

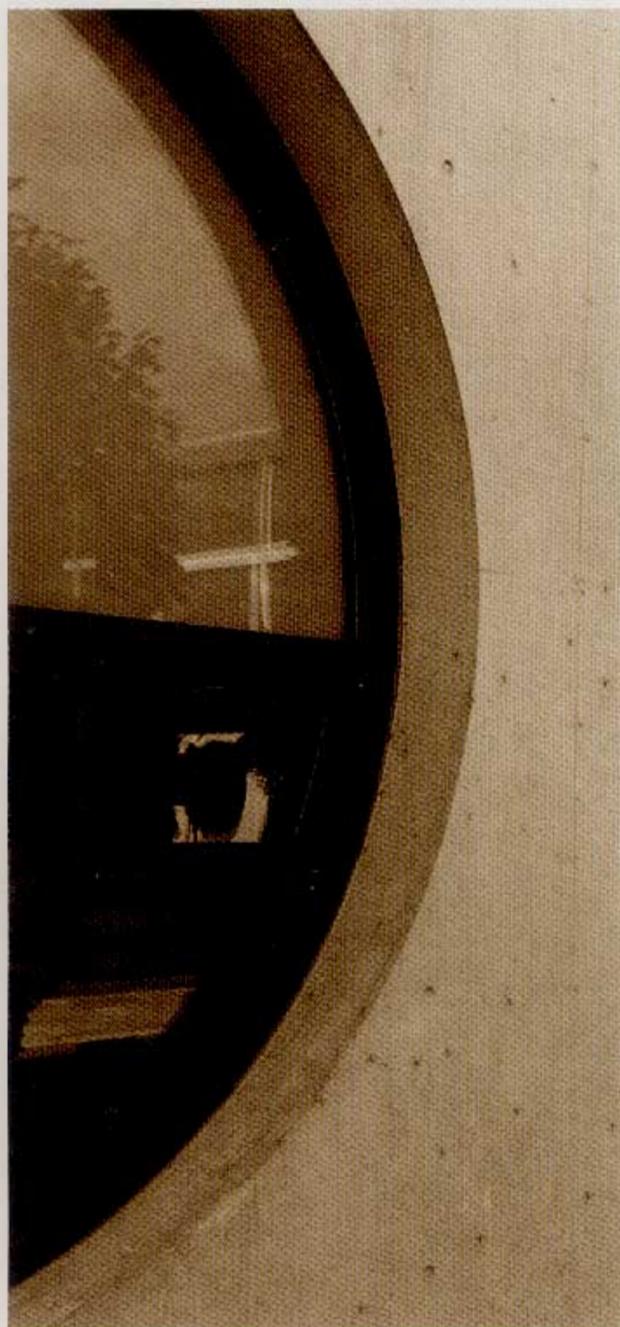
# A propósito del GASB 35, ¿qué nos dicen los informes de fiscalización acerca de los inventarios en las universidades?

## 1. Antecedentes

El registro y posterior tratamiento y contabilización del inmovilizado tanto material como inmaterial en organismos públicos y en especial en las universidades ha sido un tema muy poco tratado, tanto desde el punto de vista de su desarrollo teórico como desde el punto de vista de su puesta en práctica.

Desde el punto de vista teórico, valga echar un vistazo a las publicaciones existentes al respecto para comprobar que son bastante escasas y las existentes se han centrado en la controversia sobre la conveniencia o no de amortizar en Contabilidad Pública. Este escaso interés por parte de los tratadistas no debe ser más que la consecuencia de la falta de interés que los propios gestores han mostrado por solucionar los problemas de su contabilización y reconocimiento en los estados contables públicos. Decimos esto tras haber revisado algunos informes de fiscalización que nos han permitido comprobar las carencias de información que al respecto existen. La hasta ahora, “no necesidad” de contar con información sobre estos elementos debe constituir la causa, por tanto, fundamental para que no se elaboren inventarios sobre el inmovilizado y en el caso de que existan, pues no se actualicen y mucho menos que se amorticen los bienes.

Esta realidad en un futuro próximo tendrá que cambiar y no por expreso deseo de algunos gestores interesados en la mejora de la gestión de los escasos recursos públicos, sino como consecuencia de ir adaptando nuestros sistemas contables a las normativas internacionales que cada día se vuelven más exigentes respecto a la información que los organismos públicos deben presentar y específicamente, las universidades.



