adoptado a nivel presupuestario y la solución adoptada para articular el subsistema presupuestario y el subsistema económico-financiero en un único marco contable.

a) El enfoque adoptado a nivel presupuestario.

En función de las magnitudes presupuestarias recogidas, nos encontramos con dos categorías de presupuesto: el presupuesto entendido como documento financiero, que recoge magnitudes financieras, y el presupuesto concebido como un documento económico, que incorpora magnitudes de carácter económico (Montesinos, 1998, p. 69).

Actualmente, la mayoría de los países europeos elaboran presupuestos financieros, es decir, optan por un enfoque de recursos corrientes, lo que en la terminología de la IFAC es equiparable a un sistema de reconocimiento de caja o caja modificada. Es el caso de Alemania, Japón, Irlanda, España, Finlandia, Holanda, Suecia, Noruega, España, Bélgica, Portugal o Francia (Central). La mayoría de estos países, han terminado adoptando un enfoque diferente en la contabilidad financiera o general como consecuencia del fenómeno de modernización contable, lo que ha derivado en la proliferación de *sistemas híbridos de contabilidad*, entendiéndose por éstos aquellos que combinan un sistema de reconocimiento y medida diferente para los subsistemas presupuestario y económico-financiero.

Son menos los países que elaboran un presupuesto económico sobre la base de la consideración del valor de los outputs públicos y de los recursos necesarios para su cumplimiento (es decir, en base a recursos empleados o costes en lugar de gastos). Es el caso del Reino Unido (Central), Italia (Central) o Francia (Local). En Francia y el Reino Unido la incorporación del devengo al presupuesto da lugar a un *sistema integral de información para la gestión*, donde la contabilidad y el presupuesto son perfectamente compatibles. Sin embargo, en Italia la contabilidad patrimonial no se ha desarrollado plenamente; únicamente se ha implantado un sistema de costes. Por ello estamos ante un sistema contable *eminente presupuestario*.

Dentro de esta última categoría –sistemas eminentemente presupuestarios– también se encuentran los casos de Italia (local), Irlanda (Central), o fuera de las fronteras



europas, Japón (Central, Local). Todos ellos presentan una contabilidad financiera desarrollada únicamente de forma parcial, puesto que se limita únicamente a la presentación de estados financieros más o menos completos o al mantenimiento de cuentas complementarias propias de la contabilidad empresarial. Así, en la contabilidad local italiana, únicamente los estados financieros, que son elaborados al cierre del ejercicio a partir de la contabilidad presupuestaria, se presentan desde la perspectiva de una contabilidad de devengo. En Irlanda, junto a las Cuentas Anuales elaboradas en base de caja se presenta un Estado de Activos Fijos que refleja un inventario completo de los mismos. En Japón también existen una serie de cuentas especiales complementarias, no comprendidas en la contabilidad presupuestaria, que operan más próximas al devengo. La característica común de todos estos sistemas es precisamente el significativo papel que ocupa la contabilidad presupuestaria, que domina toda la lógica contable.

A continuación presentamos una síntesis de la clasificación de los sistemas contables realizada en base al criterio del enfoque adoptado en el subsistema presupuestario y patrimonial.

**Cuadro 19: Clasificación de los sistemas en función de los enfoques adoptados.**

Clasificación de sistemas	Presupuesto	Contabilidad financiera	País
<b>Sistemas presupuestarios</b>	Caja Caja modificada Caja modificada	- - -	Alemania Japón Holanda (central)
<b>Sistemas eminentemente presupuestarios</b>	Caja modificada Devengo Caja-Caja modificada Caja-Caja modificada	Devengo modificado - Devengo modificado Devengo modificado	Italia (local) Italia (central) Irlanda (central) Japón (central, local)
<b>Sistemas híbridos</b>	Caja-Caja modificada	Devengo modificado- Devengo	España Finlandia Bélgica Portugal Suecia Holanda (local) Francia (central) USA UE
<b>Sistemas integrales</b>	Devengo	Devengo	Francia (local) Reino Unido (central) Nueva Zelanda

b) La articulación entre la contabilidad presupuestaria y la financiera.

Las soluciones adoptadas para integrar la contabilidad presupuestaria con la patrimonial dentro de un único marco contable también son motivo de diferencias entre los sistemas contables europeos. Un análisis de los diferentes sistemas contables nos permite apreciar dos tipos de situaciones: sistemas no articulados y sistemas articulados.

1. *Sistemas no articulados*

Son aquellos que no enlazan la contabilidad presupuestaria con la patrimonial, bien porque ambos procesos son independientes, como ocurre en las corporaciones locales del Reino Unido (Vela, 1997, p. 256), o porque sencillamente la contabilidad patrimonial es prácticamente inexistente, como es el caso de los sistemas presupuestarios.

Consideramos conveniente incluir también en este grupo el caso particular de Italia (local) donde, a diferencia de los anteriores, sí se elaboran estados financieros propios de la contabilidad empresarial (Balance y Cuenta de Resultados). En las corporaciones locales italianas, la ley obliga a elaborar estos estados contables al cierre, pero no a llevar una contabilidad patrimonial. La solución arbitrada para vincular ambas contabilidades es la elaboración, al final del año, de un Estado de Conciliación entre los flujos de caja y los valores que deben figurar en el Balance y en la Cuenta de Resultados. Este documento sirve como punto de partida para la confección de la información patrimonial. El riesgo que conlleva esta solución es, como apunta Caperchione (1997), que numerosos municipios, con el uso de este nuevo estado, decidan evitar la introducción de una contabilidad general e incluso el registro por partida doble, al no ser estrictamente necesario para cumplir con las exigencias legales. Por este motivo no puede decirse que el sistema contable local italiano sea un sistema realmente articulado, ya que actualmente la contabilidad patrimonial por devengo tiene un escaso nivel de desarrollo, limitándose a la fase de elaboración y agregación de la información. Más bien puede decirse que es un sistema eminentemente presupuestario que completa la información presupuestaria con estados financieros propios de la contabilidad empresarial.

2. *Sistemas articulados*

Son aquellos que presentan mecanismos de unión para enlazar la contabilidad presupuestaria y la patrimonial. Se corresponden fundamentalmente con sistemas híbridos, y más concretamente con países que utilizan un Plan de Cuentas como

instrumento de normalización contable. Es el caso de España, Portugal, Francia, Bélgica y Suecia. En todos ellos la articulación se establece mediante diferentes técnicas de registro que, en general, obedecen a dos esquemas diferentes: un modelo que hemos dado en llamar *unifásico* o desarrollado en una fase, y un modelo implementado en varias etapas, al que hemos denominado *multifásico*

- 2.1. El modelo registral unifásico de enlace entre la contabilidad presupuestaria y la patrimonial supone reflejar de forma simultánea las operaciones en ambas contabilidades. En este modelo se encuentran las soluciones registrales adoptadas por España, Portugal, Francia (local) y Bélgica (local). Portugal ha tomado como referencia la experiencia española, por lo que es fácilmente comprensible que las soluciones de ambos países sean tan próximas. Lo mismo ocurre en el caso de Bélgica y Francia, ya que ambas soluciones consisten en identificar los diferentes artículos de la clasificación presupuestaria con las cuentas individuales del Plan General de Cuentas.
  
- 2.2. El modelo multifásico engloba aquellas soluciones registrales que articulan ambas contabilidades en varias fases o momentos consecutivos (generalmente dos). En un primer lugar se registra la operación en la contabilidad presupuestaria y, posteriormente, se redistribuye la información a la contabilidad patrimonial a través de soluciones diferentes como las cuentas de periodificación (Suecia), o las cuentas reflejas (Francia).

Las diferentes soluciones registrales, clasificadas según el anterior criterio, se explican de forma detallada en el cuadro de la página siguiente (Cuadro 20).

**Cuadro 20: Modelos de articulación entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial.**

Relación Presupuesto-Contabilidad	Modelos articulación	País	Solución registral	Fuente
<b>SISTEMAS ARTICULADOS</b>	<b>UNIFÁSICOS</b>	<b>España</b>	Reserva los Grupos 0 y 4 para el registro de la ejecución del presupuesto, diversificando las cuentas de acreedores para hacer posible el registro de las operaciones presupuestarias y no presupuestarias.	Vela (1997, p.258)
		<b>Portugal (local)</b>	Reserva el grupo 0 para la contabilidad presupuestaria. Cuando las operaciones afectan a la esfera patrimonial (se reconoce el derecho o la obligación ante terceros) se contabilizan en las cuentas patrimoniales del plan.	Aibar y da Silva (1999, p. 159)
		<b>Bélgica (local)</b>	El Esquema Presupuestario y el Plan Contable están unidos a través del <i>código económico</i> que contiene cada artículo presupuestario. Cada código se relaciona con una cuenta del Plan. Así automáticamente se produce el registro en la contabilidad patrimonial a partir de la contabilidad presupuestaria.	Khrouz y Potvin, (1992, p. 27)
		<b>Francia (local)</b>	Las operaciones presupuestarias se imputan directamente en cuentas abiertas en la Contabilidad General y simultáneamente se recogen en la Clase 9, en cuentas abiertas según la estructura del presupuesto votado. La correspondencia entre ambas clasificaciones se realiza a nivel de cuentas elementales, que son a su vez artículos presupuestarios.	Montesinos (1995, p. 214)
	<b>MULTIFÁSICOS</b>	<b>Suecia (central)</b>	La articulación se produce a través de cuentas de periodificación (que llevan el dígito 9). Realmente se produce una doble contabilidad de cada operación: primero en la cuenta de resultados (los activos son gasto) y luego en una cuenta de balance donde se produce la periodificación (activación y compensación del anterior gasto).	Moreno (1995, p. 344)
		<b>Francia (central)</b>	Con el fin de conciliar la contabilidad presupuestaria y la general se distinguen dos tipos de cuentas: a) las <i>cuentas de ejecución</i> , y especialmente las de la Clase 9, se utilizan en el día a día y proporcionan información presupuestaria y de tesorería periódicamente; b) las <i>cuentas de presentación</i> se utilizan con fines de gestión para proceder a una reclasificación, desde una óptica patrimonial, del conjunto de las operaciones del año.	(DGCP, 1999)

## 2.4.- EL CONCEPTO DE ENTIDAD CONTABLE Y LA CUESTIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN.

El concepto de entidad es fundamental para definir los límites del sistema contable puesto que demarca la organización a la que va referida la información contable. En el sector público, la identificación de la entidad contable se aborda bajo enfoques diferentes, generando con ello algunas diferencias en los sistemas contables públicos. Así fundamentalmente volvemos a encontrarnos dos grupos de países: los anglosajones y los países de la Europa Continental. Las principales divergencias entre ambos grupos surgen en torno a la consideración o no de fondos como base del sistema contable público y en la propia forma de definir la entidad contable.

- a) La consideración de fondos en los países anglosajones como entidades contables básicas frente a la definición administrativa de entidad contable que prevalece en los países de la Europa continental.

Los países anglosajones utilizan como elemento básico de su sistema contable público la figura del fondo, de forma que cada fondo constituye una entidad contable independiente con cuentas propias de activo, pasivo, neto, ingresos y gastos. Así se posibilita un seguimiento separado de los ingresos públicos desde su recaudación hasta su aplicación. Posteriormente, se agrega la información para confeccionar los estados contables de la entidad de mayor perímetro que engloba los fondos <sup>12</sup>.

En el Reino Unido y en Irlanda el corazón de las finanzas públicas también lo forman una serie de fondos<sup>13</sup>. Sin embargo, la importancia de los fondos no es tan significativa a la hora de caracterizar su sistema contable como pueda serlo, por ejemplo, en el caso de Estados Unidos (Vela, 1998, p. 100). A partir de las últimas reformas contables y de gestión acometidas en la Administración Central de ambos países –*Better Accounting for the Taxpayer Money* (Cm 2929) en el Reino Unido y *Strategic Management Initiative* (Department of Finance, 1998) en Irlanda- se ha producido un cambio significativo en el enfoque adoptado para la identificación de la entidad contable, desplazándose desde el fondo hacia el departamento ministerial. Así, actualmente, juega un papel cada vez más importante la figura del departamento o ministerio como *centro de responsabilidad*<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Una descripción más detallada de la Contabilidad de Fondos puede consultarse en Vela (1992b), Moreno (1992) y Brusca (1995).

<sup>13</sup> En Irlanda, el corazón de las finanzas públicas lo constituye el Fondo Central. En el Reino Unido lo forman, en la Administración Central, el Fondo Consolidado y el Fondo Nacional de Préstamos; en la Administración Local, el Fondo General y el Fondo de Recaudación.

<sup>14</sup> Desde un punto de vista conceptual puede decirse que el concepto de entidad contable responde así a una combinación de la Teoría del Fondo y la Teoría del Manager (Vela, 1992b), donde la organización se subdivide respectivamente en una serie de fondos o de centros de responsabilidad.

delegado. Cada departamento es responsable de la gestión de los recursos públicos que le son atribuidos y por ello le es requerida la presentación de una serie de estados financieros referidos a sí mismo, de forma que la información facilite no sólo la gestión eficaz y eficiente de esos recursos, sino también la rendición de cuentas sobre esa gestión y la delimitación de responsabilidades.

En los países de la Europa continental, la figura del fondo como entidad contable básica no existe en contabilidad pública. En la gran mayoría de estos países se considera de forma implícita la existencia de personalidad jurídica propia como característica de la entidad contable, de forma que la identificación de la misma obedece mucho más a una clasificación administrativa que puramente contable, financiera o de gestión (Vela, 1998, p. 102). Resultan muy ilustrativos a este respecto los casos de España, Francia, Bélgica y Alemania, por la clara diferenciación administrativa entre entidades establecida por la propia legislación (Cuadro 21).

