

La amortización del inmovilizado en contabilidad pública

M^o Luisa Pelejero Delicado

Profesora del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia

El enfoque de medida

El primer problema que surge con las amortizaciones es el de intentar enlazar el Presupuesto con la Contabilidad Económico-Patrimonial, puesto que mientras la Contabilidad Presupuestaria mide gastos en el sentido de recursos financieros, la Contabilidad Económico-Patrimonial trabaja con gastos en sentido económico.

En esta línea, podríamos decir que la diferencia entre Contabilidad Económico-Patrimonial y Presupuestaria radica, en gran parte, en el enfoque de medida considerado. El enfoque de medida viene referido a qué es lo que se está reconociendo a la hora de emplear los conceptos de gasto, ingreso, obligación o derecho, por lo que cabría plantear dos tipos de enfoques: el enfoque de medida basado en el flujo de recursos financieros y el enfoque basado en el flujo de recursos económicos.

▼ Flujo de recursos financieros

Este enfoque se basa en el reconocimiento de aquellas transac-

El tema de las amortizaciones en el entorno del Sector Público es uno de los más controvertidos en la contabilidad gubernamental, sobre todo considerando la tendencia a plantear su acercamiento a la contabilidad empresarial.

Con el presente trabajo se pretende describir la problemática de la amortización en el ámbito de la Contabilidad Pública, relacionándola con dos aspectos:

- **El enfoque de medida**, relacionando la amortización con el sistema adoptado de reconocimiento de gastos que depende, como veremos más adelante, de los objetivos perseguidos por la información contable. Los dos enfoques de medida a los que se hará referencia son: el flujo de recursos financieros y el flujo de recursos económicos.
- **El tipo de activo**, clasificando los activos y analizando la conveniencia de amortizarlos de acuerdo con su naturaleza.

ciones que supongan, antes o después, un uso de recursos financieros. En esta línea, todo gasto reconocido lleva siempre asociado una salida de recursos y, por tanto, las amortizaciones y

las dotaciones a las provisiones, al no suponer salidas de recursos, no son tenidas en cuenta en este enfoque ni, en consecuencia, en la Contabilidad Presupuestaria.

▼ Flujo de recursos económicos

En el enfoque de flujo de recursos económicos los gastos se asocian a consumo de recursos y no a un uso de recursos financieros como en la anterior solución. Por tanto, aquí las amortizaciones sí son reconocidas como gasto de la entidad, situación que se ha venido dando normalmente en la Contabilidad Económico-Patrimonial.

La diferenciación que se ha hecho entre los dos enfoques queda patente en los países anglosajones, los cuales utilizan términos diferentes de gasto en función del enfoque de medida utilizada: Los términos "expense" y "expenditure" son generalmente empleados en la literatura contable de dichos países.

Se utiliza el término "expense" para acotar que el gasto está asociado a un flujo de recursos económicos, midiendo la suma de bienes y servicios usados o consumidos durante un periodo. El término "expenditure" se utiliza para identificar al gasto como flujo de recursos financieros, recogiendo la aparición de un pasivo que puede o no implicar la salida de recursos en el periodo corriente. No obstante, se podría añadir a esta diferenciación de términos que es posible que ambos conceptos coincidan en el caso de que el coste asociado con un uso de recurso financiero expire durante el ejercicio.

A menudo, la cuestión de si el gasto debiera ser reconocido en términos de "expense" o "expenditure" viene establecida por la controversia entre aproximarse con el modelo contable al flujo de recursos o aproximarse a la determinación del coste de la entidad. Y de aquí se encuentran argumentos que apoyan tanto a un enfoque de medida como a otro.

Como argumento a favor del reconocimiento del gasto en sentido económico; es decir, la consideración del "expense" frente al "expenditure", se ha apuntado que:

- ▼ El reconocimiento de los gastos en sentido económico facilita el proceso de toma de decisiones puesto que permite establecer comparaciones en un mismo programa entre el beneficio obtenido y el coste generado, o comparar dentro de una misma entidad los costes de un mismo programa en varios años. Aspectos que desde otro enfoque de medida no podrían ser considerados.



Por otro lado, como argumentos a favor de utilizar la base de medida del flujo financiero y, de este modo, recoger el gasto en términos de "expenditure", pueden considerarse los siguientes:

- ▼ Dado que los gestores de las entidades públicas tienen restricciones en su actuación en cuanto al límite de gasto disponible o "ex-

penditure", se expone que lo lógico sería informar de la actuación de los gestores en los mismos términos; es decir, mostrando estados contables en forma de estados de flujos financieros y recogiendo, por tanto, el gasto en términos de "expenditure".

