

“HERITAGE ASSETS” E INFRAESTRUCTURAS PÚBLICAS: ¿CÓMO, DÓNDE Y POR CUÁNTO?

Buch Gómez, E. J.
Cabaleiro Casal, R.
Universidad de Vigo

RESUMEN

Las nuevas filosofías de gestión en el ámbito público, sustentadas en lo que se ha venido denominando la nueva gestión pública, han ido propiciando la incorporación de las técnicas contables tradicionales, nacidas y perfeccionadas para servir las necesidades del sector privado lucrativo. Tal planteamiento supone aplicar a las administraciones públicas el criterio del devengo y la consiguiente necesidad de que la totalidad de los elementos bajo el control de estas entidades sea objeto de valoración y registro para que con ello se pueda evaluar la consecución de unos principios básicos, los de economía y eficiencia, exigibles en la gestión a cualquier entidad pública en los tiempos que corren.

El traslado mimético de unos procedimientos ideados para unas determinadas metas a un ámbito filosóficamente distinto en sus objetivos, logro del mayor bienestar en vez del máximo beneficio, acarrea diversos problemas, entre los que destacan la utilización de unas determinadas categorías de bienes empleadas con unos fines característicos, tales como los de infraestructura o de naturaleza histórica, artística o cultural, cuya presencia contable presenta especiales dificultades.

PALABRAS CLAVE: Activos fijos públicos, Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, Infraestructuras, Armonización contable.

SUMMARY

The new philosophies of management in the public sphere, supported by what has been called the new public management, have been favouring the incorporation of traditional accounting techniques, sprung and improved to serve the needs of the lucrative private sector. This approach means to apply the accrual basis to public administrations and the subsequent necessity that the totality of the elements under control of these entities be object of valuation and recording so that through this the attainment of basic principles, those of economy and efficiency, demanded nowadays in the management of any public entity can be evaluated.

The mimetic transfer of procedures thought for certain objectives to a sphere philosophically different in its objectives, the attainment of the greatest welfare instead of the highest benefit, results in several problems, among which are highlighted the use of certain categories of goods utilized with characteristic aims, goods such as those of infrastructure or of heritage asset whose accounting presence shows particular difficulties.

KEYWORDS: Public fixed assets; Heritage Assets; Infrastructure; Accounting Harmonization.

1. INTRODUCCIÓN

Las peculiaridades que las entidades públicas presentan frente a las empresas privadas, partiendo de la propia razón de su existencia y de los objetivos a cumplir, se materializan en diversos aspectos de orden financiero y de responsabilidad y tienen importantes repercusiones tanto sobre la tipología de los activos fijos que componen sus patrimonios como sobre el papel que los mismos cumplen, pasando por como tiene lugar su incorporación, cual es la vía de financiación utilizada o el significado que para la entidad tiene la real depreciación que estos elementos pueden experimentar.

El análisis realizado y que exponemos a lo largo de este trabajo, parte de la toma en consideración de las características que califican al universo a estudiar, los activos fijos tangibles de las entidades públicas, para tras poner de manifiesto las principales categorías de

elementos que lo integran, los problemas básicos que conlleva su incorporación a los sistemas contables, así como los distintos posicionamientos presentes en la doctrina, centrarnos básicamente en las infraestructuras en los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, denominados en la doctrina contable anglosajona “*heritage assets*”, por configurarse, quizás, como unos de los que presentan mayores problemas de incorporación al sistema informativo contable tradicional y en torno al cual se han puesto de manifiesto posturas doctrinales y pronunciamientos institucionales sensiblemente diferentes en cuanto a su tratamiento.

2. EL UNIVERSO DE ACTIVOS FIJOS ESPECIALES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS Y LA APLICACIÓN DEL SISTEMA CONTABLE TRADICIONAL EMPRESARIAL

El enfoque predominante en el contexto de la contabilidad pública durante largo tiempo, al basarse en el criterio de caja, no requería de un conocimiento detallado de la compleja problemática que rodea al concepto de activo en este ámbito. Por ello, el análisis de los activos en el ámbito de las entidades públicas ha sido un tema que, a pesar de su trascendencia, no ha sido considerado durante mucho tiempo en su auténtica importancia (Pallot, 1992: 41). A raíz del proceso de privatizaciones en los años ochenta (Kay y Thompson, 1986), del reconocimiento de unas infraestructuras que sufren una depreciación y requieren de un mantenimiento (Huggins, 1983), así como de la nueva filosofía de gestión que se ha ido implantando en el ámbito público, el estudio de las distintas categorías de activos en poder de los diversos tipos de entidades públicas se ha ido colocando entre los temas preferentes de la literatura contable pública, lo que ha supuesto la necesidad de concretar el concepto del mismo en un entorno, el público, en el que la filosofía de gestión y los objetivos a alcanzar presentan diferencias de fondo frente al empresarial.

Partiendo de la base de una similitud de fondo entre los recursos físicos empleados en los sectores empresariales y públicos de una economía, se ha seguido la vía de incorporar al ámbito público los principios contables empresariales; sin embargo, la realidad pone de manifiesto como entre los activos públicos existen muchos para cuya utilización no se sigue la secuencia: producción de servicio-venta del mismo- recepción de un flujo, sino que tal flujo no existe o, de producirse, su cuantía es muy inferior al coste del servicio que lo origina (Glazer y Jaenicke, 1991).

Para algunos autores (Stanton y Stanton, 1997) una razón de fondo de los problemas que el traslado de las normas contables empresariales, basadas en el principio del devengo, y la consiguiente inclusión en el sistema contable de todos los activos bajo control de una entidad pública, al ámbito público, radica en que la contabilidad financiera privada se encuadra dentro de la teoría neoclásica del valor, la cual, si ya es opinable su plena idoneidad explicativa dentro del campo privado, resulta mucho más susceptible de ser puesta en cuestión en el contexto de unas entidades que, como las públicas, ejercen su actividad ofreciendo sus servicios bajo guías que no se basan en las reglas de la oferta y la demanda de mercado o de la búsqueda del beneficio como objetivo a alcanzar.