**Cuadro 21: Identificación de la entidad local:  
diferenciación administrativa.**

<b>ESPAÑA</b>	Administración General	<b>FRANCIA</b>	Establecimientos públicos (EP) de carácter administrativo	<b>BÉLGICA (Local)</b>	Entidades eclesiales	<b>ALEMANIA</b>	Entidades separadas sin autonomía legal, de carácter comercial
	Organismos Autónomos		EP de carácter industrial o comercial		Entidades para la administración de la Sanidad y el Bienestar.		Entidades separadas sin autonomía presupuestaria
	Entidades Públicas con estatuto jurídico especial		Servicios del Estado con presupuestos auxiliares		Régies		Entidades separadas con autonomía presupuestaria
	Entidades Gestoras de la Seg. Social		Colectividades locales y sus EP dependientes		Asociaciones intermunicipales		
			Organismos con función de servicio público		Asociaciones sin ánimo de lucro		

Fuente: Vela (1998) y Bouckaert (1991)

b) El enfoque adoptado para la identificación de la entidad contable.

A nivel internacional, la identificación de la entidad contable se ha abordado desde dos perspectivas diferentes, que están íntimamente relacionadas con dos de los factores que explican gran parte de las diferencias en materia de normalización contable: el sistema legal y la existencia de organismos profesionales. De forma resumida en el cuadro 22 se presenta la forma en que diferentes países han abordado esta cuestión.

**Cuadro 22: La identificación de la entidad contable. Principales enfoques.**

País	Documento	Concepto
<b>Normas</b>		
<b>Bélgica</b>	Rgto. Gral. de la Contabilidad Local, Real Decreto 2 de Agosto (1990)	En el territorio municipal, hay varias entidades económicas: la propia entidad local, las entidades eclesiales, etc. Cada entidad posee sus fondos propios, sus deudas y sus activos. Cada entidad deberá llevar su propia contabilidad y cada uno de los movimientos que se produzcan en el seno de cada entidad deberá ser registrado independientemente de las otras entidades y de las personas que la gestionan.
<b>España</b>	Plan General de Contabilidad Pública.	Constituye una entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio que deba formar y rendir cuentas. Cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información así lo requieran podrán crearse subentidades.
<b>Francia</b>	Constitución 1958 Ley Presupuestaria 59.2 (1959) Normas de Contabilidad Pbca., Decreto 62, 1578 (1962)	Entidades contables son los gobiernos principales y cualquier otra organización que deba de presentar estados financieros separados para rendir cuentas: -por parte del ejecutivo al legislativo (responsabilidad política) -por parte de los contables públicos a la Corte de Auditores (responsabilidad personal, legal y financiera).
<b>Italia</b>	Ley Nacional n° 259 (1958) y n° 51 (1982)	Entidades contables son los gobiernos principales y cualquier otra organización que publique estados financieros separados. Son también entidades contables: Aquellas organismos que, de forma regular, ingresan e incorporan a sus presupuestos durante un periodo superior a 2 años, impuestos, tasas y contribuciones (tanto si son recaudados directamente como asignados). Las contribuciones pueden ser en forma de capital, servicios o actividades. Adicionalmente la entidad receptora de la contribución puede constituir también una entidad contable en sí misma dependiendo de la cuantía de la contribución y de las actividades que realice. Las provincias y municipios con más de 8.000 habitantes que se considere deban serlo.

País	Documento	Concepto
<b>Pronunciamientos</b>		
<b>Australia</b>	AARF: Statement of Accounting Concepts, SAC 1 "Definition of the Reporting Entity" (1990).	Toda entidad (incluyendo las entidades económicas) respecto de la cual es razonable pensar que existen usuarios dependientes de los estados financieros cuya información será útil para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos escasos.
<b>Canadá</b>	CICA: PSAS n°4 "Defining de Government Reporting Entity" (1988).	Una entidad contable debe comprender todas las organizaciones bajo su propiedad o control. Una autoridad es propietaria de una organización cuando la ha adquirido con recursos públicos. Una autoridad controla una organización si determina su política financiera o designa la mayoría de su órgano de dirección.
	Public Sector Accounting Recommendations, Section 1300, "Financial Reporting Entity" (1996).	El gobierno federal, los gobiernos territoriales y locales son entidades contables separadas y deben excluirse de la entidad contable de cualquier otro gobierno. Los estados financieros deben proporcionar una visión completa de la naturaleza y extensión de las actividades financieras y los recursos de los que el gobierno es responsable, incluyendo aquellos relacionados con las actividades de las agencias y empresas públicas.
<b>Estados Unidos</b>	a) Federal FASAB: Statement of Federal Financial Accounting Concepts, "Entity and Display" (1995)	Para que una organización sea considerada entidad contable debe de cumplir los requisitos siguientes: a) Que exista un gestor responsable de controlar la asignación de recursos de la obtención de resultados, de la ejecución del presupuesto (o de una parte del mismo) y del rendimiento de la entidad. b) Que el alcance de la entidad sea tal que sus estados financieros proporcionen una representación significativa de las operaciones y la condición financiera. c) Deben existir con probabilidad usuarios interesados en los estados financieros que puedan utilizar esa información para la toma de decisiones y del mismo modo permitan a la entidad la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos.
	b) Estatal y local GASB: Statement N° 14 "The Financial Entity Reporting" (1991)	Las entidades contables son los gobiernos básicos (lo elegidos en las elecciones generales) y cualquier otra organización que publique estados financieros separados. Un gobierno básico es cualquier gobierno estatal o local (municipio o condado)
<b>Nueva Zelanda</b>	Statements of Concepts for General Purpose Financial Reporting (1993)	Existe una entidad contable cuando es razonable esperar la existencia de usuarios interesados en la información de sus estados financieros para: a) valorar el rendimiento, la posición financiera y la tesorería de la entidad, b) valorar el cumplimiento de legalidad, y c) tomar decisiones con relación a la entidad.
<b>IFAC</b>	Study n° 8 "The Governmental Financial Reporting Entity" (1996)	Aquella entidad respecto a la cual es razonable pensar la existencia de usuarios dependientes de la información contenida en sus estados financieros para adoptar decisiones y rendir cuentas.



En algunos países, por ejemplo Francia, Italia y España, la entidad contable viene definida por medio de normas de *rango legal* que generalmente hacen referencia a la función inherente de *administración de fondos públicos* (IFAC, 1996). En algunos casos las normas proporcionan una definición explícita de la entidad contable. En otros casos, implícitamente apuntan a los gobiernos principales en calidad de administradores de los fondos públicos.

En los países anglosajones como Australia, Canadá, Nueva Zelanda y USA, es más habitual la publicación de *principios básicos* o guías orientativas que sirvan de referencia para la identificación de las entidades contables. Como viene siendo habitual en este grupo de países, se trata de pronunciamientos de marcado carácter conceptual emitidos por los organismos profesionales. Además, y a diferencia de los anteriores países, la identificación de la entidad contable se basa en la existencia de *usuarios que dependan de la información contable pública* para la toma de decisiones, salvo en el caso de Canadá. Ello es fácilmente explicable si tenemos en cuenta que el marco conceptual de la contabilidad pública, cuyo desarrollo se debe en su mayor parte a los organismos profesionales de estos países, se ha fundamentado en el enfoque de las necesidades de los usuarios como piedra angular. La adopción de este enfoque, como apunta Vela (1998, p.101) se traduce en una mayor flexibilidad en la identificación de las entidades contables.

De entre esas dos posturas generales adoptadas a nivel internacional, la IFAC ha optado claramente por la segunda. Así, y dado que los objetivos de la información contable pública son desarrollados por este organismo en un contexto donde las necesidades de los usuarios son prioritarias (Study 1, IFAC, 1991), en buena lógica la identificación de las entidades que deben informar también se relaciona con los usuarios y sus necesidades de información (Study 8, IFAC, 1996).

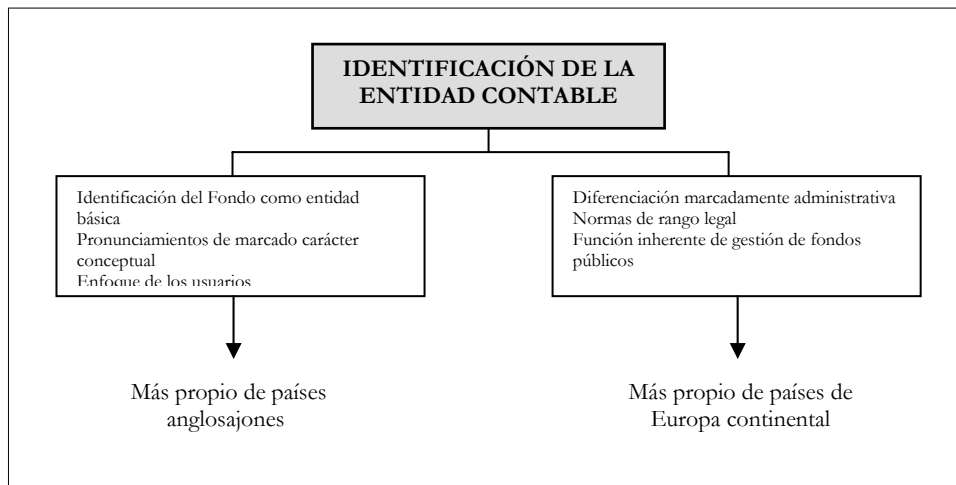
En este sentido, se alinea con los principales países anglosajones definiendo el concepto de entidad contable con relación a la existencia de usuarios que dependan de la información contable pública para adoptar sus decisiones o posibilitar la rendición de cuentas. Esto pone de manifiesto una vez más la marcada orientación anglosajona de este organismo internacional y el peso que el conjunto de pronunciamientos de los organismos profesionales de esta área de países tiene en su labor normalizadora<sup>15</sup>.

A modo de resumen, la figura 13 muestra sintéticamente las diferencias que surgen en torno a la identificación de la entidad contable en el plano internacional.

---

<sup>15</sup> De hecho, puede notarse cómo el concepto de entidad contable propuesto por la IFAC coincide prácticamente con el de la Australian Accounting Research Foundation-AARF.

**Figura 13: Diferencias en el concepto de entidad contable**



Actualmente, la necesidad de contar con un tipo de información que ofrezca una visión global de todo el ente público y sus organismos dependientes es cada vez más evidente dada la descentralización de los servicios que se ha venido produciendo en el sector público y la estrategia de “agencialización” propia del NPM. Esta estrategia está orientada a diferenciar la función política de la de administración y ejecución de la misma, mediante la creación de subentidades contables bajo la forma de agencias<sup>16</sup>.

En este contexto, son cada vez más numerosas las opiniones que justifican la necesidad de la consolidación contable en el sector público y apuntan los principales obstáculos que la misma presenta, entre ellos la delimitación del perímetro de consolidación contable (Benito, 1996; Lande, 1997; Córdor et al. 1998; Vela, 1998). Otros autores, en la misma línea, consideran incluso la consolidación como una de las etapas propias del proceso evolutivo de los sistemas contables públicos hacia su modernización (Lüder, 1997).

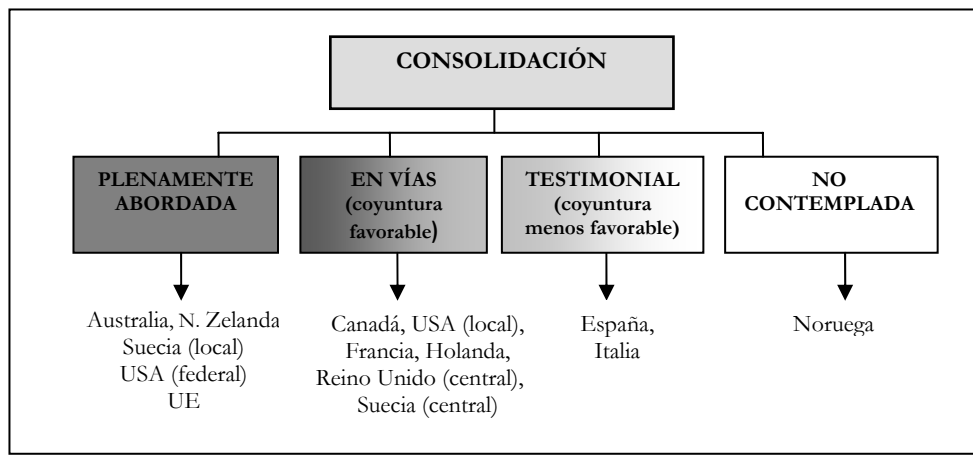
Sin embargo, a pesar de su reconocida necesidad, son todavía muy poco los países que llevan a cabo la consolidación de los estados contables en el sector público. Puede decirse que la misma se contempla de forma más testimonial, como un objetivo a

<sup>16</sup> De ahí la necesidad planteada por algunos autores de diferenciar el concepto de *entidad contable* del concepto de *entidad que informa* (Montesinos, 1993; Benito, 1996; Córdor et al. 1998). El primero hace referencia a todo ente con personalidad jurídica que debe elaborar información contable de la que habrá de rendir cuentas, y el segundo a la responsable de facilitar y presentar los estados financieros de un conjunto de entidades que constituyen una unidad.

desarrollar a medio plazo, que práctica. Fundamentalmente ello se debe a que en la mayor parte de los países europeos las reformas contables no se han afianzado completamente, todavía hallándose en una etapa anterior como es la implantación y generalización del devengo (paso previo a la consolidación de la información contable pública). Por ello, en la medida en que las reformas vayan terminando de implantarse, es más que probable que asistamos a un proceso de regulación creciente de las prácticas de consolidación por parte de los diferentes países.