- ▼ Además, el "expenditure" proporciona una información importante sobre el uso de recursos, aunque con un sentido diferente a la información que suministra el "expense", al medir la conversión de recursos financieros en recursos de producción tales como materiales y servicios consumidos o inversiones en material.
- ▼ Por otro lado, el gasto en términos de flujos financieros o "expenditure" es más fácil de medir que el gasto en términos de flujos económicos o "expense" puesto que se considera que este último está rodeado de estimaciones que no son requeridas en el caso del "expense". En este caso se está haciendo referencia, entre otras, a las estimaciones que conlleva el cálculo de amortizaciones en la obtención del resultado económico.

Como se deriva de las distintas posturas a favor del reconocimiento del "expense" o del "expenditure", son los distintos objetivos perseguidos por la información contable los que determinan la inclinación hacia un enfoque de medida u otro.

Así, en la Contabilidad Económico-Patrimonial, puesto que lo que interesa obtener es el resultado económico que mida el ahorro o el desahorro de la entidad, se utiliza el enfoque basado en el flujo de recursos económicos y se recogen los gastos en términos de "expense". Para la obtención del resultado económico se comparan:

▼ **Ingresos:** flujos que configuran el componente positivo del resultado, producidos a lo largo del ejercicio económico por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones que implican un incremento del patrimonio neto.

▼ **Gastos:** flujos que configuran el componente negativo del resultado, producidos a lo largo del ejercicio económico por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de activos o la aparición de obligaciones que implican una disminución del patrimonio neto de la entidad.

Sin embargo, en el marco de la Contabilidad Presupuestaria, la determinación del resultado presupuestario requiere utilizar el enfoque financiero puesto que para su cálculo se comparan:

resultado económico-patrimonial, que parte, como se ha visto, de conceptos diferentes.

En resumen, cabe afirmar que teniendo en cuenta los distintos objetivos de la Contabilidad Económico-Patrimonial y de la Contabilidad Presupuestaria, se adoptan diferentes enfoques de medida: el enfoque de medida basado en el flujo de recursos financieros utilizado en el ámbito presupuestario al objeto de facilitar la rendición de cuentas de la entidad, y el enfoque de medida basado en el flujo de recursos económicos utilizado en el ámbito económico patrimonial con el fin de facilitar el objetivo general de permitir la toma de decisiones dentro de la entidad.

| ENFOQUES DE MEDIDA | CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA | CONTABILIDAD ECONÓMICO-PATRIMONIAL |
|-------------------------------|-----------------------------|------------------------------------|
| Flujo de recursos financieros | X | |
| Flujo de recursos económicos | | X |

▼ Los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio con cargo al presupuesto en vigor, derivado de operaciones no financieras y de enajenación de activos financieros (ingresos presupuestarios).

▼ Las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio e imputadas a dicho presupuesto, derivadas de operaciones no financieras y de adquisición de activos financieros (gastos presupuestarios).

En este caso el resultado presupuestario indica en qué medida los recursos presupuestarios han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios y no tiene por qué coincidir con el

Desde esta perspectiva, en la Contabilidad Presupuestaria la compra de inmovilizado requiere el uso de fondos públicos y en ese caso se registra en el presupuesto la adquisición, como un gasto del ejercicio. Por otro lado, la venta de inmovilizado supone un origen de recursos que también tendrán que incorporarse al presupuesto de ingresos del ejercicio. No obstante, la depreciación resulta inconsistente con la contabilidad presupuestaria puesto que no deriva ni de un origen ni de una aplicación de fondos y podría, en caso de ser contabilizada, dar una mala interpretación del gasto e ingreso presupuestado. Si en un presupuesto inicialmente equilibrado se introduce la amortización como gasto del ejercicio, surgirá un déficit que en principio debería ser finan-

El enfoque de medida basado en los recursos económico-financieros facilita la rendición de cuentas y permite tomar decisiones

*La determinación
del coste de los
servicios hace
imprescindible la
presentación de
información sobre
la amortización*

ciado con mayores ingresos. Por el contrario, si se cubren las amortizaciones con cargo al presupuesto, mediante aportaciones de fondos públicos, se podría producir una doble contabilización del gasto cuando posteriormente el inmovilizado se reponga con cargo al presupuesto del año correspondiente.

La amortización de los activos públicos

El problema de la amortización en Contabilidad Pública lleva también a considerar los distintos tipos de activos, pudiendo ser útil la siguiente clasificación del profesor Klaus Lüder:

- Activos inagotables
- Activos cuasi-inagotables
- Activos agotables

Activos no agotables, son los que por definición no son amortizables, como por ejemplo los terrenos.

Activos agotables, son los que se consumen con el tiempo. Se trata

de activos que la organización utiliza directamente para el desarrollo de sus actividades y prestación de servicios, tales como elementos de transporte, edificios, etc. Puesto que el desgaste de estos activos supone un coste para la organización, parece lógico que sean considerados como activos amortizables.