Con ese punto de arranque, varios autores proponen conceptos de activos que difieren, en una mayor o menor medida del tradicional, dado que el mismo tiene su origen en el ámbito privado y que parte de la identificación del concepto genérico de propiedad¹ con el propiedad privada, con lo que ello puede suponer de dificultad a la hora de considerar ciertos elementos, bastante habituales en el sector público, como activos de las entidades bajo cuya propiedad se

encuentran, casos de las infraestructuras, los museos o los monumentos históricos (Hendriksen, 1982).

En esta línea se movería la propuesta de Pallot (1992) de considerar la existencia de unos “activos comunitarios” (*community assets*) que, basados en la existencia de una “propiedad común” (*common property*), acogerían a una serie de activos especiales, distinguiéndolos de la generalidad de los activos ordinarios que establemente son utilizados por las entidades públicas para el cumplimiento directo de los propios fines. El término “*community assets*” incluiría tanto los activos de infraestructura como los “*heritage assets*” (Pallot, 1990: 80). Con la extensión del concepto tradicional de propiedad, incorporando al lado de la “propiedad privada” el concepto de “propiedad común”, además de cumplirse otros fines fuera de la esfera de la contabilidadⁱ, se daría acomodo y posibilidad de tratamiento coherente en el ámbito contable a un importante sector de los activos fijos de las entidades públicas que por sus peculiaridades originan problemas de heterogeneidad a la hora de constituir un sistema informativo estable.

Entre las diversas clases de activos fijos materiales que conforman el patrimonio legal de los diversos tipos de entidades públicas y que también requieren un estudio previo a su contabilización se encuentran los bienes de naturaleza natural, esto es, aquellos que proporciona la naturaleza, tales bosques, parques naturales, lagos, costas, grandes superficies de terrenos no alterados por el hombre, etc. Entre ellos se encuentran elementos que son frecuentemente tratados como infraestructuras o como “*heritage assets*”, pero que, por tener unas determinadas características comunes han sido objeto de atención por autores como Barton (1999) que, bajo la denominación de “*natural capital assets*” los enmarca dentro de la categoría de bienes públicos frente a la de bienes privados. Mientras los últimos se intercambian en un mercado que se rige por unos oferentes que exigen un precio que ha de ser superior al coste del bien o servicio ofrecido, y así obtener el beneficio, disfrutando los compradores de un pleno y exclusivo derecho de propiedad, uso y disposición, en el caso de los primeros, los bienes públicos, los mismos son ofrecidos a la comunidad sin contrapartida de valor, o con un valor nominal, no disfrutando los usuarios de unos derechos exclusivos de propiedad o derecho de disposición, sino que habrán de compartir el uso, el cual será gestionado normalmente por la entidad titular del bien físico, “*natural capital assets*” en este caso, del que se desprende ese bien público. Además, en los mercados de bienes públicos se generan unas externalidades que hacen necesaria su existencia, dado que en esas condiciones el mercado privado, con sus mecanismos de precios, no resulta eficiente, al no recoger tales realidades y no ser capaces de proporcionar el logro de un óptimo de bienestar social (Barton, 1999: 209-211). Estos bienes no cumplirían dos de las condiciones para ser reconocidos contablemente como activos: generan unos flujos de fondos negativos en vez de positivos para la entidad y los beneficios futuros no fluyen hacia la misma (lo hacen hacia la colectividad correspondiente), por lo que no deberían ser reconocidos como tales en los estados financieros de la entidad (Barton, 1999: 211-213), aún en caso de la reconsideración del balance de situación en un “estado de activos y pasivos del gobierno”, más adecuado a las particulares realidades que las administraciones públicas presentan frente a la realidad de las entidades de negocios (Barton, 1999: 213-214), dado que su presencia en el mismo, por su carácter de generador de flujos negativos de fondos y no poder ser objeto de enajenación, distorsionaría la relación entre activos y pasivos de la entidad, falseándola gravemente (Barton, 1999: 215-216). Además, como estos bienes no son propiedad del ente público, sino que éste los tiene en depósito o fideicomiso por parte de la colectividad, auténtica titular de los mismos, siendo su obligación preservarlos para las futuras generaciones en aplicación del principio de sostenibilidad (Barton, 1999: 217), su presencia en un estado que presenta los bienes, derechos

y obligaciones del ente público no está justificada. Estos bienes, “*natural capital assets*”, presentan además un problema valorativo, habida cuenta de que los mismos carecen de coste de producción, dado su carácter de naturales; en tanto que bienes públicos no generan flujos de fondos positivos; no son enajenables, por lo que no tienen precio de referencia en el mercado dado sus limitadas posibilidades de uso, y generan externalidades típicas de los mercados de bienes públicos. Por todo ello Barton (1999: 218) considera que las normas de valoración empleadas en el sector lucrativo sobre bienes intercambiables en los mercados privados no le son de aplicación, tanto más si consideramos las externalidades que generan y que, por razones de fondo, no pueden ser contempladas por los métodos comerciales de valoración.

Otros aspectos a tener en cuenta serían la muy diferente duración de esos activos, las cuestiones de equidad intergeneracional que suponen (Pallot, 1990: 83), la transitoriedad que presenta en ocasiones su control por parte de muchas entidades públicas (Lewis, 1995), las consecuencias que la aplicación sobre ellos del concepto de depreciación conlleva en relación con distorsiones causadas sobre las prioridades de programas o sobre la equidad intergeneracional (Aiken, 1994; Lewis, 1995), o que determinados activos no van a ser, de hecho sustituidos, caso de muchas infraestructuras o “*heritage assets*” (Currie, 1987), razones todas ellas que llevarían a la necesidad de su consideración diferenciada.