Actualmente en el ámbito internacional se pueden distinguir cuatro grupos de países en lo relativo a la regulación e implantación de la consolidación (Figura 14):

**Figura 14: Clasificación en función del estado actual de las prácticas de consolidación**



- a) Un grupo de países donde la consolidación está plenamente abordada, como es el caso de Nueva Zelanda, Australia, USA (federal) y Suecia (IFAC, 1996; Córdor et al.; 1998; Vela, 1998). La mayoría de estos países cuentan con un marco contable normativo del sector público que está muy próximo al privado, siendo las normas contables aplicables tanto a uno como a otro, como ocurre en Nueva Zelanda y Australia. Suecia es el único país europeo que cuenta actualmente con un modelo de consolidación para la administración local y estatal (Hansen et al., 2000). El impulso dado por la Federación Sueca de Municipios a la reforma de la contabilidad local y la uniformidad contable alcanzada en el sector central por las agencias gubernamentales y las empresas públicas han supuesto dos claras ventajas que

explican la puntera situación de Suecia en materia de consolidación dentro de Europa.

Dentro de este grupo también podemos incluir a la Unión Europea, cuyas cuentas deben presentarse de forma consolidada por el método de integración global, reagrupando las cuentas del Parlamento, el Consejo, la Comisión, el Tribunal de Justicia, el Tribunal de Cuentas, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones (Cortès, 1999).

- b) Un segundo grupo vendría dado por aquellos países donde la consolidación está en vías de desarrollo gracias a una coyuntura favorable que se explica por la existencia de organismos profesionales con fuerte presencia en el sector público o por una fuerte tendencia a la descentralización y diversificación organizativa del sector público. Es el caso de Canadá, USA (local), Francia, Reino Unido(central), Holanda(local) y Finlandia (central).

En Canadá y en USA únicamente se ha abordado la definición de entidad informativa, sin entrar a regular los aspectos concretos de la consolidación. En el caso de los gobiernos locales estadounidenses, el GASB (Statement n° 14) prevé más bien una agregación global que una consolidación.

En Francia (local) y el Reino Unido (central) se prevé el desarrollo de la consolidación en un futuro no muy lejano<sup>17</sup> considerando las presiones ejercidas por diferentes organismos (por ejemplo, las Cámaras de Cuentas regionales en Francia, el propio interés del gobierno en el Reino Unido) y por los procesos de descentralización que han motivado la proliferación de un abanico de entes satélites diversos. Así, el modelo finlandés de descentralización de agencias ha determinado que en la actualidad exista un especial interés por la producción de información agregada a nivel estatal (Hansen et al., 2000). En Francia, la consolidación en el sector público se ha desarrollado de forma experimental en los últimos años (Lande, 1997) y la Orden de Expertos Contables también ha emitido un documento donde se contemplan con un alto grado de detalle, las prácticas de consolidación de las corporaciones locales (Bernardino, 1996). Por su parte, la reciente reforma contable de la Administración central del Reino Unido contempla también la consolidación de las cuentas de todos los departamentos ministeriales y sus agencias dependientes, delimitando de forma expresa el perímetro de consolidación y dejando abierta la posibilidad de una consolidación a nivel superior, de todo el sector público británico (Cm 2929, 1995).

---

<sup>17</sup> Actualmente la M14 contempla únicamente la obligación de consolidar a nivel presupuestario.

En Holanda también se contempla la consolidación a nivel local, aunque con carácter voluntario (Bac, 1996, p.246). En este país, las principales tareas relacionadas con la contabilidad pública son desempeñadas predominantemente por auditores profesionales procedentes del sector privado, circunstancia que crea una coyuntura favorable para el desarrollo de la consolidación a nivel local.

En Suecia, la uniformidad contable alcanzada por las agencias gubernamentales y las empresas públicas también supone una clara ventaja de cara a la consolidación contable. De hecho, el Departamento Nacional de Auditoría<sup>18</sup> está trabajando en un modelo para la consolidación del sector público estatal.

- c) El tercer grupo lo constituyen aquellos países que, si bien son conscientes de la necesidad y utilidad de la consolidación en el sector público, no han emprendido todavía ninguna iniciativa reguladora al respecto. Se trata de países como España (Vela, 1998, p.105) e Italia (Guarini, 2000), que tratan de favorecer la consolidación de las cuentas públicas en un futuro próximo gracias a las reformas incorporadas a sus sistemas contables.
- d) Por último, hay países donde ni siquiera se contempla la consolidación contable en el sector público, como ocurre en el caso de Noruega.

## 2.5.- EL CONTENIDO Y FORMA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los diferentes trabajos que han abordado el estudio comparativo de los estados financieros a nivel internacional han puesto de manifiesto que, si bien existe una cierta homogeneidad en el tipo de estados financieros que se presentan (Montesinos et al. 1995)<sup>19</sup>, es también muy notable la heterogeneidad en el contenido de los mismos, por cuanto que el nivel de agregación de la información difiere bastante de un país a otro (Lüder, 1989). Las principales diferencias en el contenido de los mismos hacen referencia, según un estudio más reciente de Vela (1996c, p. 189), a la información relativa a los activos fijos y a la referida a los indicadores de gestión.

El contenido de los estados financieros viene determinado por el sistema de reconocimiento y medida adoptado. Este sistema determina *qué* elementos se

---

<sup>18</sup> Es el organismo que tiene asumidas las funciones de gestión del sistema contable de la Administración Central sueca.

<sup>19</sup> Según este estudio, para el nivel de Administración Central, los estados presentados más frecuentemente a nivel internacional serían el Balance, la Cuenta de Resultados, el Estado de Ejecución del Presupuesto y el Estado sobre la Deuda.

reconocen y *cuándo* se reconocen, variando conforme nos desplazamos en el eje que va desde el sistema de caja al de devengo puro. Tras el amplio proceso de reformas contables que ha tenido lugar en los países europeos durante la última década, podemos decir que actualmente la mayoría de los países, y fundamentalmente la administración local, se sitúa en torno al sistema de devengo modificado, como ya justificábamos en el epígrafe 2.2. Estas reformas, dado que han ido principalmente orientadas al desarrollo de la contabilidad patrimonial como parte integrante del sistema contable público, han supuesto la incorporación mayoritaria del Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, estados típicos de la contabilidad financiera, lo que explica la relativa uniformidad que existe en el tipo de estados financieros que se presentan.

Sin embargo, esta uniformidad es meramente aparente cuando analizamos el contenido de estos dos estados financieros porque, en contabilidad pública, lo que tradicionalmente se entiende por Balance de Situación y Cuenta de Resultados, adopta formatos diferentes (Vela, 1996c, p. 187). Una muestra de ello es que hay balances que son una mera relación de activos y pasivos monetarios o financieros, como por ejemplo el caso de Alemania (Central) o Japón (Central); balances un poco más elaborados pero en cuyo pasivo se muestran únicamente las diversas formas de endeudamiento, como el caso de Francia; balances donde no se incluyen determinado tipo de bienes por no ser considerados activos, (infraestructuras o bienes militares y del patrimonio histórico) como en el caso de Holanda (Central)<sup>20</sup>. También hay balances donde este tipo de activos se presentan únicamente durante el periodo de tiempo que precede a su entrega al uso general, como en España y balances que muestran todos los activos (incluidos los de uso general), como los elaborados por las agencias gubernamentales y corporaciones locales suecas o neozelandesas, que se asemejan notablemente a los balances presentados por las empresas.

Basándonos en la clasificación elaborada por Vela (1996c), que toma como base la tipificación de los elementos que configuran los estados financieros según el sistema de reconocimiento y medida adoptado (IFAC, 1993), presentamos a continuación un análisis comparativo de los países europeos por nivel de administración (Cuadro 23). El análisis se circunscribe al Balance y a la Cuenta de Resultados, que son los estados típicos de la contabilidad financiera y que constituye el objeto principal del presente trabajo.

---

<sup>20</sup> Dado que la contabilidad cameralista no suministra la información necesaria para la elaboración del balance, se recurre para su confección a las normas del SEC 95, pero no se incluyen determinados activos como los intangibles o los tangibles (infraestructuras) (Ouda, 2001).

**Cuadro 23: Partidas recogidas en el Balance de Situación y en la Cuenta de Resultados**

País	Admón	Saldos Tesorería	Activos Realiz.	Activos Financ.	Activos Físicos	Activos Infraest. Históric.	Ctas a Pagar *	Ctas a Pagar	Ptmos	Ctas Periodif.	Flujo Financ	Flujo Económ.
ALE	Central	X	X	-	-	-	X	X	X	-	X	-
	Local	X	X	-	-	-	X	X	X	-	X	-
BÉL	Central	X	X	X	-	-	X	X	X	-	X	-
	Local	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X
ESP	Central	X	X	X	X	-	X	X	X	X	-	X
	Local	X	X	X	X	-	X	X	X	X	-	X
FIN-FRA	Central	X	X	X	X	X (1)	X	X	X		-	X
	Local	X	X	X	X	X (1)	X	X	X	X	-	X
HOL	Central	X	X	X	-	-	X	X	X	-	X	-
	Local	X	X	X	X	-	X	X	X	X	-	X
ITA	Central	X	X	X	X	-	X	X	X	-	X	-
	Local	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	-
POR	Central	X	X	X	X	-	X	X	X		-	X
	Local	X	X	X	X	-	X	X	X		-	X
U.K.	Central	X	X	X	X	X(1)	X	X	X	X	-	X
	Local	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X
SUE	Central	X	X	X	X	X(1)	X	X	X	-	-	X
	Local	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	X
<b>Otros países no europeos</b>												
AUS	Central	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X
	Local	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X
N.Z	Central	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X
	Local	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X

(\*) Cuentas a pagar en un plazo determinado de tiempo

(1) Los bienes históricos no se reconocen o no se valoran (se registran en unidades físicas).

Conviene señalar que ambos trabajos, tanto el estudio comparativo de Vela como la actualización que ahora presentamos, se desarrollan en el plano estrictamente normativo. Esto explica en gran medida el hecho de que las diferencias existentes entre ambos análisis sean escasas, fundamentalmente en la administración local, y justifica la relativa homogeneidad que se desprende en las partidas que “deben presentarse” en el balance.

El motivo de que las principales modificaciones entre ambos trabajos se circunscriban al ámbito de la Administración Central es fácilmente explicable si tenemos en cuenta que muchas de las reformas, y fundamentalmente las emprendidas en la Administración Local, fueron concebidas mayoritariamente en la primera mitad de los noventa y vienen perfectamente recogidas en el primer trabajo. Precisamente, las diferencias más importantes se deben principalmente a la incorporación de la

Administración Central a la dinámica de modernización de la contabilidad pública, fenómeno que se ha venido produciendo a lo largo de la segunda mitad de los noventa. Destacan en particular el caso del Reino Unido y Francia, donde los cambios introducidos han permitido mejorar sustancialmente la información contenida en los estados financieros, bien mediante la publicación de estados completamente diferentes que ponen de manifiesto el radical cambio hacia la Contabilidad de Recursos, como en el caso británico, o bien completando y mejorando la información patrimonial, como ha sido el caso francés.

Respecto al segundo aspecto, es decir, la uniformidad apreciable en el reconocimiento de las partidas del balance, no es sino el reflejo de una tendencia convergente en el ámbito normativo (Fuertes y Vela, 2000). La mayoría de las reformas contables han sido concebidas buscando sistemas contables más informativos y próximos al modelo empresarial, y esta tendencia común se ha manifestado en las diferentes normas o pronunciamientos. Sin embargo, un análisis más detallado de algunas partidas como el inmovilizado material, o un estudio comparativo basado en las prácticas contables arrojaría, hoy por hoy, un nivel muy superior de heterogeneidad. Esto es, en cierto modo, predecible, ya que la velocidad con que las reformas se están poniendo en práctica depende, en buena medida, de las condiciones del entorno, que no siempre son favorables y pueden llegar a dificultar la puesta en marcha de las reformas en algunos países, dilatándolas considerablemente en el tiempo.

Como conclusión más importante de este análisis comparativo se desprende que las principales divergencias surgen en torno a la inclusión de determinados activos fijos en el Balance y a la consideración en la Cuenta de Resultados de los gastos en sentido económico, que supone principalmente el reconocimiento de la depreciación de todos los activos fijos y las provisiones.

Actualmente, y tras las reformas emprendidas, existe un interés cada vez más general por mostrar en el Balance de la entidad contable todos los activos físicos es general. Sin embargo, dentro de lo que habitualmente entendemos por “inmovilizado material”<sup>21</sup> se engloban, cuando nos movemos en el sector público, dos tipos de bienes:

- a) los que son utilizados por el ente contable para la producción de bienes y servicios públicos (activos generales), que se encuentran tanto en el ámbito empresarial como en el público;
- b) los bienes que están destinados a ser utilizados directamente por la generalidad del público (activos comunitarios o de uso público).

---

<sup>21</sup> Bienes tangibles, vinculados a la entidad contable de forma duradera o continuada y no destinados a la venta.



A nivel internacional, cada uno de estos dos tipos de bienes origina sus propias diferencias contables, contribuyendo así a que la contabilidad del inmovilizado sea actualmente uno de los principales focos de heterogeneidad contable. Mientras que las diferencias relativas a los activos generales guardan relación con el criterio de valoración utilizado, en el segundo tipo de bienes están más relacionadas con la conveniencia o no de un tratamiento específico para los mismos que ayude a diferenciarlos del resto de activos.

Respecto al criterio de valoración de los activos generales, la experiencia internacional pone de manifiesto, como puede apreciarse en el cuadro 24, que existe una diversidad en los criterios utilizados. Aunque en los últimos tiempos algunos países parecen decantarse fundamentalmente por el coste histórico como Francia, Finlandia o Suecia, otros países prefieren utilizar valores actualizados a través de revalorizaciones periódicas (Japón Reino Unido o Bélgica). Sí se observa, en cambio, una gran homogeneidad en cuanto al método utilizado para cuantificar la depreciación sufrida por este tipo de activos, prescribiéndose de forma mayoritaria el sistema convencional de amortización lineal sobre la base de una estimación de la vida útil del bien.