## 2. ¿Qué información nos exige el GASB 35?

Entre los organismos públicos emisores de normas en el ámbito público, destaca el Governmental Accounting Standards Board (GASB). Este organismo en su afán por mejorar el contenido de los estados financieros públicos ha iniciado un proceso de reforma tanto en la cantidad, como en la calidad y en la forma de presentación de la información de estas organizaciones. Para ello, en junio de 1999, emitió el Documento N° 34 (1999a) sobre Estados Financieros Básicos del Estado y las Administraciones Locales, el cual se ha de constituir en la base de dicha reforma. Con anterioridad a este Documento existían una serie de aspectos sin resolver. Uno de ellos era el del registro de la depreciación por el consumo de los activos de capital y por tanto, la incapacidad para calcular el coste total de los servicios. Pues bien, con este Pronunciamiento se prevee un gran avance al respecto.

En el párrafo 11, entre otras cosas, se señala que se deberá informar acerca de todos los activos, distinguiendo entre activos de capital y otros activos. También, se hace mención a la necesidad de poner de manifiesto la situación, condiciones, etc. de los activos de infraestructura. Más adelante, se establece que las entidades gubernamentales deberán informar en el estado de activos netos acerca de todos los activos de capital (oportunamente registrados por su coste histórico), incluyendo los activos de infraestructura, las obras de arte o el patrimonio histórico, así como la amortización acumulada y en el estado de actividades deberán facilitar información acerca del gasto por depreciación.

Por su parte, entre los párrafos 232 y 234 se establece que los estados financieros deberán proporcionar información sobre los resultados operativos, incluyendo los costes económicos y el coste neto de los servicios.

En cualquier caso y antes las dudas ya manifestadas acerca de que estas organizaciones lleguen a presentar este tipo de información, el GASB considera que la misma es vital para demostrar la responsabilidad respecto del conjunto total de activos gubernamentales y a efectos de determinar el coste de los servicios.

Con vistas a trasladar todas estas nuevas exigencias informativas al ámbito de las universidades, se emitió ese mismo año, pero en el mes de noviembre, el Documento N° 35 (1999b) sobre Estados Financieros y de Gestión de las Universidades y Colegios Públicos donde se definió que estas organizaciones estarán obligadas a informar sobre sus activos fijos.

Para ello se considera que en los estados financieros se debe recoger un listado completo y con datos reales sobre las infraestructuras de dichas entidades, para lo cual se establecen los siguientes plazos:

*Fase 1:* Las instituciones con ingresos anuales superiores a los 100 millones de dólares deben informar de sus infraestructuras a partir del 15 de Junio del 2005.

*Fase 2:* Las instituciones con ingresos anuales entre 10 y 100 millones de dólares deben informar de sus infraestructuras a partir del 15 de Junio del 2006.

*Fase 3:* Las instituciones con ingresos anuales inferiores a los 10 millones de dólares se les recomienda pero no obliga a informar de sus infraestructuras.

El criterio a emplear será el del Coste Histórico, aunque se prevé que si no se cuenta con los registros oportunos que permitan obtener esta información, se podrán realizar estimaciones sobre este valor para todos los bienes que hayan sido adquiridos, construidos, reconstruidos o mejorados después del 30 de Junio de 1980.

Tras la lectura de estos dos pronunciamientos nos asalta la duda de si nuestras universidades estarían en condiciones de presentar información de este tipo, al igual que se les ha hecho a sus "colegas" norteamericanas y para ello decidimos utilizar como fuente informativa los informes de fiscalización que sobre estos entes han sido emitidos en los últimos años, lo que nos permitió comprobar que a fecha actual difícilmente estaríamos en condiciones de darle cumplimiento a esa demanda, tal y como se puede apreciar en el apartado siguiente.

## 3. ¿Cuentan nuestras universidades con un inventario de sus bienes?

Los informes de fiscalización que sobre universidades han elaborado los Órganos de Control Externo ponen de manifiesto cuál es la situación existente en lo referido a la elaboración de inventarios en estas organizaciones. Para ello, tal y como acabamos de adelantar, valga únicamente presentar algunos de los comentarios y recomendaciones que pueden ser leídos en los informes recientemente publicados:

- Audiencia de Cuentas de Canarias, 2000: ejercicio 1996, Capítulo VIII: Inexistencia de un inventario general, aunque se están realizando esfuerzos para obtenerlo.
- Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 1997: ejercicio 1994, informes 37/95-A, Recomendación N° 9: Necesidad de realizar recuentos físicos de inmovilizado. La UPC no ha efectuado,

**A propósito del GASB 35, ¿qué nos dicen los informes de fiscalización acerca de los inventarios en las universidades?**

desde hace años, un inventario físico de su inmovilizado material. Recomendación N<sup>o</sup> 10: A fin de tener un inventario de sus bienes, la UPC tiene que verificar todos sus elementos de inmovilizado material de forma rotativa.