Así, entre los distintos tipos de activos fijos que forman parte del patrimonio de las entidades públicas y que presentan una problemática destacada, están también las infraestructuras, que serían todos los activos no corrientes que comprenden los elementos públicos (*facilities*) que proporcionan servicios esenciales y potencian la capacidad productiva de la economía. Abarca activos tales como carreteras, puentes, canales, aceras, sistemas de saneamiento, pavimentos, diques y muros de contención, conducciones de aguas, incluso las subterráneas, parques, jardines y campos de juego...

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

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

Además, es preciso señalar que reunir los requisitos mencionados no convierte, según los pronunciamientos internacionales, a uno de estos bienes en un “elemento contable” merecedor del calificativo de ser considerado perteneciente a esta especial categoría, sino que

es preciso que además la “utilidad”, esto es, su razón de ser, formando parte del patrimonio de la entidad en la que se encuadra, sea exclusivamente derivada de las especificidades descritas, siendo mantenido por la entidad correspondiente por su aportación al conocimiento y a la cultura, y no proporcione a su propietario otras utilidades que podrían igualmente ser obtenidas de un elemento que careciera de esas virtudes específicas. De encontrarse en esta segunda circunstancia, es decir, de predominar en su uso otras funciones propias de la actividad de la entidad, no sería contablemente un “*heritage assets*”, sino que entraría dentro de la categoría de Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural de carácter multiuso, “*multi-use heritage assets*” en la terminología anglosajona, y que en muchos de los sistemas contables a nivel mundial propone un tratamiento contable distinto, el cual en determinadas jurisdicciones no se diferenciaría de un inmovilizado material y como tal sería tratado.

La utilización genérica como criterios valorativos de los de valores de uso o valores de cambio, ambos con un último fundamento, directo o indirecto, en la existencia de unos servicios derivados de unos bienes por los cuales determinados sujetos están dispuestos a pagar un precio en el mercado, resultan cuando menos opinables y de dudosa utilidad práctica (Stanton y Stanton, 1997), teniendo en cuenta que entre los bienes que conforman habitualmente el patrimonio de las entidades públicas se encuentran varios tipos, como son los parques, reservas naturales, obras de arte, yacimientos arqueológicos, edificios históricos, etc., que no ofrecen servicios al mercado que tengan un precio adecuadamente formado en el mismo, dado su carácter social, siendo en muchos casos nulo o prácticamente nulo; tener su uso limitado y su posibilidad de transmisión anulada por la ley, razones sociales y/o políticas, lo que lleva a que su coste de oportunidad se convierta en un valor altamente opinable. Todo ello lleva a considerar la necesidad de un cambio de enfoque para el tratamiento de los inmovilizados materiales en las administraciones públicas, dado que se cuestiona seriamente si unos estados financieros de los que forman parte activos del tipo de los señalados, incorporados mediante criterios valorativos dudosamente coherentes con el objeto al que se aplican, de los que están ausentes parte del patrimonio de las entidades, al no superar parte de los bienes bajo su control los requisitos establecidos para su consideración de activos contables, o no ser razonablemente factible la obtención de un valor para los mismos, resultan ser unos estados informativos que cumplan el objetivo que se dice pretender justamente con la incorporación de todos los inmovilizados tangibles a los estados financieros de las entidades públicas, ya que la información obtenida puede fácilmente llevar a los usuarios de la misma a obtener una imagen sesgada de la entidad, que probablemente lo será de índole negativa de ser titular de importantes activos especiales.

3. EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS INFRAESTRUCTURAS PÚBLICAS Y DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y CULTURAL

Entre los numerosos los autores que han estudiado esta problemática contable, es muy frecuente encontrar entre ellos una posición opuesta y muy crítica con los pronunciamientos “oficiales”ⁱⁱⁱ.

Quizás la posición más crítica es la que representa Mautz, que basándose en el hecho cierto de que muchos de los elementos que integran arquetípicamente los patrimonios de las entidades del sector público originan una corriente permanente neta de salida de fondos para la entidad titular de la misma, dado que los servicios que de los mismos se derivan se ofrecen sin precio a la comunidad, o a un precio muy bajo, su coste de mantenimiento no es, con mucho, cubierto por tales ingresos, de existir, niega el carácter de “activo” a tales bienes, calificándolos

inicialmente de pasivos (Mautz, 1981) para, posteriormente, y ante las críticas recibidas, matizar su opinión (Mautz, 1988), considerando que esos bienes tampoco cumplen los requisitos de generar unas obligaciones tales que los califique como pasivos, con lo que crea una nueva tipología que denomina “*facilities*”, que serían aquellos bienes que en el cumplimiento de su función habitual en la entidad generan flujos negativos de caja, pudiendo convertirse en “activos” si se decidiera su venta por un precio cierto y proporcionase, en consecuencia, un flujo neto positivo a la entidad (Mautz, 1988: 125). Al no tratarse de activos, estos bienes no tiene sentido que sean objeto de depreciación, sino que entre la información útil a proporcionar sobre los mismos estará el nivel de los gastos de mantenimiento que requieran (Mautz, 1989: 62). Esta opinión se inscribe en la general postura de Mautz de considerar las claras diferencias que median entre una entidad lucrativa y otra no lucrativa, llevándole a cuestionar la directa traslación del sistema contable empresarial a otros ámbitos, al no adecuarse a sus realidades, su funcionamiento habitual o a las necesidades informativas que, acerca de ellos, pueden tener los usuarios de sus estados financieros (Mautz, 1989).

Crítica con Mautz, pero coincidente en determinados aspectos, es la posición de Pallot (1990) que, como ya se señaló en otra parte de este trabajo, propone una categoría especial de elementos de activo para las entidades públicas, los “*community assets*”, como mejor opción que los “*facilities*” de Mautz, al reconocer que las peculiaridades objetivas que presentan muchos de los elementos que conforman el patrimonio público, que comprenden las infraestructuras y “*heritage assets*” básicamente, y requieren de un tratamiento contable específico, en el cual el problema valorativo, su presencia en los estados financieros y la consideración de su depreciación constituyen su columna vertebral (Pallot, 1987, 1990).