**Cuadro 24: Diferentes criterios de valoración de los activos generales**

País	Francia	Bélgica	Japón	USA	UK	Finlandia	Suecia
<b>Criterio de valoración</b>	<p>-Valor de mercado para activos adquiridos antes de 1998.</p> <p>-Coste histórico para los adquiridos con posterioridad a 1998.</p> <p>-Amortización según método lineal (entre 5 y 10 años según activo)</p>	<p>-Coste histórico revalorizado anualmente a través de índices autorizados.</p> <p>-Amortización según método lineal.</p>	<p>-Revalorizados al valor actual cada cinco años.</p>	<p>-Valorados al coste de activos similares considerando la inflación desde que momento de la adquisición o al valor actual.</p> <p>-Amortización según método lineal.</p>	<p>-Coste histórico y revalorización anual a través de un índice.</p> <p>-Amortización según método lineal más un coste financiero del capital.</p>	<p>-Coste histórico para los adquiridos a partir de 1998.</p> <p>-Valor de mercado, coste de reposición o valor actualizado a través de un índice para los anteriores a 1998.</p> <p>-Método lineal de amortización</p>	<p>-Coste histórico</p> <p>-Amortización lineal.</p>

A diferencia de los activos generales, el tratamiento contable de los activos de uso general o comunitarios es un poco más complejo, constituyendo uno de los tradicionales focos de debate en contabilidad pública. Esta cuestión ha sido abordada con gran extensión por los diferentes autores y organismos normalizadores, que han

tratado de aportar diferentes puntos de vista y soluciones ante el problema que conlleva la valoración, el inventario o la estimación de la vida útil de estos bienes. Debido a la controversia que ha suscitado este tema y a la actualidad del mismo, hemos creído conveniente dedicar el siguiente apartado a ilustrar brevemente las líneas generales por donde ha discurrido el debate tradicional acerca de la contabilización de los mismos, así como a mostrar el estado actual de su tratamiento contable en los principales países.

## **2.5.1.- LOS ACTIVOS DE USO GENERAL.**

### **2.5.1.1.- Adaptación del concepto de activo al sector público**

Como ya hemos tenido oportunidad de apreciar a partir de los diferentes documentos que desarrollan el marco conceptual de la contabilidad pública, es característica común de la mayoría de ellos la referencia a la contabilidad empresarial. Esta práctica viene a corroborar la opinión de diferentes autores, como Anthony (1989), Pallot (1990) y Vela (1991b), que consideran que, a nivel conceptual, las diferencias entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Empresarial no son tan importantes como para rechazar de plano el marco conceptual elaborado para el ámbito privado. Bajo nuestro punto de vista, debe defenderse un único marco para la Contabilidad, si bien han de tenerse en cuenta las debidas puntualizaciones cuando nos trasladamos al ámbito de la contabilidad pública. Por ejemplo, introducir matizaciones en la interpretación de algunos conceptos - como el de *activo* (Pallot, 1990)- o la incorporación de algunos elementos que no tenían cabida-como la figura del *presupuesto* (Vela, 1991b).

Uno de los conceptos que necesita adaptarse al ámbito público es, como aludíamos anteriormente, el concepto de activo. El IASC define el término activo de la siguiente forma: “*un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de eventos pasados y del cual se espera obtener en el futuro beneficios económicos*” (IASC, 1989, para. 49). “*Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos*”. (IASC, 1989, para. 53). En esta definición se dejan entrever como características de los activos su liquidez y su conexión con un beneficio futuro, características que, sin embargo, no son aplicables a las infraestructuras, por ejemplo.

Por ello, si se toma dicho concepto tal y como fue definido para el ámbito empresarial por el IASC y se aplica directamente al ámbito público sin adaptaciones o puntualizaciones, aparecen posturas como la de Mautz (1988), que llega a considerar que aquellos bienes destinados al uso general de los ciudadanos constituyen pasivos en lugar de activos, puesto que aportan obligaciones de gasto relativas a su mantenimiento en lugar de beneficios. Mautz denominó a los activos que generan

flujos negativos de caja, *facilidades*, y a su juicio, utilizando los términos aplicados normalmente en el ámbito empresarial, son más un pasivo que un activo. Según este autor “*una facilidad representa un compromiso, puesto que es una evidencia tangible de la captación intencionada de un continuo flujo de caja neto negativo*” (Mautz, 1988).

Sin embargo, esta postura ha sido mayoritariamente superada. A lo largo de la década de los noventa, numerosos autores y organismos normalizadores han sido partidarios de adaptar el concepto de activo para su aplicación a los modelos contables públicos, dando lugar a definiciones como las proporcionadas por la NZSA (1987) o la IFAC (1995a).

Esta necesidad de adaptar el concepto de activo, da lugar a la definición de “*potencial de servicio*” como característica de los activos en la contabilidad pública. Que un activo tenga potencial de servicio significa que tenga capacidad para prestar servicio público, que es el objeto del ente público. Este nuevo aspecto permite englobar así los bienes de uso público junto con el resto de activos puesto que, aunque no generen flujos de caja positivos, contribuyen como cualquier otro bien en la consecución de los objetivos de la entidad. Así, la IFAC señala las siguientes características como fundamentales para poder reconocer los elementos de activo (IFAC, 1993, para. 0.65-66):

- i) “*La existencia de un potencial de servicio o de futuros beneficios económicos;*
- ii) *el potencial de servicio o los futuros beneficios económicos deben tener su origen en transacciones o eventos pasados; y*
- iii) *el potencial de servicio o los futuros beneficios económicos deben ser controlados por la entidad*”.

Como se desprende de las características anteriores, la distinción entre beneficio económico y potencial de servicio realizada por la IFAC sí nos permite englobar dentro de la definición de activo a los bienes destinados al uso público, y en particular, a las infraestructuras. Hay que tener en cuenta que los activos son medios subordinados a un fin, y en la empresa ese fin es la generación de flujos de caja positivos, mientras que en la entidad gubernamental es proveer a los ciudadanos de una serie de servicios. Por tanto, las “*facilidades*”, en el sentido de Mautz, o “*activos comunitarios*”<sup>22</sup>, en el apuntado por Pallot, son activos, solo que a diferencia de otros, aportan beneficios no financieros.

---

<sup>22</sup> El término “*activos comunitarios*” es utilizado por Pallot para englobar tanto las infraestructuras como los bienes del patrimonio histórico-artístico.

Asimismo, la normativa de Nueva Zelanda (*Statement of Concepts*) y de Estados Unidos a nivel federal (SFFAS 6) se ha dirigido también en esta misma línea de modificar o adaptar el concepto de activo del sector privado al público, distinguiendo del mismo modo las capacidades de generar servicios y generar beneficios. Por su parte, las normativas de Australia (AAS, 31), Estados Unidos a nivel estatal y local (GASB, Statement n° 34), Canadá (CICA, 1989) y Gran Bretaña (CIPFA, 1999), si bien no modifican la definición del concepto de activo, sí amplían el ámbito de aplicación del mismo para abarcar a los bienes de uso general y, en particular, las infraestructuras.

Dentro de la línea de autores que abogan por el reconocimiento de los bienes de uso general como activos de las entidades públicas, también es posible establecer diferentes posturas. Por un lado están aquellos que consideran que estos bienes deben considerarse como un grupo diferente al resto de activos fijos y, consecuentemente, ser objeto de un tratamiento diferente; por otro lado están aquellos que mantienen que deben ser considerados exactamente igual que cualquier otro activo fijo material. Esta doble orientación en la conceptualización de los activos destinados al uso general tiene su reflejo en las posturas diferenciadas de dos autores: la neozelandesa Pallot y el australiano Rowles.

- a) Rowles argumenta que el establecimiento de una serie de características especiales para las infraestructuras y los bienes del patrimonio histórico (Ej. ser indivisibles, servir a la comunidad, carecer de mercado etc.), puede ser ambiguo y, en algunos casos, contradictorio. El autor señala que las características propias de este tipo de bienes son comunes a otros activos fijos, tanto en el ámbito público como el privado. Consecuentemente, es partidario de no establecer ninguna diferencia entre este tipo de bienes y el resto de activos fijos de la entidad. Considera así un tratamiento contable idéntico para todos los activos, independientemente de si son de uso privativo o de uso general (Rowles, 1991). Esta es la postura más cercana al modelo contable empresarial en lo referente al tratamiento contable de los bienes de uso general, pues prescinde totalmente de su naturaleza pública. En esta línea de identificación plena entre el modelo contable público y privado, el autor es partidario incluso del reconocimiento como activo de los terrenos sobre los que las infraestructuras públicas se levantan (Rowles y Button, 1998).
- b) Por su parte, Pallot (1997) considera que este tipo de bienes destinados al uso general constituye un grupo especial de elementos de activo por cuanto que tienen una dimensión social de la que carecen el resto de bienes utilizados privativamente por el ente público. Pallot critica a Rowles porque únicamente considera la dimensión técnica de estos bienes y apunta que son dos y no una las dimensiones que definen el concepto de este tipo de bienes: la dimensión técnica, que guarda relación con su naturaleza física, y la dimensión social, que

hace referencia al derecho que tienen los ciudadanos al uso directo de estos elementos y a participar en las decisiones relativas a los mismos (por ejemplo, su reemplazamiento o su venta). Por ello, apunta que merecen una consideración especial y diferenciada del resto de activos fijos ordinarios, y justifica un tratamiento contable particular para los mismos (principalmente en relación a su valoración y amortización).

A través del proceso de reformas que han sufrido los sistemas contables públicos de los diferentes países de la OCDE en la década de los noventa, es posible apreciar una tendencia general hacia la incorporación de mayor información sobre los activos fijos en los estados financieros y, dentro de ellos, de las infraestructuras. Del mismo modo, parece que son cada vez más los organismos o gobiernos que parten de la base de la consideración especial de este tipo de bienes de uso general, en la línea apuntada por Pallot. La adopción de este enfoque diferenciador da lugar a soluciones como la creación de categorías propias dentro del balance o la consideración de un tratamiento contable específico que los diferencia del resto del inmovilizado material.

A modo de ejemplo ilustrativo, a continuación presentamos sendos cuadros sintéticos que muestran las diferentes clasificaciones existentes en el panorama internacional respecto al inmovilizado material, diferenciando la Administración Central (cuadro 25) de la Local (cuadro 26). En ellos podemos apreciar que las infraestructuras y otros activos que comparten las mismas características y problemática (es el caso de los bienes de defensa o militares y los bienes culturales e históricos), se presentan en clases separadas del resto de activos fijos.

A este respecto llama especialmente la atención el caso de España, puesto que es el único país donde hallamos una categoría especial que engloba las diferentes clases de activos comunitarios. Así, tanto en el desarrollo del Documento número 6 sobre inmovilizado como en el Plan General de Contabilidad Pública, se distinguen dos tipos de bienes atendiendo la similitud o diferenciación de tratamientos contables que reciben con relación al sector privado. Por un lado, nos encontramos con una serie de bienes con características similares a las de los bienes existentes en cualquier empresa, y cuyo tratamiento contable es análogo al aplicable en el ámbito empresarial (Inmovilizado Material); por otro lado, hay otros bienes cuyo disfrute se pone a disposición de la ciudadanía y por ello son objeto de un tratamiento contable específico (Inversiones destinadas al uso general).

Como puede observarse, este tipo de clasificación hecha en función del uso y destino que se les atribuye a los activos no se encuentra en ningún otro país. La tendencia general a nivel internacional es la de clasificar el inmovilizado en función de su naturaleza (Inmovilizado material, inmaterial y financiero), de forma similar al criterio utilizado en el modelo contable empresarial. Bien es cierto también que dentro de esta

clasificación la mayoría de los países optan por separar las infraestructuras, los bienes del patrimonio histórico y cultural o los bienes destinados a la defensa nacional del resto de activos. La excepción más significativa a este fenómeno la representa la normativa emanada de la IFAC. En el actual borrador de la norma 14 relativa al inmovilizado material, se elude un tratamiento diferenciado de este tipo de activos, equiparándose al resto de activos físicos (aunque no se cierra la puerta a una futura norma que aborde específicamente el tratamiento de las infraestructuras).