- Cámara de Comptos de Navarra, 2000: ejercicio 1998, V.3.2. Inmovilizado: A pesar de venir aplicando el PGCP desde 1998, no existe una conexión informática del inventario con Contabilidad, ni criterios homogéneos para registrar los bienes. No hay control sobre los bienes inventariables de los proyectos de investigación, se detecta falta de etiquetado y la no realización de comprobaciones. Tampoco se inventarían instalaciones, obras ni bienes que por su escaso valor no se debe hacer de manera individualizada, pero sí se podría efectuar mediante el sistema de agrupaciones. Por lo que se recomienda proceder a la realización de inventarios y amortizar adecuadamente.
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 2000: ejercicio 1996/1997, IV.3. Inventario: Las variaciones de inventario no coinciden con las de Contabilidad al no estar fijados criterios de capitalización de las mejoras introducidas en los bienes inmuebles, por lo que éstas no son registradas en el inventario. A.8 Inversiones reales: El inventario de bienes inmuebles no muestra la relación de terrenos de su propiedad, ni aquellos sobre los que la universidad realiza su actividad. El inventario de bienes muebles no incorpora la totalidad de éstos debido a que determinados elementos inventariables registrados en Capítulo 2 no se incluyen en inventario, así como a la existencia de conceptos presupuestarios contabilizados en Capítulo 6 que no tienen carácter inventariable. Respecto a los fondos bibliográficos, no incluidos en el inventario de bienes muebles, cabe decir que existe un inventario no valorado de los mismos en cada biblioteca, que no se incorpora al Informe Económico de la Universidad. Recomendación, IV. Inventario: Debe procederse a fijar unos criterios objetivos de capitalización de las reparaciones y mejoras introducidas en los bienes.
- Cámara de Cuentas de Andalucía, 2000: ejercicio 1996/1997, IV.7.137 Inmovilizado: Se detectan universidades que aún no disponen de

inventarios de sus bienes, mientras que las que sí lo tienen presentan deficiencias en su contenido. No siempre se registran las bajas o modificaciones por falta de información para identificar los elementos afectados o por no encontrarse registrados en el inventario. En general, no disponen de un manual de procedimiento o de documentos que recojan las instrucciones para la confección de inventarios y el control de los bienes. Los bienes no están etiquetados ni codificados. No se realizan inventarios periódicos o verificaciones físicas de los elementos ya registrados.

- Consello de Contas de Galicia (2000): ejercicio 1998 (Universidad de La Coruña, Santiago de Compostela y Vigo): Los informes emitidos para las tres universidades ponen de manifiesto la falta de un inventario. Igualmente se comenta que con cargo a los proyectos y contratos de investigación se adquieren bienes sobre los cuales no consta que existe algún tipo de control, ni si se integran en el patrimonio de la Universidad. Inmovilizado material: Inexistencia de inventario físico de los bienes inmuebles valorado y descriptivo de los distintos elementos que lo integran, lo que supone el desconocimiento de su valor patrimonial. Tampoco existía a 31/12/98 un inventario de los bienes muebles, con su valoración, situación y condiciones de uso. Estas incidencias ya habían sido puestas de manifiesto en informes anteriores. Tampoco se dotan amortizaciones. Recomendación: Se debe confeccionar un inventario de bienes muebles e inmuebles de su inmovilizado que informe de su situación y posibilite su inspección física.

La situación en que se encuentran nuestras universidades es evidente, aunque es de destacar que en general, en los últimos años, están realizando importantes esfuerzos para adaptar la Contabilidad a las nuevas exigencias y poder disponer de indicadores relativos a la infraestructura de las universidades. Hernández y De la Torre (2000) utilizan como indicadores la superficie construida correspondiente a edificios e instalaciones universitarias, clasificada por universidades y finalidad principal de uso, n<sup>o</sup> de aulas de informáticas, equipos informáticos y n<sup>o</sup> de puestos de trabajo existentes en las aulas informáticas, n<sup>o</sup> de bibliotecas y hemerotecas, fondos

bibliográficos y puestos de lectura, nº de colegios mayores y residencias universitarias, plazas ofertadas y grados de ocupación.

Siendo ésta la realidad, consideramos oportuno que, a continuación y para cerrar este trabajo, se realice un análisis detallado sobre qué es un inventario y cuáles son los criterios que se deben tener en cuenta en su elaboración.

#### 4. ¿Qué debemos hacer para contar con un inventario de nuestros bienes?

Por inventario se entiende la relación detallada e individualizada de un conjunto de elementos que se agrupan en función de su relación con una determinada rúbrica contable. En él se debe recoger información sobre datos y características físicas, técnicas, económicas y jurídicas que, a través de su permanente actualización, permitan satisfacer las necesidades de sus potenciales usuarios. La información sobre las características físicas y técnicas serán fundamentales a efectos de calcular la depreciación y la obsolescencia. En la información económica se recoge desde la identificación del bien hasta la valoración realizada con arreglo a los criterios de Contabilidad. Los cambios que se produzcan en la situación jurídica del bien,

también deben ser anotados, pues influyen en la valoración y resulta muy importante a la hora de adquirir o enajenar el bien.