Activos cuasi-agotables, son los que no sufren un deterioro apreciable en su vida útil por lo que no deberían ser amortizados, pero en los que su utilización continuada puede dar lugar a trabajos de mantenimiento periódicos con el fin de que mantengan su capacidad de seguir prestando un servicio en óptimas condiciones. Los costes de mantenimiento deberían ser contabilizados como gastos del ejercicio corriente a fin de informar sobre la capacidad de servicio en que estos se encuentran, tratamiento que ha dado origen a la llamada *contabilidad de renovación*. En esta categoría se encontrarían los activos de infraestructura tales como parques, carreteras o alcantarillado y que R.K.Mautz catalogó como "facilidades".

La contabilidad de renovación

La contabilidad de renovación como alternativa a la amortización en activos cuasi-agotables consiste en asumir que los activos son mantenidos a lo largo del tiempo, aunque el desembolso para sostener o reparar su capacidad se realice en un ejercicio determinado. Se imputa como gasto (*expense* en la terminología anglosajona) parte de la reparación estimada que deberá realizarse en un futuro, y se reflejará en el activo la disminución (*deferred maintenance*) que por el uso o el paso del tiempo está sufriendo en su capacidad potencial de ofrecer un

servicio. Por tanto, el plan de gestión presupuestado para la restauración de la capacidad operacional de un activo es considerado como un subrogado del gasto de depreciación de un activo para el periodo y aparece, como ya se ha comentado, como una medida de la pérdida de servicio potencial.



A la larga, cuando el activo sea renovado por el desembolso efectuado (*expenditure* en la terminología anglosajona) que ocasiona su sostenimiento, dicha disminución (*deferred maintenance*), desaparecerá o deberá ser informada como cero puesto que se repone el servi-

cio potencial del activo. Lo correcto es que el gasto presupuestado coincida con el desembolso de la restauración, con el objetivo de que la capacidad operacional del activo sea restaurada.

Un requisito necesario para poder aplicar una contabilidad de renovación es el desarrollo de un adecuado plan de gestión sobre el mantenimiento de los activos, con el fin de que los estados financieros proporcionen información lo más objetiva posible sobre la capacidad real de servicio potencial del activo.

En resumen, dada la distinta naturaleza de los activos públicos, parece que lo más conveniente es amortizar aquellos activos que normalmente son objeto de amortización en el ámbito de la empresa, no amortizar los activos que por definición no lo son (como los terrenos) y para aquellos activos que mantienen su capacidad operativa de servicio durante un periodo indefinido, siempre que estén sometidos a un programa de mantenimiento y conservación, registrar, como alternativa a la depreciación, los costes futuros de renovación en función del principio del devengo.

Argumentos a favor y en contra

Como argumentos en contra del reflejo de la amortización de los activos fijos se recogen, entre otros, los siguientes:

- ▶ No es necesario conocer los valores depreciados de las propiedades porque éstas no pueden utilizarse como garantía de crédito.

Es cierto que la mayor garantía de solvencia de una entidad pública la constituye sus ingresos liquidados pero, no obstante, dicha capacidad

dependerá también en gran parte de las condiciones en que se encuentren o se mantengan los activos puesto que en última instancia, justifican e incluso legitiman la recaudación de impuestos de cualquier entidad.

- ▶ No es necesario practicar amortizaciones porque no se persigue la obtención de beneficio.

En nuestra opinión, el cálculo de la depreciación de los activos es fundamental para evaluar la capacidad de la entidad de prestar servicios.

Si el modelo contable asocia los gastos a un consumo de recursos, la amortización debe ser registrada

Dado que el enfoque de medida en contabilidad pública para el reconocimiento de gastos ha sido el flujo de recursos financieros, y considerando que la amortización no implica ningún flujo de recursos, no tiene que practicarse amortización alguna.

A nuestro entender, con independencia del concepto de gasto que se adopte, la determinación del

coste de los servicios hace imprescindible la presentación de información relativa a la amortización.

Como argumentos a favor de la amortización hemos seleccionado los siguientes:

- ▶ La capitalización del coste de los activos es necesaria si se pretende conocer los costes de los servicios suministrados y presentar una cuenta de resultados objetiva.

- ▶ Los estados financieros externos deberán reflejar la información sobre el consumo de activos fijos y la aplicación de recursos disponibles realizada, para lo cual es necesario la contabilización de la amortización.

- ▶ Una determinación apropiada de los costes de funcionamiento de una entidad puede proporcionar una base más adecuada para la elaboración de un presupuesto y de planes operativos.

- ▶ Si se quiere indicar la medida en que el capital se mantiene es necesario contabilizar la amortización.

- ▶ La capitalización de los activos fijos y su amortización asegura unos registros más completos y adecuados sobre los activos fijos.