**Cuadro 25 : Diferentes clasificaciones del Inmovilizado Material  
(Administración Central)**

Francia	España	USA (Federal)	Reino Unido (Ministerio de Defensa)	Suecia	Finlandia	IFAC (ED 14)
-Terrenos y bosques -Construcciones: - Civiles - Militares - Infraestruct. - Bs. históricos -Estudios técnic. -Equipamiento -Otros bienes	-Inversiones destinadas al uso general -Terrenos y bs naturales -Infraestruct. -Bs. comunales -Bs militares -Bs históricos -Inmov. material -Terrenos -Construcciones -Maquinaria..etc.	-Activos generales (incluye infraestructuras) - Activos administrados -Militares -Bs. Culturales e históricos - Terrenos	-Terrenos y construcciones -Maquinaria y vehículos -Bienes h <sup>cos</sup> operativos -Bienes h <sup>cos</sup> no operativos -Equipos de alta tecnología y comunicaciones. -Inmov. en curso	-Activos históricos -Infraestructuras -Activos de defensa	-Bienes de dominio público (incluye bienes. culturales e h <sup>cos</sup> ) -Activos de defensa -Otros activos fijos	-Terrenos -Construcciones -Carreteras -Maquinaria -Redes de distribución eléctrica -Barcos -Aeronaves -Activos militares especializados -Vehículos -Mobiliario -Equipos de oficina
<b>Presentación de la información sobre este tipo de activos</b>						
Clasificación por naturaleza. Presentación diferenciada del resto de activos.	Clasificación en función del uso y destino. Presentación separada y agrupada en categoría especial.	Presentación no diferenciada para las infraestructuras (dentro de la masa de activos) generales). Si para el resto.	Clasificación por naturaleza. Presentación diferenciada	Clasificación por naturaleza. Presentación diferenciada	Presentación diferenciada	Presentación no diferenciada para los bienes el patrimonio histórico (dentro de la masa general de activos)
<b>Tratamiento contable</b>						
Específico.	Específico	No específico (infraest.) Específico (resto).	Específico	Específico	Específico	No específico

**Cuadro 26: Clasificaciones del Inmovilizado Material  
en la Administración Local**

España	Bélgica	Francia	Reino Unido (CIPFA)	Suecia
- Inversiones destinadas al uso general - Terrenos y bienes naturales - Infraestructuras - Maquinaria, instalaciones y utillaje - Bienes Comunales - Patrimonio histórico - Inmovilizado material - Terrenos - Construcciones - Maquinaria, instalac. - Vehículos...etc.	- Patrimonio Inmobiliario - Terrenos (incluye parques, jardines...) - Construcciones (incluye culturales e históricas) - Infraestructuras - Obras de arte - Canales y sistemas hidrológicos - Patrimonio Mobiliario - Mobiliario - Material de oficina - Vehículos - Patrimonio diverso (incluye artístico)	- Terrenos - Construcciones públicas - Redes viarias (infraestructuras y equipamiento) - Inmovilizado material de administración general - Instalaciones grales - Vehículos - Material de oficina y equipos informáticos.	- Activos no específicos o no operacionales - Activos específicos u operacionales - Infraestructuras y bienes comunitarios - Viviendas	- Equipamiento - Bienes Inmuebles
<b>Presentación de la información</b>				
Presentación separada y agrupada en categoría especial	Clasificación por naturaleza. Presentación no diferenciada	Clasificación por naturaleza. Presentación no diferenciada.	Presentación diferenciada	Presentación no diferenciada
<b>Tratamiento contable</b>				
Específico	No específico	No específico	Específico	No específico

### 2.5.1.2.- Tratamiento contable: experiencias internacionales

#### a) Reconocimiento/ No-reconocimiento.

A raíz de las últimas reformas, en términos generales puede decirse que la mayoría de los países han coincidido en la necesidad de reconocer en el balance todos los activos

fijos, incluyendo aquellos de uso general como las infraestructuras y bienes de carácter militar. Sin embargo, no ocurre lo mismo con los bienes histórico-artísticos. Las mayores dificultades que entraña la valoración de este tipo de bienes<sup>23</sup> ha llevado a la mayoría de los países a optar por un tratamiento diferente al de las infraestructuras o bienes militares, buscando soluciones alternativas como la imputación de un valor cero, un valor simbólico o, simplemente, el registro de los mismos en unidades físicas, sin proceder a la cuantificación de su valor.

En realidad, como hemos podido apreciar, el debate que gira en torno al tratamiento contable de los activos fijos de uso general no se centra tanto en la idoneidad de su reconocimiento, pues existe un consenso generalizado respecto a su condición de activos, como en la problemática que entraña su valoración y amortización contable. La diferente forma de enfocar estos dos aspectos es lo que origina divergencias en las prácticas contables a nivel internacional, sobre todo en la Administración Local, donde la contabilidad de los activos fijos muestra un grado de desarrollo mayor y más consolidado que en la Administración Central. Precisamente por este hecho hemos considerado conveniente llevar a cabo un análisis separado para cada nivel de administración.

La IFAC recomienda el reconocimiento de todos los activos en el Balance, si bien establece, respecto a los bienes del patrimonio histórico, que cuando no pueda medirse de forma fiable el valor de estos bienes, se pueda optar por no reconocerlos en el Balance pero proporcionando cumplida información en la memoria (IFAC, 2000n, para. 23). En la misma línea se posicionan actualmente la mayoría de los países.

Destacan Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos, así como algunos países europeos como el Reino Unido, Italia, Bélgica o Suecia. En todos estos países la normativa contable recomienda u obliga a las corporaciones locales a la presentación de un Balance de Situación que refleje la totalidad de activos y pasivos del ente, incluyendo los bienes comunitarios o de uso general<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Este tipo de bienes posee un valor cultural, educativo e histórico que difícilmente puede ser reflejado en su totalidad a través de un valor financiero que se basa únicamente en un precio de mercado; además, es muy difícil estimar su vida útil, que en algunos casos puede llegar a ser de hasta varios cientos de años (IFAC, 2000n, para. 22).

<sup>24</sup> Los municipios italianos, a raíz de la publicación del Real Decreto 77/95, deben contabilizar la totalidad de sus bienes, incluidos los comunitarios o de uso general (Mussari, 2000). Por su parte, los municipios belgas también están obligados a inventariar todos sus bienes y a presentarlos en el Balance siguiendo el modelo contable empresarial, atendiendo para ello a criterios específicos de valoración y amortización fijados por el Ministerio del Interior (Datoussaid, 1992). También los municipios suecos han adoptado plenamente el modelo contable empresarial lo que ha significado, entre otras cosas, la plena contabilización de las infraestructuras al coste histórico y su amortización según un plan fijado (Moreno, 1995, p. 360).



En las corporaciones locales francesas, y dado que la Instrucción M14 toma como base de referencia el PGC empresarial de 1982, no se contemplan determinado tipo de bienes de características especiales, como ocurre con los del patrimonio histórico. Las soluciones apuntadas para este tipo de bienes pasan por el reconocimiento de los mismos a un valor simbólico (Verrier, 1994, p. 24-25).

Frente a este grupo de países que abogan por el reconocimiento contable de todos los activos fijos, sin distinción alguna, tenemos la solución adoptada por nuestro país, a la que bien podríamos calificar de intermedia. Tanto la ICAL como el PGCP establecen que los bienes adquiridos o construidos para ser entregados al uso general figurarán en el activo hasta el momento de su entrega, fecha en que se dan de baja del Balance de Situación<sup>25</sup>. Así pues, se presentan en el Balance sólo una parte de los activos fijos. El principal inconveniente que presenta este tratamiento contable es que descompensa de forma sensible el Balance, provocando en aquellas entidades con un nivel de endeudamiento alto por la financiación de este tipo de activos, la aparición de patrimonios negativos, circunstancia que puede llevar a error sobre el verdadero esfuerzo inversor de la entidad. Este hecho merma considerablemente la capacidad informativa de este estado financiero.

En el otro extremo de las posiciones respecto al reconocimiento de los activos fijos está Alemania, que no reconoce ningún activo en el Balance puesto que todavía permanece anclada en una contabilidad próxima a posiciones de caja (Lüder, 1994a, p. 70).

En el nivel de administración Central, la contabilidad del inmovilizado no presenta el mismo grado de desarrollo que las corporaciones locales, aunque a partir de la segunda mitad de la década de los noventa se ha producido un fuerte avance hacia las posiciones de devengo en países como Francia, Reino Unido, Finlandia, Suecia o Estados Unidos. Sin embargo, la mayoría de estos países que han introducido el devengo, lo han hecho de forma limitada en lo que respecta a la contabilidad de determinados bienes de uso general. Por ejemplo, ninguno de ellos ha incluido los bienes del patrimonio histórico-cultural y con respecto a los bienes militares, o bien no son amortizados o lo son en su totalidad el primer año. Así pues, dentro del conjunto de inversiones de uso general, han sido las infraestructuras los bienes objeto de un mayor desarrollo contable, avanzando hacia una equiparación con el resto de activos, de forma que su reconocimiento, valoración y depreciación están ampliamente extendidos en los países desarrollados.

En Estados Unidos, los activos de defensa o militares y los bienes culturales e históricos no se reconocen en el balance federal y su coste de adquisición, mejora, etc.

---

<sup>25</sup> Con carácter excepcional, la Instrucción permite mantener estos bienes en el Balance (regla 220.2).

debe imputarse como gasto al ejercicio en el que se incurre (SFFAS, n° 8, para .46- .47 y .68). La información requerida sobre este tipo de activos se presenta en un documento anexo.

En Francia, antes de 1998 el Balance reflejaba únicamente el valor de los terrenos, el resto de los activos fijos figuraba con valor cero<sup>26</sup>. A partir de 1999, con las reformas introducidas en la contabilidad del inmovilizado, los activos fijos se reconocen en el Balance a valor de mercado o coste histórico (dependiendo del tipo de bien), aunque persisten dos claras excepciones: los bienes militares siguen figurando en el Balance por valor cero (se amortizan totalmente el primer ejercicio), y los bienes culturales e históricos no se reconocen (Scheid y Lande, 2000). En esta línea se manifiesta también Suecia: en principio, las agencias deben reconocer todos los activos, aunque los bienes del patrimonio histórico y cultural pueden excluirse del Balance. A diferencia de Francia, en Suecia los bienes militares no son objeto de un tratamiento diferente al resto de activos fijos.

En el caso finlandés, sólo se reconocen aquellos bienes que se adquieran con posterioridad a 1998. No figuran en el balance ni los bienes pertenecientes a la categoría de Propiedades Nacionales, ni los bienes militares adquiridos con anterioridad (Hansen et al., 2000).

La posición del Reino Unido es bastante diferente en lo que respecta al reconocimiento, valoración y amortización. De acuerdo con la nueva contabilidad patrimonial de la administración central (Cm 2626), se prevé la capitalización y la presentación en el Balance de Situación de los bienes que forman parte del inmovilizado material (incluidas las infraestructuras y los bienes destinados a la defensa nacional<sup>27</sup>). Como en el resto de los países, también se reconocen los problemas para la valoración de los bienes del patrimonio histórico y cultural, pero se contemplan valores alternativos para su reconocimiento en el Balance, como el valor justo (valor de mercado de un bien equivalente) o el establecimiento de un valor nominal (por ejemplo, próximo a cero). Precisamente, esta última es la opción elegida por el Ministerio de Defensa (Ellwood, 2001).

#### *b) Criterio de valoración*

Mayoritariamente, las corporaciones locales se inclinan por la valoración de las infraestructuras al coste histórico, si bien hay países que optan por el coste histórico

---

<sup>26</sup> Antes de 1998 sólo se reconocían los activos fijos adquiridos a partir de 1981, siendo amortizados totalmente (100%) el primer año, con la única excepción de los terrenos.

<sup>27</sup> Los bienes militares en la contabilidad nacional se consideran gastos corrientes (armamento, municiones, etc.) o gastos de capital (infraestructuras militares).

modificado a través de revalorizaciones periódicas. En Bélgica, los bienes del patrimonio inmobiliario son objeto de revalorización anual a través de índices que determina el Ministerio del Interior<sup>28</sup>. En el Reino Unido, los activos fijos también se revalorizan periódicamente para su inclusión en el Balance.

Respecto a los bienes del patrimonio histórico-artístico y cultural, y dado que es bastante difícil atribuirles un valor, se suele recurrir a la búsqueda de soluciones alternativas. Por ejemplo, en el caso belga se opta por la utilización del valor asegurado del bien (Datoussaid, 1992), y los municipios franceses por un valor simbólico (Verrier, 1994).

La administración central sigue un patrón similar a la administración local, lo cual viene a poner de manifiesto una tendencia hacia la homogeneización de las prácticas contables entre los distintos niveles de administración de cada país. Siguiendo la línea de la administración local, se observa un cierto predominio del coste histórico en la valoración de las infraestructuras, siendo éste el criterio empleado en Francia, Finlandia, Suecia o Estados Unidos. En otros países, como ocurre en el Reino Unido, se decantan por la utilización de valores actuales (coste histórico modificado) a través de la realización de revalorizaciones anuales<sup>29</sup>.

Esta uniformidad que se observa en el tratamiento contable de las infraestructuras, no es extensible a otros bienes comunitarios como los bienes de defensa nacional. Mientras que en Francia, por ejemplo, aparecen en el Balance por valor cero (se valoran al precio de mercado pero se amortizan íntegramente en el ejercicio), en el Reino Unido reciben el mismo tratamiento que el resto de activos fijos (coste histórico modificado y amortización lineal). En Finlandia actualmente no existen reglas concretas sobre este tipo de bienes, de forma que actualmente no está claro si las nuevas adquisiciones deben de capitalizarse o tratarse como gasto y cuál es el método de amortización más adecuado. En Estados Unidos este tipo de bienes no aparece reflejado en el balance (SFFAS n° 6, para .63 y SFFAS n° 8 para .68); no obstante debe proporcionarse una mínima información adicional en un estado especial (Supplementary Stewardship Reporting) entre la que se encuentra la valoración de todas las incorporaciones y bajas realizadas a coste histórico y el estado de su mantenimiento diferido.

---

<sup>28</sup> Así, las construcciones, incluidos los edificios histórico-artísticos, se revalorizan en función del índice Abex de la construcción y los terrenos sobre los que se ubica toda la red viaria de comunicaciones también son objeto de revalorización anual (Khrouz y Potvin, 1992, p. 232).