El tratamiento contable a dar a los activos fijos públicos pasa por analizar primeramente su condición de activo contable (Pallot, 1990: 81-83), la cual está esencialmente configurada por dos aspectos: activo como recurso y activo como propiedad. Como recurso, en el ámbito público se ha de hacer distinción entre los activos que son meros inputs en el proceso de actividad de la entidad de aquellos otros que se configuran cercanos al output y de acceso libre para los ciudadanos, caso de los parques, monumentos o autopistas. Ambas categorías serían conceptualmente diferentes y, en consecuencia, deberán recibir un tratamiento separado en los estados informativos, siendo los segundos específicos y típicos de las entidades públicas y que se englobarían genéricamente bajo la denominación de “*community assets*”. Como propiedad, son tres las características que lo definen: el derecho a gestionar y tomar decisiones al respecto; el derecho a los beneficios que, de éstos se derivan; y el derecho a disponer del elemento, por venta o pura destrucción. Este segundo aspecto no ha merecido la atención que debiera (Pallot, 1990: 82), aunque existen algunas aportaciones, como la de Ijiri (1975: 51) acerca de considerar el grado de control sobre los activos en su proceso de contabilización, a pesar de presentar aspectos importantes, en tanto que discrepantes frente a la situación que presentan los activos en el sector empresarial. Entre los “*community assets*” se dan con frecuencia limitaciones en cuanto al uso a dar al elemento, así como respecto a la disposición del mismo, tanto por razones legales como derivadas de posturas sociales firmes que lo impiden. Además, en este tipo de bienes también se producen unas limitaciones en cuanto a la posibilidad de restringir el uso o acceso a los mismos, más allá de la imposición de unas tasas o restricciones organizativas que racionalicen su utilización.

Otra cuestión importante a la hora de aproximar el tratamiento contable de los activos fijos públicos es el tema de su depreciación. Aquí, de nuevo, se muestra la necesidad de distinguir entre los activos fijos similares a los empleados en el sector lucrativo de aquellos otros que por sus connotaciones especiales aparecen específicamente en el entorno público, los

“community assets”, puesto que mientras que en el caso de los primeros la racionalidad de su empleo requerirá el cálculo y consideración de la depreciación corriente que sufren, a semejanza de la práctica seguida en las empresas, para los “community assets”, por razones de diversa índole, emplear tal concepto no resulta aconsejable (Pallot, 1990: 83-84). Así, los problemas relativos a la dificultad de un cálculo razonable de su coste, debido a su carácter único o la antigüedad del elemento; la larga o indefinida duración de su vida útil; la inexistencia de hecho de un proceso de sustitución, ya sea por ser elementos insustituibles (caso de los “heritage assets”), o por prolongarse tanto su vida útil que, en la práctica, no se da una auténtica sustitución del elemento (caso de determinados elementos integrantes de los bienes de infraestructura); de equidad intergeneracional, en el sentido de que los miembros de una determinada generación que sufragan un determinado activo fijo, generador de unos servicios a la comunidad, deberán ser responsables de devolver, en su caso, los fondos financieros ajenos utilizados en la construcción del bien, así como de sufragar los costes tanto de funcionamiento como de mantenimiento del mismo, ambos necesarios a la obtención de los servicios generados y de los que ellos son beneficiarios, pero no de soportar los costes de reposición en beneficio de una generación futura, caso que se daría de incorporar los costes de depreciación a los gastos corrientes de funcionamiento del bien; serían razones para Pallot que desaconsejan utilizar este concepto para los elementos que integran los “community assets” de las entidades públicas, que sería, de alguna manera sustituido por otro concepto que no presenta dichos problemas de cálculo, derivados del valor o la vida útil, o equidad intergeneracional, como es el de gastos de mantenimiento, sí plenamente aplicables a los “community assets”. A ese respecto, Currie (1987), propone para los activos fijos públicos, especialmente para las infraestructuras, la aplicación de una “contabilidad de renovación” (*renewals accounting*) en la que se establecerían unos objetivos de servicios factibles consolidados, así como los niveles de estado de los elementos requeridos para ello y los capitales necesarios para alcanzar tales niveles de objetivos.

Es por tanto que la separación informativa entre los “community assets” y el resto de los activos fijos se configura (Pallot, 1990: 84-85) como imprescindible a la hora de presentar unos estados financieros que respondan claramente a la realidad de la entidad pública de la que emanan, dados los diferentes papeles e importancia que unos y otros juegan a la hora de establecer la situación de las variables financieras del ente (garantía, liquidez,...).

Dadas las sensibles diferencias que existen entre los bienes que integran los patrimonios de las entidades comerciales, Barton (2000) prefiere utilizar la denominación de “public heritage facilities”^{iv}, siguiendo la terminología de Mautz, haciendo un especial hincapié en el hecho de que los principios contables habitualmente utilizados en el sector privado no son adecuados para la contabilización de este tipo de bienes.

Los “public heritage facilities” cumplen (Barton, 2000: 222-224), en cambio, los requisitos para ser considerados “public goods” (bienes públicos), normalmente como “mixed public goods” (bienes públicos mixtos) en la terminología de Musgrave y Musgrave^v (1988), pero no para ser considerados un activo, dado que, en primer lugar, de los mismos no cabe esperar un beneficio económico futuro, ya sea en forma de renta, dado que los servicios se ofrecen gratuitamente, o a precio simbólico, a la colectividad, ya sea en forma de plusvalía por enajenación, al estar limitada su disponibilidad por ley y/o condicionamientos sociales determinantes; y en segundo, la entidad titular de este tipo de elementos no tiene el pleno control de los mismos, como sucede con las propiedades privadas, ya que las consecuencias positivas del uso del bien recaen sobre la sociedad, vía externalidades, no existiendo la posibilidad de excluir del disfrute del mismo a aquellos sujetos que no paguen el precio, dada

la generalidad práctica de inexistencia del mismo, siendo, por el contrario, tales sujetos los beneficiarios y no la entidad titular de su gestión (Barton, 2000: 224-224). Se trata, en definitiva, de una opinión coincidente a la expresada por Mautz (1988), al negar la condición de activo a este tipo de elementos integrantes del patrimonio de las entidades públicas.