- ▶ El registro de las amortizaciones facilita información sobre el valor del inmovilizado depreciado, sirviendo de base para la solicitud de fondos en la reposición de los activos fijos.

Los argumentos recogidos no resultan en ninguna medida comparables puesto que tal como dejan entrever, persiguen distintos objetivos con la información contable. Los primeros, acercarse a determinar el flujo de recursos financieros de la entidad y los segundos, al flujo de recursos económicos

Conclusiones

► La amortización es un aspecto muy controvertido en el ámbito de la contabilidad pública puesto que su consideración se relaciona con dos aspectos: el sistema de reconocimiento adoptado para los gastos que hemos analizado bajo el concepto del enfoque de medida, y el tipo de activo con el que la amortización se relaciona.

En lo que al *enfoque de medida* se refiere, un sistema contable puede inclinarse por reconocer aquellas transacciones que supongan antes o después un uso de recursos financieros o por asociar gastos, a un consumo de recursos y no al flujo de recursos financieros. Si el modelo contable se inclina por recoger flujos de recursos financieros, la amortización no deberá reflejarse puesto que no implica ninguna utilización de recursos. Si el modelo contable asocia los gastos a un consumo de recursos, es evidente que la amortización debe entonces ser registrada.

► No obstante, independientemente del enfoque de medida elegido, todos los activos fijos que debieran reponerse deberían ser amortizados, y ello por tres razones fundamentales:

- Por su utilidad para los usuarios tanto internos como externos para evaluar la capacidad de prestar servicios por parte de la entidad.
- Para prever el desembolso futuro al que deberá hacer frente la entidad en el momento de la reposición de sus activos.
- Por la importancia que tiene en una entidad, ya sea pública o privada, el cálculo del coste de los servicios prestados.

► Por otro lado, el problema de la amortización en contabilidad pública debe conllevar también el estudio de los distintos tipos de activos. En esta línea se ha hecho la siguiente diferenciación:

Activos que se destinan al uso de los ciudadanos y que no sufren un deterioro apreciable a lo largo de su vida útil, no deberían amortizarse. Sin embargo, puesto que son activos que por una utilización continuada en el tiempo pueden dar lugar a trabajos periódicos de mantenimiento con el fin de que mantengan la capacidad de seguir prestando servicios, sería conveniente la imputación de dichos gastos en función del principio de devengo.

Activos que la entidad utiliza para el desarrollo de sus actividades y prestación de servicios, deberían ser amortizados al igual que ocurriría si se encontraran en la empresa.

Y por último, activos que no sufren deterioro a lo largo de su vida útil, como es el caso de los terrenos, no deberían ser amortizados. ■

Bibliografía

- ANTHONY, ROBERT N.: "Financial Accounting in nonbusiness organisations", FASB 1978.
- CONDOR LÓPEZ, VICENTE; GIMENO ZUERA, JAVIER; LAINEZ GADE, JOSÉ ANTONIO; PINA MARTÍNEZ, VICENTE; POSTIGO LAS-TRADA, JOSÉ LUIS: "Las amortizaciones en las entidades de Administración Pública". Técnica Contable.
- HUGHES, P.: "Accounting for Maintenance Costs on Governmental Infrastructures". In Buschor, E. and Schedler, K(eds.). "Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting Berne", Paul Haupt Publishers.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (I.G.A.E.):
 - Documento nº 2. Principios Contables Públicos. Derechos de Cobro e Ingresos. Madrid 1992.
 - Documento nº 3. Principios Contables Públicos. Obligaciones de Pago y Gastos. Madrid 1992.
 - Documento nº 7. Principios Contables Públicos. Información Económico-Financiera. Madrid 1992.
- MAUTZ, R.K.: "Financial Reporting Should Government Emulate Business". Journal of Accountancy, Agosto 1981.
- "Monuments, Mistakes and Opportunities". Editorial de la revista Accounting Horizon. Junio 1990.
- PALLOT, JUNE: "Accounting for infrastructure assets: Theory and practice in New Zealand". Workshop. Valencia, Junio 1994.
- PATTEN, DENNIS M. Y WAMBS-GANSS, JACOB R.: "Accounting for fixed assets in a non-profit environment: a recommendation". The Government Accountants núm. 3. Association of Government Accountants. Fall, 1991.
- PERRIN, JONH: "Accounting for Public Sector Assets". Issues in Public Sector Accounting. 1984.
- VELA BARGUES, JOSÉ MANUEL: "El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la Contabilidad Pública española". Trabajo galardonado con el II Premio e Investigación Contable "Carlos Cubillo Valverde" Pendiente de publicación. Madrid, marzo de 1994.
- "Contabilidad y normalización contable: una especial referencia al caso español". Revista de financiación y contabilidad. Abril-Junio, 1994.