<sup>29</sup> Ambos criterios están previstos por la IFAC en el borrador de la norma internacional sobre activos fijos.

c) *El reflejo contable de la depreciación*

La experiencia internacional pone de manifiesto que, en materia de amortización de infraestructuras, la tendencia actual sigue tres grandes líneas:

1. No amortizar este tipo de bienes, como ocurre en España (corporaciones locales y administración central) y en las corporaciones locales francesas. En el caso de Francia la amortización obligatoria se limita a algunas categorías de activos como los bienes muebles renovables (vehículos, maquinaria, mobiliario, etc.) y otros activos fijos como las construcciones cuando son destinadas a fines comerciales. Por consiguiente, los bienes del patrimonio histórico y las infraestructuras no están sujetos a amortización obligatoria (Gillet y Heiles, 2001).
2. Reflejar la depreciación según el método tradicional de amortización lineal, repartiendo el coste del bien en función de la vida útil estimada del mismo. Esta es la solución propuesta por los principales organismos reguladores de carácter anglosajón a través de sus pronunciamientos. Dentro de esta línea hay organismos que proponen la aplicación de este sistema entendiendo estos bienes como un todo (FASAB, GASB-criterio general- y CIPFA) y otros que consideran los mismos como la suma de sus componentes (SOLGM; ICANZ). También esta medida se adopta en países europeos como Francia (central), Reino Unido (central), Finlandia (central), Suecia (central y local), Italia (local) y Bélgica (local).
3. Utilizar el método alternativo de la contabilidad de renovación y reconocimiento del mantenimiento diferido. Este sistema implica con carácter general:
  - El establecimiento previamente de la *condición mínima* necesaria para la prestación de un servicio adecuado o *condición estándar* en la que deben mantenerse las infraestructuras. Para ello sería necesario la elaboración previa de un plan de gestión de infraestructuras.
  - La imputación como gasto del ejercicio del *gasto estimado* para alcanzar ese nivel estándar de conservación, en lugar del gasto efectivamente realizado en mantenimiento y reparación. La diferencia entre el gasto estimado y el efectivamente realizado es el mantenimiento diferido.

Este último método ha dado lugar a varias soluciones contables diferentes. La primera de ellas es la propuesta por el CIPFA (2000) y la SOLGM (1997), que recomiendan que se reconozca la totalidad del gasto estimado como amortización, capitalizando los gastos de reparación y conservación que se

hayan llevado a cabo. La segunda solución contable es la que recomienda el GASB para la amortización de las infraestructuras (conocida como enfoque modificado-*modified approach*); consiste en el reconocimiento como gasto del ejercicio (en calidad de gastos de reparación y conservación) de la parte del gasto estimado que efectivamente se haya realizado durante el ejercicio, considerando que el bien se ha depreciado por la diferencia entre la estimación y el gasto real (GASB, 1999).

En Gran Bretaña, el CIPFA establece, en base al *Exposure Draft del Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000* (CIPFA, 2000), que las infraestructuras deben depreciarse siguiendo bien el método tradicional o bien la contabilidad de renovación si se cumplen una serie de requisitos<sup>30</sup>. Si se opta por el sistema de contabilidad de renovación, el gasto estimado para mantener la capacidad operativa del servicio debe equipararse a la depreciación anual sufrida por el bien e imputarse al resultado del ejercicio. Los gastos de mantenimiento y renovación se capitalizan en la medida en que se vayan produciendo.

Con respecto a los bienes histórico-culturales y a los bienes militares, el abanico que se contempla de soluciones respecto a la amortización es notablemente inferior. Los primeros no se reconocen y respecto a los segundos, las posturas adoptadas son básicamente tres:

- a) se amortizan íntegramente el primer año de su adquisición (por ejemplo, en Francia);
- b) no se amortizan (Estados Unidos);
- c) se amortizan según el sistema lineal, en función de su vida útil (Reino Unido, Finlandia y Suecia).

A diferencia del resto de países, en Gran Bretaña, junto a la amortización, se carga en la cuenta de resultados del ejercicio de forma adicional un coste financiero del capital. En ningún otro país europeo se observa esta práctica salvo en Suecia, aunque se limita exclusivamente a los bienes destinados a la defensa (Hansen et al., 2000).

A continuación, en los cuadros 27, 28 y 29 presentamos las conclusiones derivadas de lo expuesto anteriormente, diferenciando por nivel de administración.

---

<sup>30</sup> - Que la infraestructura sea renovada continuamente y mantenida en el nivel operativo estándar previamente fijado conforme a un plan establecido.  
- Que se trate de una estructura fija.

**Cuadro 27: Tratamiento contable de las infraestructuras  
en la Administración Central**

PAISES	RECONOCIMIENTO INFRAESTRUCTURAS EN BALANCE	CRITERIOS DE VALORACIÓN	SISTEMA DE AMORTIZACIÓN
ALEMANIA	-	-	No amortización
ESPAÑA	Sólo en periodo de construcción	Coste histórico-	No amortización
FINLANDIA	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal
FRANCIA	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal (15 años)
SUECIA	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal (40 años)
U K	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal y coste financiero del capital
<b>Otros países no europeos</b>			
<b>JAPON</b>	No se registran en unidades físicas	-	No amortización
JPCD*	X	Coste histórico	No amortización
MP*	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal (50 años)
JICPA*	X	Coste histórico	Contabilidad de renovación
<b>USA</b> FASAB (federal)	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal.
<b>INTERNAC.</b> IFAC	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal Alternativas: Contabilidad de renovación

\* Propuestas realizadas por diferentes organismos japoneses: JPCD (Japan Productivity Center for Socio-Economic Development); MP (Mie Prefecture) y JICPA (Japanese Institute of Certified Public Accountants)

**Cuadro 28. Tratamiento contable de las infraestructuras  
en la Administración Local**

PAISES	RECONOCIMIENTO INFRAESTRUCTURAS EN BALANCE	CRITERIOS DE VALORACIÓN	SISTEMA DE AMORTIZACIÓN
ALEMANIA	-	-	No amortización
BELGICA	X	Valor actualizado a través de índices	Sistema de amortización lineal
ESPAÑA	Sólo en periodo de construcción	Coste histórico	No amortización
FRANCIA	X	Coste histórico	No amortización
ITALIA	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal (50 años)
SUECIA	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal
UK CIPFA	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal y coste financiero del capital  Contabilidad de renovación/ Mantenimiento diferido
<b>Otros países no europeos</b>			
AUSTRALIA	X	Coste actual depreciado	Sistema de amortización lineal
CANADÁ CICA (1989)	X	Coste histórico Informar sobre el coste de reposición en memoria.	Contabilidad de renovación
NUEVA ZELANDA SOLGM (1997)	X	Coste de reposición depreciado  Coste de reposición depreciado	Sistema de amortización lineal (suma de componentes)  Contabilidad de renovación
ICANZ (1998)	X	Coste de reposición depreciado	Sistema de amortización lineal (suma de componentes)
USA GASB (nivel estatal y local)	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal Contabilidad de renovación / Mantenimiento diferido ( <i>Modified approach</i> )
INTERNAC. IFAC	X	Coste histórico	Sistema de amortización lineal  Alternativas: Contabilidad de renovación

**Cuadro 29: Tratamiento contable de los activos militares e histórico-culturales de uso general**

PAISES	ACTIVOS HISTÓRICOS Y CULTURALES	ACTIVOS MILITARES
<b>FRANCIA</b>	No se reconocen Valores simbólicos (corporaciones locales)	Se reconocen a coste histórico y se amortizan totalmente el primer año. Reflejo en balance por valor cero.
<b>FINLANDIA</b>	No se reconocen salvo las nuevas adquisiciones a partir de 1998 valoradas al coste histórico	No existen normas específicas que regulen este tipo de activos
<b>SUECIA</b>	No se reconocen	Desde 1997 se reconocen Valoración al coste histórico Amortización lineal en función de la vida útil más un coste de capital.
<b>UK</b>	Reconocimiento a valores alternativos como el valor justo o valor nominal (cero)	Reconocimiento al coste histórico modificado. Amortización lineal
<b>USA (federal)</b>	No se reconocen en el Balance. Se consideran gasto del ejercicio. Se valoran en unidades físicas. No se amortizan Mantenimiento diferido en memoria	No se reconocen en Balance Se valoran al coste histórico. No se amortizan Mantenimiento diferido en memoria.
<b>IFAC (propuesta)</b>	Reconocimiento siempre que puedan ser medidos con fiabilidad. Valoración al coste histórico con posibilidad de revalorizaciones y amortización lineal.	Reconocimiento al coste histórico, con posibilidad de revalorizaciones. Amortización lineal

### 3.- LAS PAUTAS DE NORMALIZACIÓN INTERNACIONAL: ANÁLISIS COMPARATIVO CON RESPECTO AL CASO ESPAÑOL.

De forma general, las líneas por donde ha discurrido la reforma española de la contabilidad pública son similares a las que han desarrollado algunos países de su entorno más próximo, y nos referimos a países como Francia, Bélgica o Portugal, que utilizan el Plan General como instrumento de normalización contable<sup>31</sup>. Con el resto de países europeos como Italia comparte otras características como son la dificultad y

<sup>31</sup> La reforma belga toma como referencia la francesa, del mismo modo que la reforma portuguesa encuentra en el Plan Contable español su fuente principal de inspiración. Tampoco podemos olvidar la influencia francesa en la contabilidad española a través de los planes de cuentas del sector privado, que son los que han servido de base para el actual Plan General de Contabilidad Pública. En definitiva, podemos decir que todas ellas son naciones que pertenecen a una misma área de influencia.



lentitud en los procesos de emisión o revisión de normas contables (muestra de ello es que todavía está pendiente desde 1994 la adaptación del PGCP a las corporaciones locales) o la formación legalista de los contables públicos que inhibe el proceso de innovación contable.

A pesar de que mayoritariamente los lazos y las características del sistema contable nos sitúan dentro del área de influencia europea, el sistema contable público español presenta dos rasgos característicos que, en nuestra opinión, merecen la pena ser objeto de un análisis más detallado porque constituyen importantes excepciones dentro de la tendencia general europea. Nos referimos al desarrollo específico de un marco conceptual y al tratamiento contable de los bienes de uso general. El primero se contempla como una de las bondades de la reforma de la contabilidad pública del caso español, que nos aproxima a los países anglosajones. El segundo, a nuestro entender, supone una deficiencia de nuestro actual sistema contable público, y como tendremos oportunidad de ver posteriormente, difiere considerablemente de la orientación actual tomada por la IFAC.

Así pues, a continuación vamos a analizar el grado de sintonía de la regulación española con los criterios internacionales, tratando de resaltar en qué medida las soluciones adoptadas en nuestro país para los aspectos antes reseñados son acordes con los criterios recientemente emanados de la IFAC. Para ello, hemos tratado de reflejar las diferencias y similitudes existentes entre los posicionamientos adoptados por la normativa contable española y la normativa internacional. Esto nos permitirá, en una primera aproximación, evaluar la contribución española a la comparabilidad internacional de la información contable pública.

### **3.1.- EL MARCO CONCEPTUAL**

El desarrollo del marco conceptual de la contabilidad pública, como ya vimos anteriormente, se presenta de forma diferente en la esfera anglosajona y en los países europeos, salvada la excepción de España.

Por lo que respecta a la labor normalizadora de la IFAC conviene poner de manifiesto la notable inclinación hacia la tradición anglosajona que presenta la forma en que desarrolla el marco conceptual. Esta influencia se manifiesta fundamentalmente en los comienzos de su labor normalizadora<sup>32</sup>, donde toma como referencia toda una serie de pronunciamientos emitidos por los organismos profesionales de Australia, Nueva Zelanda, Estados Unidos o Canadá. Los documentos de la IFAC que recogen el marco conceptual son fundamentalmente los estudios 1 y 2 (IFAC, 1991, 1993).

---

<sup>32</sup> Estudios 1 y 2 (IFAC, 1991, 1993).

En España, y a diferencia del resto de países europeos, el marco conceptual presenta en su desarrollo numerosas características comunes al contenido en la normativa internacional. Así, el marco conceptual se desarrolla de forma explícita en unos pronunciamientos específicos elaborados por la IGAE con un cierto grado de detalle (Documentos sobre Principios Contables Públicos), de forma similar a lo que ocurre en la mayoría de los países anglosajones. Además, recientemente AECA) acaba de emitir un documento sobre marco conceptual, “*Marco conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*” (AECA, 2001) que viene a reforzar esta proximidad con la tradición anglosajona e internacional.

Pero las similitudes no solamente alcanzan a la forma en que se desarrolla el marco conceptual. El contenido también refleja una clara inspiración en los pronunciamientos internacionales y anglosajones al extenderse a diversos aspectos como la especificación de los usuarios, los objetivos de la información contable, y la definición de algunos conceptos básicos referente a los elementos que forman parte de los estados financieros como el concepto de activo en el sector público.

Las similitudes y diferencias existentes en el desarrollo del marco conceptual entre la IFAC y España, se muestran sintéticamente en el cuadro 30. A través del mismo se aprecia el grado de uniformidad existente en los rasgos básicos de ambos sistemas contables públicos. Los dos se basan en la consideración de unos *objetivos* de información contable pública en base a la identificación previa de los posibles *usuarios* de la información y las *necesidades* que manifiestan, si bien en el caso español las necesidades de información de los usuarios no se detallan de forma explícita.

Se aprecia un alto consenso con respecto a cuáles deben ser los objetivos básicos de la información contable pública, hecho también que se extiende a otros países como Estados Unidos, Australia, Suecia, Nueva Zelanda y Canadá. Según apuntan Pina y Torres básicamente todos ellos coinciden en una serie de objetivos, que vienen a ser (Pina y Torres, 1996, p. 134):

1. proporcionar información sobre la ejecución del presupuesto y el cumplimiento de la legalidad en la gestión de los fondos públicos.
2. permitir la evaluación de la posición financiera de la entidad, facilitando información sobre sus activos y la forma en que se han financiado.
3. determinar el resultado económico y financiero de la entidad para poder establecer si los servicios se han financiado con recursos del ejercicio y determinar las necesidades futuras de financiación.
4. proporcionar información sobre la economía, eficiencia y eficacia.