Sin embargo, y a diferencia de lo expresado inicialmente por Mautz (1981), tampoco son pasivos (Barton, 2000: 228-229), ello justificado en que no existe ningún compromiso concreto futuro frente a un sujeto externo determinado, sino que los flujos negativos de caja irán surgiendo en el futuro fruto de los servicios que se vayan prestando.

Por otra parte, este último autor es de la opinión que dada la misión social que este tipo de elementos cumple, su valoración deberá tener presente tal circunstancia, no siendo la adjudicación de un valor comercial una aproximación razonable al valor social que el elemento tiene y ello debido a que, se están ignorando los beneficios sociales que del bien se desprenden (Barton, 2000: 228).

Este tipo de bienes, a la vista de lo señalado, puede considerarse que carecen de un valor cierto medible al no ser unos activos, por lo que su inclusión en los estados financieros de la entidad titular proporcionan una información engañosa e inútil sobre la situación de la misma, tanto desde el punto de vista de su posible rentabilidad, que ellos no proporcionan, como a efectos de liquidez o solvencia, que no cabe esperar de su aportación, al no originar flujos positivos de caja ni por la vía de los servicios prestados ni por la de su posible enajenación, por razones ya señaladas para ambos extremos (Barton, 2000: 229-230).

En cualquier caso, las peculiaridades que objetivamente presentan este tipo de bienes han llevado a que sean considerados "*facilities*" por Mautz, "*community assets*" por Pallot, o incluirse en la categoría de "*public goods*", y sus características han justificado que Barton (2000: 230-232) haya optado por considerar que su más adecuada consideración es la de "activos en depósito", puesto que, de hecho, su propiedad reside en los ciudadanos y no en la entidad que elabora los estados contables. En definitiva, se propugna un tratamiento como bienes en depósito, en coherencia con lo señalado de residir la propiedad en los ciudadanos y no en las entidades públicas, siendo éstas meros depositarios y gestores y cuya misión es la de mantener estos bienes para las generaciones venideras. En coherencia con ello, no deben mezclarse los activos que las administraciones utilizan para su gestión corriente con aquellos otros elementos cuya custodia ha sido encargada, registrándose separadamente.

Al elaborar los estados informativos para las entidades que cuentan en su patrimonio con "*heritage assets*" deberá tenerse en consideración las especificidades de éstos, por lo que habrá de proporcionarse información separada de los mismos, en la que se incluya datos físicos, número de visitantes, descripción del nivel de situación física del bien, costes de mantenimiento a incurrir, reparaciones mayores a realizar, junto con un estado de ingresos y gastos relativos a su actividad, entre los que no se incluirán costes de depreciación. Asimismo, estos elementos tampoco habrán de ser incluidos en los estados financieros de activos y pasivos ordinarios que habrán de elaborar, en general, las entidades (Barton, 2000: 232-234).

Para Hooper, Kearins y Green (2005: 410-414) el enfoque que lleva a establecer la necesidad del reconocimiento de todos los activos, con independencia de cualquier consideración, lo que significa incluir y valorar en los estados financieros de las entidades públicas bienes tan específicos como lo son los "*heritage assets*", bajo el razonamiento de su necesidad para poder llevar a cabo una adecuada gestión de las entidades, es una manifestación de un "gerencialismo" a ultranza, tras el cual los autores consideran la existencia de unas razones políticas y filosóficas que buscan el establecimiento de un mayor nivel de control sobre

la actuación de los gestores, siguiendo unas pautas semejantes a las establecidas en el ámbito empresarial, implantando unas estructuras ideadas para otros contextos, convencidos de su universal bondad, más allá de cualquier otra consideración, dificultad o incoherencia que en otras realidades puedan aparecer.

El tratamiento contable a aplicar a los *“heritage assets”* no dependería unívocamente de la naturaleza del elemento, sino que nos encontraríamos en un terreno en el que confluirían dos factores condicionantes básicos, ya que junto a las consideraciones sobre éstos realizadas habría que tener en cuenta la clase de entidad de la que depende el elemento (Hooper, Kearins y Green, 2005: 414). En este mismo orden, autores como Rentschier y Potter (1996), Carnegie y Wolnizer (1999) y Barton (2000) son de la opinión de que cuando un elemento considerado como *“heritage assets”* está bajo el control de una entidad del sector público no empresarial su tratamiento contable debe diferir del que reciben otros tipos de activos pertenecientes a dicha entidad. En el caso de gobiernos en el seno de entidades de negocio, bienes que tienen las características físicas propias de este tipo de elementos pueden aparecer contabilizados de modo semejante al empleado para elementos que no reúnen dichas características. Ello vendría derivado del hecho de que es el papel que el bien juega en la actividad de la entidad en la que se encuadra, el destino al que están dirigidos los servicios que de los mismos se desprenden (ofrecidos libremente a los individuos integrantes de una colectividad de modo no excluyente frente a servicios ofertados bajo un precio de mercado de modo excluyente) lo que propiamente les da su condición, o no, como *“heritage assets”*, más que su propia naturaleza, y lo que, en consecuencia, determina su tratamiento contable. “Los mercados en los que se ofrecen los activos y sus servicios son el determinante relevante del apropiado método contable para ellos, y los mercados proporcionan las bases de su valoración” (Barton, 2005: 436). El considerar que el sector económico es neutral en cuanto al tratamiento valorativo a dar a un elemento concreto no es un enfoque adecuado porque “ignora éste fundamental determinante del valor” (Barton, 2005: 436)^{vi}.

Glazer y Jaenicke se manifiestan críticos respecto a la tendencia de trasladar los comportamientos contables de las entidades lucrativas a las no lucrativas, tanto más cuando los criterios se aplican sobre bienes que presentan especiales dificultades para ello, caso de los *“heritage assets”*, comenzando porque en ellos es discutible la aplicación del concepto de activo, elaborado para su empleo en organizaciones que tienen al lucro como fin de actividad; siguiendo con que la especial naturaleza de estos elementos frecuentemente con muchos años de antigüedad en la entidad, hace que su medición razonable, requisito para su reconocimiento como activo, resulte en muchas ocasiones de dudosa realización; y finalizando con que el particular papel que estos elementos juegan en el seno de las entidades no lucrativas en las que se inscriben, hace opinable si la información que de su activación se puede obtener resulta realmente útil para los usuarios habituales de los estados financieros de la entidad en la que se inscriben (Glazer y Jaenicke, 1991: 42-43).

Frente a las diversas posturas expuestas que propugnan un tratamiento de reconocimiento y valoración diferenciado para los *“heritage assets”* mantenidos bajo el control de entidades no lucrativas, otros autores apuestan por un enfoque contable mucho más cercano al tradicional aplicado a los activos en el campo de las entidades lucrativas, debiendo ser objeto de reconocimiento y valoración. En este sentido, Rowles (1991) y Micallef y Peirson (1997) creen que los *“heritage assets”* son cuantificables siguiendo criterios de mercado, aunque no sean objeto de un proceso de venta, argumentando Rowles que muchas de las características que se emplean como razones para diferenciar y, en consecuencia, dar un tratamiento contable especial a los *“heritage assets”* son compartidas por muchos activos normales, casos de no

tener un mercado fluido que otorgue un valor, su carácter de indivisible, tener una vida útil de duración no establecida, que no indefinida, virtud solo atribuible a la tierra, o tener unos costes no perfectamente determinados.

Son diversas las propuestas de valoración de “*heritage assets*” realizadas. Entre ellas nos encontramos la propuesta de Micallef, Sutcliffe y Doughty (1994) que tras haber analizado varias alternativas de criterios valorativos para aplicar a los “*heritage assets*”, como son el “*deprival value*”^{vii}, el coste histórico, el coste histórico indexado, el valor presente o el valor neto de mercado, terminan proponiendo el uso del “*deprival value*”. Asimismo, Rowles (1992) también propone diversos criterios según los tipos de bienes: precios de venta en el caso de colecciones de arte de museos o parques nacionales, coste de reproducción corriente (*current replication cost*) para los edificios históricos, o valor cero cuando se trata de de activos sin uso alternativo, cuyo caso más significativo lo representan los monumentos.

Otros de los elementos que, como ya se ha puesto de manifiesto, se presentan revestidos conceptualmente de modo diferenciado, las infraestructuras, también dan paso a importantes limitaciones y dificultades a la hora de su incorporación a los estados financieros de las entidades que las controlan.

Así, si bien desde el punto de vista normativo, siguiendo la política de incorporación a los estados financieros de todos los activos fijos públicos, inclusive las infraestructuras^{viii}, que aplican desde hace más de un decenio una serie de países, argumentando que la utilidad que la información proporcionada por los informes emitidos por una entidad pública son la justificación de la elaboración de los mismos, y en relación con el segmento de usuarios externos integrado por los ciudadanos contribuyentes, los datos relativos al estado de las infraestructuras que les prestan los servicios, el coste de mantenimiento de los mismos, así como, en su caso, los calendarios y coste de los procesos de grandes renovaciones necesarias pueden considerarse razonablemente como informaciones que éstos demandantes quieran conocer. En cambio, la necesidad de conocimiento de los datos meramente financieros relativos a unos costes de reposición de activos de larga duración y que ya se poseen resulta, cuando menos, difícil de asegurar (Walker; Clarke y Dean, 1999: 443), tanto mas cuanto, como señala Currie (1987), las infraestructuras son unos activos normalmente de muy larga duración y cuyo reemplazamiento tendría lugar en un momento temporal no concretado, con lo que la determinación de su coste formal de reemplazamiento, y el cálculo de su depreciación, con las consecuencias negativas que sobre la equidad intergeneracional y sobre las prioridades entre diversas políticas puede suponer (Lewis, 1995), no parecen ser unas políticas contables adecuadas para estos activos dadas sus especiales características.

Entre los no muy abundantes trabajos acerca de que tipo de información sobre las infraestructuras resulta más relevante, podemos citar el de Van Daniker y Kwiatowski (1986), que han estudiado un universo de usuarios de información de 75 ciudades USA, considerándose seis formas de información sobre infraestructuras: coste histórico, coste de reemplazamiento, coste en moneda corriente, información presupuestaria actual, información sobre planes financieros e información técnica, habiendo llegado a unos resultados desfavorables a la inclusión del precio de reemplazamiento en los estados financieros ordinarios, proponiéndose informar sobre los costes de mantenimiento y complementar la información contable tradicional con información de carácter cualitativo. Sin embargo, autores como Rowles (1992) manifiestan una opinión contraria, defendiendo la utilización del precio de reemplazamiento como útil para los usuarios de los estados financieros.

4. REFLEXIONES FINALES

La implantación en el ámbito público de los planteamientos contables nacidos y desarrollados en el sector lucrativo de la economía, para dar respuesta a las necesidades propias del mismo, ha dado lugar al surgimiento de una abundante literatura doctrinal, dedicada al análisis de una serie de problemas derivados de las heterogeneidades existentes entre ambos sectores.