**Cuadro 30: El marco conceptual. Similitudes y diferencias**

Aspectos	España (Documentos IGAE)	Internacional (Estudios IFAC)	Similitudes y diferencias
<b>PUNTO DE PARTIDA (ENFOQUE)</b>	Identificación de usuarios y sus necesidades.	Identificación de usuarios y necesidades.	Coinciden ambos
<b>ENTORNO</b>	Características de los entes del sector público (Doc. 1 y 7) : - Actividad: prestación de servicios públicos y redistribución de la renta y riqueza nacional - Ausencia de ánimo de lucro - Financiación: mayoría fondos públicos obligatorios - Titularidad pública de los medios de producción - Régimen presupuestario - Régimen de contabilidad pública - Régimen de control	- Servicio Público - Redistribución de la riqueza - Financiación: pagos obligatorios. - Dificultad para medir el output - Generalmente separación entre las funciones legislativas (electos) y las ejecutivas (gestores) - Responsabilidad, rendición de cuentas. - Dificultad para medir y valorar el rendimiento a través de indicadores.	Coinciden básicamente, si bien el documento español muestra un nivel mayor de detalle en su análisis de los diferentes aspectos.  Difieren. La IFAC abarca también el aspecto de la valoración de la gestión, y la dificultad de medir el output en este tipo de entes, mientras que el documento español profundiza más en los aspectos relativos al marco jurídico de los mismos.
<b>NECESIDADES DE LOS USUARIOS</b>	No se detallan	Los usuarios de la información contable pública necesitan la misma para: - Ejercer el control de legalidad y la rendición de cuentas. - Valorar el estado de las finanzas - Valorar la gestión en el uso de los recursos. - Valorar el impacto económico en la economía. - Evaluar las prioridades y opciones de gasto del gobierno.	Difieren. Mientras que la IFAC detalla las necesidades de forma explícita, el documento español no.
<b>USUARIOS</b>	- Órganos de representación política. - Órganos de gestión. - Órganos de dirección y gestión de las Sociedades y Empresas públicas. - Órganos de control externo e interno. - Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos.	- Órganos legislativos y otros órganos de gobierno. - Público (contribuyentes, electores, grupos de especial interés etc.) - Inversores y Acreedores - Otros gobiernos, agencias internacionales y proveedores de recursos. - Analistas económicos y financieros. - Usuarios Internos: gestores, diseñadores de políticas	Coinciden básicamente, aunque en la normativa internacional se reconoce específicamente a los inversores y acreedores como destinatarios de la información contable, cosa que no ocurre en el marco español.

Aspectos	España (Documentos IGAE)	Internacional (Estudios IFAC)	Similitudes y diferencias
<b>OBJETIVOS</b>	<p>En el documento 1 clasifican en tres grupos según un criterio funcional:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-De gestión</li> <li>-De control</li> <li>-De análisis y divulgación</li> </ul> <p>En el documento 7 se contemplan los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mostrar la situación patrimonial</li> <li>- Conocer cual es la necesidad o capacidad de liquidez</li> <li>- Indicar si el presupuesto se ha ejecutado conforme a ley.</li> <li>- Mostrar los gastos e ingresos económicos, en qué medida éstos han sido suficientes para financiar aquellos y si en el futuro los ciudadanos deberán soportar cargas por servicios previamente administrados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Indicar si la obtención y el uso de los recursos se ha realizado conforme al presupuesto.</li> <li>- Indicar si los recursos se han obtenido y utilizado conforme a los requerimientos legales.</li> <li>- Proporcionar información sobre las fuentes, asignación y uso de los recursos.</li> <li>- Proporcionar información sobre la financiación de actividades y el origen de tesorería.</li> <li>- Proporcionar información relevante acerca de la capacidad de financiación de las actividades y cumplimiento de obligaciones y compromisos.</li> <li>- Proporcionar información sobre la posición financiera y sus cambios.</li> <li>- Información sobre costes, eficiencia y eficacia.</li> </ul>	<p>Coinciden básicamente en los objetivos generales de la contabilidad pública.</p> <hr/> <p>Difieren en los matices y la forma concreta de definir los objetivos.</p>
<b>CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificabilidad</li> <li>- Oportunidad</li> <li>- Claridad</li> <li>- Relevancia</li> <li>- Razonabilidad</li> <li>- Economicidad</li> <li>- Imparcialidad</li> <li>- Objetividad</li> <li>- Verificabilidad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fiabilidad</li> <li>- Relevancia</li> <li>- Comprensibilidad, claridad y precisión</li> <li>- Oportunidad</li> <li>- Comparabilidad</li> <li>- Materialidad</li> </ul>	<p>Coinciden ambos en su aproximación a los planteamientos de la contabilidad empresarial.</p> <hr/> <p>Difieren en aspectos concretos la IGAE contempla una lista más exhaustiva en la que, en cambio, no se contempla la fiabilidad y comparabilidad.</p>
<b>PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS</b>	<p>Se enumeran:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Entidad contable</li> <li>- Gestión continuada</li> <li>- Uniformidad</li> <li>- Registro</li> <li>- Prudencia</li> <li>- Devengo</li> <li>- Imputación a la transacción</li> <li>- Precio de adquisición</li> <li>- Correlación I y G</li> <li>- No-compensación</li> <li>- Desafectación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No hay una enumeración de principios tal y como entendemos en el ámbito continental europeo.</li> </ul>	<p>Difieren en la forma de entender el concepto de principio contable.</p>

Aspectos	España (Documentos IGAE)	Internacional (Estudios IFAC)	Similitudes y diferencias
<b>SISTEMAS DE RECONOCIMIENTO</b>	No se desarrolla un apartado especial. El sistema de reconocimiento de las transacciones se contiene de forma implícita en los principios contables (devengo) y resto de documentos (ej. Inmovilizado Material)	Se establecen cuatro diferentes, dado el ámbito de cobertura internacional de los pronunciamientos. Se recomienda la evolución hacia el devengo completo.	Difieren por cuanto que en el marco internacional se definen con gran detalle todos los conceptos y los elementos a incorporar a los estados financieros en función del sistema utilizado.
<b>ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS</b>	No se incluye un apartado específico pero los diferentes elementos se analizan en los documentos 1 a 6.	Se especifican y definen los elementos a incluir en los EEEF dependiendo del sistema de reconocimiento empleado.  Fuerte inspiración en las definiciones del IASC.	Coinciden en la definición básica de los principales elementos, entre los que destaca, por su necesidad de adaptación al sector público, el concepto de Activo.

Al analizar las características de la información contable se comienza a observar la fuerte influencia que el modelo contable empresarial ha ejercido en el desarrollo de la moderna contabilidad pública. Así, tanto el documento de la IGAE como el emitido por la IFAC toman como fuente de inspiración los pronunciamientos de la AECA y el IASC respectivamente (Montesinos, 1993).

Dentro del marco conceptual de la contabilidad pública, tal y como apunta Montesinos (1993, p. 695), además de los conceptos anteriores, es necesario considerar una serie de *hipótesis contables básicas*<sup>33</sup> sobre las que definir los *conceptos teóricos* y *principios contables básicos* o reglas de carácter general que fundamentarán el posterior desarrollo de las *normas contables operativas*. La forma de definir los principios básicos o macro-reglas que fundamentan el desarrollo de las normas operativas a aplicar, supone un punto de discrepancia entre la contabilidad pública española y la contabilidad pública internacional. Mientras que en España se enumeran de forma expresa en forma de lista, la IFAC no los detalla. Se trata, sin embargo, de una diferencia poco significativa, que afecta más a la forma que al contenido del marco conceptual.

<sup>33</sup> En el sector privado y público son las de *devengo* y *gestión continuada* (Montesinos, 1993, p. 695). En la normativa española estas hipótesis son equiparables al resto de los principios contables y quedan englobadas en el conjunto de los mismos en los diferentes documentos.

El marco conceptual de la IFAC también desarrolla todo un abanico de conceptos teóricos que hacen referencia al *sistema de reconocimiento y medida* de las transacciones, que determina los *elementos* a incorporar en los estados financieros. Dado el carácter internacional del pronunciamiento de la IFAC se presentan cuatro bases de contabilidad (caja, caja modificada, devengo modificado, devengo) y se definen los elementos (activo, pasivo, neto, ingreso y gasto) en función de cada una de ellas (IFAC, 1993).

A diferencia de los pronunciamientos de la IFAC, los documentos de la IGAE no entran a desarrollar todos estos aspectos de forma tan detallada. Se limitan a apuntar el sistema de reconocimiento y medida a aplicar en el apartado de principios básicos del Plan y a tratar, implícitamente, aspectos específicos en el desarrollo de los diferentes Documentos. Por ejemplo, en el Documento 6 relativo al Inmovilizado No Financiero, se deduce, dado el tratamiento especial de las Infraestructuras e Inversiones de uso general, la opción por una base de devengo modificado.

Concluyendo, puede decirse que el marco conceptual español está en sintonía con el marco conceptual internacional. Las diferencias principales giran en torno al grado de detalle con que se abordan las necesidades de los usuarios, los sistemas de reconocimiento y medida y la forma de definir los principios contables.

## **2.2.- EL INMOVILIZADO MATERIAL**

El tratamiento contable del inmovilizado material en la normativa internacional se contiene en el borrador de la norma 14, *“Property, Plant and Equipment*, (IFAC, 2000n). Por lo que respecta al caso español, la contabilidad de los activos fijos viene definida en el Plan General de Contabilidad Pública, concretamente en las definiciones y relaciones contables, las normas de valoración nº 2, nº 3 y nº 4, y las cuentas anuales.

Para poder comprender mejor la síntesis expuesta en el cuadro nº 31, añadimos a continuación información adicional que nos ayude a conocer ambos tratamientos contables y nos permita, de este modo, obtener conclusiones más precisas respecto a sus similitudes y diferencias.

En España, el Plan sitúa los elementos del activo fijo fundamentalmente en dos subgrupos, 20.-*Inversiones destinadas al uso general*: y 22.- *Inmovilizado material*, optando así de forma prioritaria por el uso y destino (público o privado) que se atribuye a este tipo de bienes como criterio de clasificación de los mismos. La IFAC, en cambio, opta por una clasificación de los activos en función de su naturaleza (financieros, tangibles o

físicos e inmateriales)<sup>34</sup>. Este diferente punto de partida es el reflejo de dos posturas diferentes en el tratamiento de los activos fijos materiales a las que ya hicimos referencia en el apartado dedicado a los bienes de uso general. Nos referimos a la *postura diferencial*, adoptada por la normativa española y a la *postura integral*, representada por la IFAC.

La postura diferencial se centra en los aspectos que diferencian entre sí los activos físicos de la Administración. Fundamentalmente nos estamos refiriendo a la *dimensión social* que presentan algunos de ellos como las infraestructuras y los bienes históricos. En función de esta diferenciación se plantea un tratamiento específico para estos bienes y diferente al resto de activos materiales<sup>35</sup>.

La segunda postura enfatiza las características que comparten todos los elementos que cumplen la definición de activo y los criterios de reconocimiento de los activos físicos, (IFAC, 2000, para. .7 y .14), sean o no de uso general. Este planteamiento conduce a un tratamiento contable homogéneo para todos los elementos que caen dentro de la esfera del inmovilizado material, incluyendo las infraestructuras y los bienes del patrimonio histórico<sup>36</sup>.

Esta diferente posición de base, marca las principales diferencias entre las prácticas contables del inmovilizado material, diferencias que giran principalmente en torno a tres aspectos: a) el tratamiento de las infraestructuras y los bienes históricos, b) la valoración y c) el grado de detalle de la información exigida en los estados financieros.

#### *a) El tratamiento de las infraestructuras y bienes del patrimonio histórico*

Mientras que en España se les reconoce una categoría especial y un tratamiento específico al lado del resto de bienes de uso general, la normativa internacional los equipara al resto de activos fijos materiales. Este tratamiento específico establecido por el PGCP<sup>37</sup> se aleja considerablemente de las prácticas contables internacionales,

---

<sup>34</sup> Una descripción mas detallada de los diferentes criterios de clasificación de los activos gubernamentales viene recogida en el Documento 6 “Inmovilizado no financiero” (IGAE, 1994, p- 136-37).

<sup>35</sup> La normativa española actual se sustenta en esta solución que se pone de manifiesto el Plan y en el Documento 6 –*Inmovilizado no financiero*–, al establecer que son tres los tipos de bienes de la Administración que deben ser objeto de un tratamiento especial y diferenciado conforme a normas y criterios diferentes a los aplicables en el ámbito empresarial: los bienes cuyo uso y disfrute, una vez finalizados, se transfiere a la ciudadanía; los bienes que surgen en el ámbito de una administración, pero con la vocación de ser puestos a disposición de otra administración distinta; las inversiones militares (IGAE, 1994, p. 137).

<sup>36</sup> El Comité del Sector Público está a la espera de recibir las opiniones de los expertos y colaboradores de la red de trabajo, para decidir si tales bienes deben ser objeto de un tratamiento contable diferenciado en otra norma o no.

<sup>37</sup> Básicamente consiste en su reconocimiento inicial, baja una vez cedidos al uso general y su falta de amortización.

puesto que la IFAC recomienda que las infraestructuras sean reconocidas y amortizadas como cualquier otro activo..

Así, a la hora de evaluar la contribución española a la comparabilidad de la información contable en esta materia, puede decirse que la misma es más bien escasa, puesto que la tendencia internacional se manifiesta por otra dirección, como ya tuvimos oportunidad de apreciar en el epígrafe anterior, la cual viene marcada fundamentalmente por el mantenimiento de estos bienes en el Balance y su amortización (fundamentalmente en lo relativo a las infraestructuras).