Como consecuencia de la aplicación del principio del devengo en las entidades públicas, con el objetivo de obtener aquellas informaciones que se entienden necesarias para evaluar el grado de eficiencia de las mismas y que arrastra a una necesidad consecuente de reconocer y valorar la totalidad de los elementos que conforman los patrimonios públicos, se han puesto de relieve una serie de problemas dadas las particularidades de diversos tipos de activos presentes en los mismos, ya sea por su naturaleza o bien por la función desempeñada en este ámbito no lucrativo. Ejemplos claros de esta especial problemática lo constituyen, como así lo hemos ido resaltando, los bienes de infraestructura y particularmente aquellos otros que forman parte del patrimonio histórico, artístico y cultural.

La inercia conceptual derivada de la filosofía contable tradicional dominante es objeto de importantes críticas, sustentadas en las discrepancias filosóficas de fondo existentes entre los sectores lucrativos y no lucrativos de la economía.

Para finalizar, hemos de manifestar que tal situación se configura como un problema abierto, dado que la línea de traslado mimético de la contabilidad tradicional, ampliamente experimentada y desarrollada para las unidades de mercado, al ámbito de unas instituciones cuya justificación filosófica se presenta de un modo claramente diferenciado, está poniendo de manifiesto importantes limitaciones, tanto de orden conceptual como de utilidad práctica.

NOTAS

¹ Connatural a todo bien, ya que sobre el mismo *alguien* habrá de ejercer un derecho de dominio, uso y disposición.

² Se trataría de la defensa de valores ligados a la democracia, la limitación de los poderes de los gobernantes y la adecuada separación entre sociedad y estado (Pallot, 1992).

³ Características recogidas de las definiciones contenidas en diversos pronunciamientos dedicados a este tipo de activos en particular, o los inmovilizados no financieros en general [FASAB; 1996, 1999, 2005], [ASBS; 2004, 2005], [IPSASB; 2001], [FRSB; 2004], [ASB; 2006a, 2006b], [CICA; 2006].

⁴ Entre los autores, podemos destacar, entre otros: Mautz (1981, 1988), Pallot (1987 y 1990), Barton (1999, 2000 y 2005), Hooper, Kearins y Green (2005), Glazer y Jaenicke (1991), Carnegie y Wolnizer (1995 y 1999), Stanton y Stanton (1997), Micallef y Pierson (1997) o Hone (1997).

⁵ Además de las peculiaridades que habitualmente se comentan como distintivas de los “*heritage assets*” frente al resto de los activos fijos, Barton matiza el hecho de que no son las características físicas las que en última instancia los diferencian, ya que muchos tipos de “*heritage facilities*” también forman parte del patrimonio de entidades privadas, sino que tal distinción se apoya sobre los objetivos con los que las entidades públicas utilizan esos bienes (Barton, 2000: 222).

⁶ El carácter de bien público viene derivado de la existencia de externalidades que hacen que determinado tipo de bien o servicio es socialmente mejor ofrecido por los poderes públicos que por entidades privadas a través del mercado.

⁷ El argumento que razona en términos de considerar las condiciones físicas de un elemento como no determinantes de su tratamiento contable, el cual vendría condicionado por el papel que juega dada la entidad en la que se mueve vendría a ser el paralelo al utilizado dentro de los planes de cuentas continentales europeos en donde un bien concreto recibe la denominación y tratamiento dentro de la categoría de bien de uso o de bien de cambio, y aún diferenciada dentro de ésta, en virtud del papel que juega en la empresa, y tipo de ésta, de cuyo patrimonio forma parte.

⁸ Quedando éste definido como el menor entre el valor de entrada y el valor recuperable, entendido el primero como el valor de reemplazamiento. Para un conocimiento más detallado véase Peasnell (2005).

⁹ Materializado, por ejemplo, en Australia a través de la AAS 27 “Financial reporting by local government”, elaborada por la Australian Society of Certified Practising Accountants y el Institute of Chartered Accountants in Australia [ASCPA; ICAA, 1991], en virtud de la cual las infraestructuras habrán de incorporarse a los estados financieros a su valor de reemplazamiento cierto corriente (*current written down replacement values*). Ahora bien, cabe resaltar, en un afán de la búsqueda de una mejor utilidad de la información que sobre estos elementos se ha entendido que debía ponerse a disposición de los usuarios, el estado de Nueva Gales del Sur implantó, sobre una norma de 1993, un sistema informativo complementario en virtud del cual las entidades locales, además de la vertiente informativa financiera general, deberían aportar un informe sobre la situación física de sus infraestructuras, así como de una estimación del coste necesario a incurrir para que éstas presenten unos niveles de situación satisfactorios y del coste anual a incurrir para mantener estas infraestructuras a su mejor nivel (Walker; Clarke y Dean, 1999: 441-442).

REFERENCIAS

- ACCOUNTING STANDARDS BOARD, ASB (2006a) Discussion Paper, “Heritage assets: can accounting do better”. U.K.
- (2006b) Financial Reporting Exposure Draft “Accounting for Heritage Assets” (FRED 40).
- ACCOUNTING STANDARDS BOARD SUD-AFRICA, ASBS (2004) Generally Recognised Accounting Practice (GRAP) No 17, “Property, Plant and Equipment”. Sud-África.
- (2005) Discussion Paper, “Heritage Assets” (DP2). Sud-África.
- AIKEN, M. (1994) “Parliamentary sovereignty and valuation accruals: uncongenial conventions”. *Financial Accountability and Management*, Vol. 10, Nº 1, pp. 17-32.
- ANDREW, A. y PITT, M. (2000) “Asset valuation of specialised public sector listed buildings by depreciated replacement cost”. *Journal of Property, Investment & Finance*, Vol. 18, Nº 6, pp. 627-636.
- (2001) “The valuation of the site in depreciated replacements cost and contractors basis valuations”. *Property Management*, Vol. 19, Nº 4, pp. 298-307.
- (2005) “Property transfer within the Scottish public sector”. *Property Management*, Vol. 23, Nº 4, pp. 301- 307.
- (2006) “Property depreciation in Government”. *Property Management*, Vol. 24, Nº3, pp. 259-263.
- BARTON, A. (1999) “A Trusteeship Theory of Accounting for Natural Capital Assets”. *Abacus*, Vol. 35, Nº 2, pp. 207-222.
- (2000) “Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, Nº 2, pp. 219–235.
- (2005) “The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: A note”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, Nº 3, pp. 434–439.
- CHARTERED INSTITUTE OF CANADIAN ACCOUNTING, CICA (2006) “Section PS 3150”, *Public Sector Handbook Tangible Capital Assets*. Canadá.
- CARNEGIE, G.D. y WOLNIZER, P.W. (1995) “The financial value of cultural heritage and scientific collections: An accounting fiction”. *Australian Accounting Review*, Vol 5, Nº 1, pp. 31–47.
- (1999) “Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets”. *Australian Accounting Review*, Vol 9, Nº 1, pp. 16–21.
- CURRIE, B. (1987) “Accounting for infrastructure assets”. *Public Finance and Accountancy*, May, pp. 7-10.
- FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD, FASAB (1996) Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No. 6 “Accounting for Property, Plant and Equipment”. USA.
- (1999) SFFAS No. 16 “Amendments to Accounting For Property, Plant and Equipment-Measurement and Reporting for Multi-Use Heritage Assets- Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property, Plant and Equipment, and Supplementary Stewardship Reporting”.
- (2005) SFFAS 29 “Heritage assets and stewardship land”.

- FINANCIAL REPORTING STANDARDS BOARD, FRSB (2003) Financial Reporting Standard (FRS) No 3 “Accounting for property, plant and equipment”. New Zealand.
- (2004) New Zealand International Accounting Standard (NZ IAS) No 16 “Property, Plant and Equipment”.
- GLAZER, A.S. y JAENICKE, H.R. (1991) “The Conceptual Framework, Museum Collections, and User-Orientated Financial Statements”. *Accounting Horizons*, December, Vol. 5, Nº.4, pp. 28–43.
- HENDRIKSEN, E.S. (1982) *Accounting Theory*. Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, USA.
- HONE, P. (1997) “The financial value of cultural, heritage and scientific collections: A public management necessity”. *Australian Accounting Review*, Vol. 7, Nº 1, pp. 38–43.
- HOOPER, K.; KEARINS, K.; GREEN, R. (2005) “Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets.”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, Nº 3, pp. 410–433.
- HUGGINS, J. (1983) “Local Government Could Use Depreciation Accounting”. *Accountants Journal (NZ)*, Vol. 62, Nº 4, pp. 181-184.
- IJIRI, Y. (1975) *Theory of Accounting Measurement*. American Accounting Association. Citado en (Pallot, 1990).
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IPSASB (2000) International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) No. 1 “Presentation of Financial Statements”.
- (2001) IPSAS No. 17 “Property, Plan and Equipment”.
- (2006) Consultation Paper “Accounting for Heritage Assets under the Accrual Basis of Accounting”.
- KAY, J.A. y THOMPSON, D.J. (1986) “Privatisation: A Policy in Search of a Rationale”. *The Economic Journal*, Vol. 96, Nº 2, pp. 18-32.
- LEWIS, N.R. (1995) “AAS 29: a critique”. En *Readings in Accounting Development in the Public Sector*. Public Sector Accounting Centre of Excellence Publication. Australian Society of Certified Practising Accountants, Melbourne, pp. 16-25.
- MAUTZ, R.K. (1981) “Financial Reporting: Should Government Emulate Business?”. *Journal of Accountancy*, Vol. 152, Nº 2, pp. 53–60
- (1988) “Monuments, Mistakes and Opportunities”. *Accounting Horizons*, June, pp. 123-128.
- (1989) “Not-for-profit Financial Reporting: Another View”. *Journal of Accountancy*, August, pp. 60-67.
- MICALLEF, F. y PIERSON, G. (1997) “Financial reporting of cultural, heritage and scientific collections”. *Australian Accounting Review*, Vol. 7, Nº 1, pp. 31–37.
- MICALLEF, F.; SUTCLIFFE, P.; DOUGHTY, P. (1994) *Financial Reporting by Government*. AARF. Melbourne.
- MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P. (1988) *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw Hill, New York. USA.
- PALLOT, J. (1987) “Are public sector assets different?” *Accountants Journal*, May, pp. 41-45.
- (1990) “The Nature of Public Assets: A Response to Mautz”. *Accounting Horizons*, June, pp. 79-85.
- (1992) “Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 5, Nº 1, pp. 38-59.
- PEASNELL, K. (2005) “Institution-specific Value”. Workshop on Accounting Risk Management and Prudential Regulation, Bank of International Settlement, Basel, Switzerland, November 11-12.
- RENTSCHIER, R. y POTTER, B. (1996) “Accountability versus artistic development: the case for non-profit museums and performing arts organizations”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, Nº 5, pp. 100-121.
- ROWLES, T. (1991) “Infrastructure and heritage asset accounting”. *Australian Accountants*, Vol. 61, Nº 6, pp. 69–74.

- (1992) "Financial reporting on infrastructure and heritage assets by public sector entities". *AARF Discussion Paper. N° 17*. Australian Accounting Research Foundation. Melbourne.
- STANTON, P.J; STANTON, P. (1997) "Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications". *International Journal of Social Economics*, Vol. 24, N° 9, pp. 988–1006.
- VAN DANIKER, R. y KWIATOWSKI, V. (1986) *Infrastructure Assets: An Assessment of User Needs and Recommendations for Financial Reporting*. Research Report. GASB. USA.
- WALKER, R.G.; CLARKE, F.L.; DEAN, G.W. (1999) "Reporting on the state of infrastructure by local government". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 12, N° 4, pp. 441-458.
- (2000) "Options of infrastructure reporting". *Abacus*, Vol. 36, N° 2, pp. 123-158.

La Revista *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa* recibió este artículo el 23 de mayo de 2007 y fue aceptado para su publicación el 15 de enero de 2008.