#### *b) La valoración*

Otra fuente de diversidad y, en consecuencia, un obstáculo para la comparabilidad de los estados financieros, es la base de valoración utilizada. Las diferencias en torno al valor surgen por dos motivos fundamentalmente: la consideración de las revalorizaciones del coste histórico y la incorporación al mismo de los costes de desmantelamiento del bien y reposición del lugar, ambos establecidos por la normativa internacional. También aparecen las discrepancias cuando se procede a la valoración de bienes adquiridos en operaciones de permuta.

Aun cuando PGCP y la IPSAS-14 optan por el coste histórico como criterio general, ésta propone de forma alternativa la *revalorización* de los bienes, especificando de forma detallada su tratamiento contable. En cambio, en nuestro país las revalorizaciones sólo están permitidas con carácter excepcional cuando una ley prescriba.

El tratamiento propuesto por la IPSAS 14 es el siguiente:

- Los elementos se valoran al valor justo<sup>38</sup> de la fecha en que se revaloriza.
- La revalorización se efectúa por categoría de activos y no por activos individuales (cuando se revaloriza un activo toda la categoría debe revalorizarse).
- Si resulta un incremento positivo, se abona a una reserva de revalorización o se lleva directamente al resultado si existe, en la misma clase de activos, una pérdida por revalorización.

---

<sup>38</sup> Normalmente el valor justo es el valor de mercado o la valoración realizada por un experto. Cuando no puede determinarse el valor de mercado, el valor justo del bien puede establecerse por referencia con otros bienes de características similares.



- Si resulta una pérdida, se carga directamente al resultado o directamente a la reserva de revalorización mantenida para los activos de la misma clase (siempre y cuando no exceda el límite de su saldo).
- Las compensaciones únicamente pueden realizarse entre activos de la misma clase.

Por otra parte, el coste histórico, según la normativa internacional debe incorporar también todos aquellos gastos previstos para el *desmantelamiento del bien y la recuperación del lugar*, siempre que se reconozcan en una provisión. Este componente del coste no está contemplado en la normativa española.

Otro punto de discrepancia relacionado con la valoración surge en el tratamiento de los bienes adquiridos en *permuta total* o *permuta parcial*. Ambas normativas parten, a efectos contables, de un criterio diferente para la valoración de los bienes entrantes en el patrimonio de la entidad.

Aunque el PGCP no contempla las permutas, sí lo hace el Documento 6 de Principios Contables Públicos, y atiende al tipo de contraprestación para diferenciar entre *permuta completa* y *permuta parcial* con desembolso monetario. En el primer caso (activo x activo) se establece como criterio de valoración del bien entrante el valor de tasación, mientras que en el segundo (activo x [activo + dinero]) se fija el valor neto contable del bien entregado; siempre con límite en el valor de mercado del bien recibido (IGAE, 1994).

Por su parte, la IFAC distingue entre activos intercambiados *diferentes* y *similares*. Los primeros se valoran por el valor justo del bien recibido, mientras que los segundos al valor neto contable del bien entregado. En ambos casos, se ajusta el valor por la diferencia monetaria si la hubiere.

El resultado de esta disparidad de criterios hace que los valores coincidan en dos supuestos concretos y difieran en otros tantos:

- a) Cuando los activos intercambiados son diferentes y la permuta es total, se recurre en ambos casos al *valor justo* o *valor de tasación*.
- b) Si los activos son similares y la permuta es parcial, se prevé de forma coincidente el *valor neto contable del bien entregado*.
- c) Cuando se trata de intercambio de activos diferentes en permuta parcial, la IFAC prescribe el *valor justo* frente al *valor neto contable* recomendado por el Documento nº 6.
- d) Si se trata de intercambio de activos similares en permuta total, la diferencia surge porque el bien entrante se valora utilizando el *valor neto*

*contable del bien entregado* siguiendo la norma internacional, o el *valor de tasación* según el Documento.

*c) Información a publicar en los estados financieros*

Tanto la normativa española como la internacional, exigen la publicación de información sobre el inmovilizado material desglosada por categoría o clase de activos. Dado que las agrupaciones planteadas por ambas son distintas -tal y como puede verse en el cuadro-, esto ya supone una diferencia en la forma de presentar la información. Respecto al contenido de la misma, el PGCP y la IPSAS-14 coinciden en una información mínima de tipo cuantitativo (los valores iniciales, finales, y la reconciliación entre ambos mediante los incrementos y disminuciones habidas en los diferentes bienes.). Sin embargo, la normativa internacional adicionalmente recomienda la divulgación de información mucho más detallada.

Mientras que el PGCP contempla un tipo de información fundamentalmente cuantitativa, la norma internacional prevé un mayor desarrollo de las políticas contables adoptadas. Así, respecto a la amortización, es necesario presentar para cada clase de activos, los métodos empleados, la vida útil, los distintos porcentajes, la amortización anual y la acumulada. Con el mismo grado de detalle se debe informar sobre las revalorizaciones, indicando la base sobre la que se calculan, la fecha de realización, los índices empleados y el estado de la reserva. También debe incluirse información exhaustiva sobre las cantidades y criterios adoptados para el cálculo de los diferentes gastos activados en el ejercicio como los de desmantelamiento, las inversiones en curso y los costes financieros derivados de la financiación ajena. En definitiva, la normativa internacional recomienda la publicación de un volumen de información considerablemente superior.

A modo de conclusión puede decirse que el modelo español de contabilización de los bienes de dominio público se aleja considerablemente de la tendencia internacional (no sólo la que marcan las normas internacionales de contabilidad pública sino la que manifiestan la mayoría de los países desarrollados). Este hecho, unido a una serie de deficiencias implícitas (como la aparición de patrimonios negativos que desvirtúan la figura del balance como estado financiero), pone de manifiesto la necesidad actual de reconsiderar el mismo y adaptarlo a la práctica internacional. Hoy por hoy, tal y como está diseñada, la contabilidad de las inversiones de uso general, supone un importante obstáculo para la comparabilidad internacional de la información contable pública.

**Cuadro 31: El Inmovilizado Material. Similitudes y diferencias**

Aspectos	España (PGCP)	Internacional (ED- IPSAS 14)	Similitudes y diferencias
<b>PLANTEAMIENTO INICIAL</b>	Postura diferencial.	Postura Integral.	Difieren.
<b>CONCEPTO Y CONTENIDO</b>	Elementos patrimoniales de la entidad que tengan carácter de permanencia y no estén destinados a la venta.  Distingue dos subgrupos:  - Inversiones destinadas al uso general - Inmovilizado material - Inversiones gestionadas por otros entes	Activos fijos tangibles:  - para su uso en la producción o prestación de bienes o servicios, para arrendarlos o para fines administrativos.  - su periodo de utilización supera el ejercicio económico.	Coinciden ambos en la materialidad en que se concretan los bienes.  Difieren en la prioridad concedida a la dimensión social de algunos activos.
	<b>CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS</b>	- Inversiones destinadas al uso general - Terrenos y bs. naturales - Infraestructuras y bs. destinados al uso general - Bs. comunales. - Inversiones militares en infraestructuras y otros bs. - Bs. del patrimonio histórico - Inmovilizado material - Terrenos - Construcciones. - Instalaciones técnicas.... - Inversiones gestionadas por otros entes	- Terrenos - Construcciones y terrenos - Carreteras - Maquinaria - Sistemas de distribución eléctrica - Barcos - Aviones - Equipos militares especializados - Vehículos a motor - Mobiliario - Equipos de oficina
<b>CRITERIO DE RECONOCIMIENTO</b>  <b>¿QUÉ SE RECONOCE?</b>	<i>Elementos del inmovilizado material:</i> - incluidos en el dominio público o patrimoniales - uso continuado y no destinados a la venta o uso general - y vida útil superior al año.  <i>Inversiones de uso general:</i> - de dominio público, - infraestructuras con cargo a los presupuestos o recibidas de otro - vida útil superior al año - utilizables directamente por la ciudadanía  Las inversiones de uso general se reconocen pero son dadas de baja en cuanto son entregadas a la ciudadanía.	Los elementos materiales que:  - generen un beneficio o tengan un potencial de servicio probable, y  - tengan un coste o valor que pueda ser medio con fiabilidad.	Difieren en los bienes de uso general. Mientras que la normativa española los da de baja cuando se ceden al uso general, la norma internacional no.

Aspectos		España (PGCP)	Internacional (ED- IPSAS 14)	Similitudes y diferencias
<b>CRITERIO DE VALORACIÓN</b>		Al precio de adquisición o coste de producción, teniendo en cuenta las correcciones valorativas.  Se incorpora el importe de las inversiones adicionales o complementarias.	Al coste (o valor justo en la fecha de reconocimiento si éste no puede establecerse) neto de depreciaciones. De forma alternativa se admiten revalorizaciones.	Coinciden en el criterio general, valoración al coste.
<i>¿CÓMO SE RECONOCE?</i>				Difieren en la consideración por parte de la IFAC de la revalorización como criterio alternativo y opcional.
<b>A C T I V A C I Ó N  D E  G A S T O S</b>	<b>Costes de endeudamiento</b>	Pueden activarse si cumplen ciertas condiciones.	Su activación está prevista según la IPSAS nº 5, en determinadas si se cumplen ciertas condiciones.	Ambos coinciden básicamente en los criterios de activación (atribución directa al bien y generación antes de la puesta en funcionamiento)  Difieren en el desarrollo del tratamiento contable y en la información a incluir en los estados contables. Ambos se prevén con mayor detalle en las normas internacionales
	<b>Ampliaciones, mejoras, reparación y conservación</b>	Se capitalizan cuando: a) aumenten la capacidad, productividad y vida útil del bien b) sea posible conocer el valor neto de los elementos sustituidos. Si no, se llevan al resultado del ejercicio.	Se capitalizan únicamente los gastos que incrementan los beneficios futuros o el potencial de servicio del activo. Si no, se incorporan al resultado del ejercicio.	Coinciden en la necesidad de capitalizar los gastos que aumentan la utilidad y productividad del bien.
	<b>Gastos de desmantelamiento y acondicionamiento del lugar</b>	No se contemplan.	Una vez estimados se capitalizan e incluyen en el coste en la medida en que se hayan reconocido como provisión.	Difieren. La normativa española no prevé de forma específica este tipo de gastos.
<b>REVALORIZACIONES</b>		No son admisibles con carácter general. Excepcionalmente podrán efectuarse cuando una ley lo autorice y siempre en los términos contenidos en la misma.	Al valor justo <sup>39</sup> de la fecha en que se revaloriza.	Difieren. En la normativa española sólo son admisibles en virtud de una ley, mientras que la normativa internacional las plantea como criterio alternativo.

<sup>39</sup> Normalmente el valor justo es el valor de mercado o el que se deriva de la valoración realizada por un experto. Cuando no puede determinarse el valor de mercado, el valor justo del bien puede establecerse por referencia a otros bienes de características similares.

Aspectos	España (PGCP)	Internacional (ED- IPSAS 14)	Similitudes y diferencias
<b>PERMUTAS</b>	<p>El PGCP no las contempla. Según el Documento 6 los nuevos bienes se valorarán:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Si es <i>permuta total</i>: al valor de tasación,</li> <li>- Si es <i>parcial y hay pago dinerario</i>: al valor neto contable del bien entregado</li> </ul> <p>Como límite actúa el valor de mercado del bien recibido.</p>	<p>Distingue entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Activos diferentes</i>: valor justo del bien recibido.</li> <li>- <i>Activos similares</i>: valor neto contable del activo entregado.</li> </ul> <p>Ambos se ajustan por la diferencia monetaria si la hubiere.</p>	<p>Coinciden en criterio cuando se trata de activos diferentes y permuta total (valor justo o valor de tasación) o los activos son <i>similares</i> y la permuta es <i>parcial</i> (valor neto contable del bien entregado).</p> <p>Difieren en criterio si se trata de activos <i>diferentes</i> en <i>permuta parcial</i> (valor justo frente a valor neto contable), o de <i>activos similares</i> en <i>permuta total</i> (valor neto contable frente a valor de tasación).</p>
<b>AMORTIZACIÓN</b>	<p>La amortización se establece sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes.</p> <p>No se amortizan las inversiones destinadas al uso general.</p>	<p>Deben amortizarse de forma sistemática en función de su vida útil, imputándose la depreciación anual al resultado.</p> <p>Propone tres métodos de amortización: Lineal, Degresivo y Suma de las unidades<sup>40</sup>.</p> <p>Periódicamente debe revisarse la vida útil y el método de amortización.</p>	<p>Coinciden en considerar la misma como la distribución sistemática del valor del bien en función de su vida útil.</p> <p>Difieren en la aplicación de la misma a los bienes de uso general. En la normativa internacional sí son amortizables, en el PGCP no lo son.</p>
<b>INFORMACIÓN A PUBLICAR</b>	<p>Separación de los elementos en función de las categorías establecidas, incluyendo aquí el inmovilizado material en curso.</p> <p>Para cada elemento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Descripción de los bienes</li> <li>- Calificación jurídica</li> <li>- Importe al inicio de ejercicio</li> <li>- Importe al final</li> <li>- Incrementos y disminuciones</li> <li>- Amortización acumulada (en bienes amortizables)</li> <li>- Gastos financieros activados.</li> </ul>	<p>Para cada clase de activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bases de valoración</li> <li>- Políticas de amortización</li> <li>- Valores brutos y netos</li> <li>- Reconciliación entre el valor al principio y al final de ejercicio</li> <li>- Provisiones</li> <li>- Revalorizaciones</li> <li>- Otros (gastos activados, compromisos futuros de adquisición,...).</li> </ul>	<p>Coinciden en la información básica o mínima (valores iniciales y finales, y reconciliación entre ambos).</p> <p>Difieren en el contenido informativo, mucho más detallado según la norma internacional.</p>

<sup>40</sup> Consiste en aplicar un tanto por ciento sobre el rendimiento previsto del activo.