En cualquier caso se registrarán todos los elementos que estén siendo utilizados con independencia de su titularidad o situación jurídica. Al respecto, resaltar que con independencia de que el bien se encuentre cedido o adscrito a otro ente, debe aparecer en el inventario del organismo cedente.

Al inventario del Inmovilizado no financiero se le exige que cumpla los siguientes fines:

- Identificar los bienes y elementos que integran el inmovilizado material e inmaterial, sirviendo de soporte a la Contabilidad.
- Permitir el control de las situaciones jurídicas que puedan afectar a los elementos que registra, tenga o no repercusión contable.
- Contribuir, con los datos oportunos, al proceso de elaboración de los presupuestos del sujeto contable.
- Aportar información para el análisis de costes.
- Constituir una ayuda válida y eficaz para la gestión.

Desde el punto de vista contable se consideran como valores necesarios los que se recogen el cuadro 1.

Cuadro 1. Valores necesarios en la elaboración de los Inventarios

Valores	Bienes muebles	Bienes inmuebles	Inmovilizado inmaterial
Precio o coste de adquisición	•	•	•
Valor del suelo	•		
Valor del vuelo	•		
Amortización acumulada	•	•	•
Valor neto contable	•	•	•
Valor residual	•	•	
Gastos de reparación y conservación	•		

Fuente: Elaboración propia a partir de IGAE (1994)

Cuadro 2. Otros valores a tener en cuenta en la elaboración de los Inventarios

Valores marcados por la legislación específica	Valores definidos por uso en la práctica
Valor catastral	Valor de mercado
Valor urbanístico	Valor de explotación
Valor a efectos de expropiación forzosa	Valor de reposición
	Valor de tasación

Fuente: Elaboración propia a partir de IGAE (1994)

**A propósito del GASB 35, ¿qué nos dicen los informes de fiscalización acerca de los inventarios en las universidades?**

Otros valores ya no contables pero que podrán aparecer en función de las necesidades de los usuarios de los inventarios son recogidos en el cuadro 2.

Hasta aquí nuestro trabajo, con el cual no hemos pretendido más que llamar la atención acerca de las más actuales exigencias informativas que sobre los inventarios se les exigen a las universidades, o dicho en otras palabras, acerca de los controles que sobre los bienes de los cuales disponen estas organizaciones

públicas para el desempeño de sus funciones. La revisión de los informes de fiscalización emitidos por los Órganos de Control Externo nos ha permitido comprobar la carencia generalizada de información al respecto, por lo que para cerrar el trabajo nos permitimos presentar unas simples pinceladas acerca de lo que se entiende por inventario, cuáles son sus fines y qué tipo de información deben recoger.



## BIBLIOGRAFÍA

- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2000): *Informe de fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, ejercicio 1996, BOPC N° 8, de 21 de enero.
- CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (2000): *Universidad Pública de Navarra. Ejercicio 1998*, Informe 2000/05, <http://www.cfnavarra.es/camara.comptos/Todoinfo.htm>
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2000): *Fiscalización de las cuentas anuales y contratación administrativa de las Universidades de Andalucía*, Ejercicios 1996-1997, BOJA N° 30, de 11 de marzo.
- CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA (2000): *Informe de Fiscalización del Consello de Contas de Galicia. Ejercicio 1998*, Universidad de La Coruña, Universidad de Santiago de Compostela y Universidad de Vigo, <http://www.ccontasgalicia.es/InformesC.htm>
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1999a): *Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis- for State and Local Governments*, Statement N° 34, GASB, June, Stamford, Connecticut.
- (1999b): *Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis- for Public Colleges and Universities*, Statement N° 35, GASB, November, Stamford, Connecticut.
- HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J. y DE LA TORRE CALAHORRO, A. (2000): *Información académica, productiva y financiera de las universidades públicas de España. Año 1998*, Conferencia de Rectores de Universidades Españolas, Jaén.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): Documento N° 6: Inmovilizado no financiero en IGAE (1994): *Documento de Principios Contables Públicos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, pp. 133-167.
- ORDEN DE 6 DE MAYO DE 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (BOE N° 120, de 20 de mayo).
- SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1997): *Universidad Politécnica de Cataluña, Ejercicio 1994*, Informe 37/95-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (2000): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco*, Ejercicios 1996/1997, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.

## SUGERENCIAS DEL LECTOR

ENVÍANOS TUS  
OPINIONES E  
IDEAS SOBRE LA  
REVISTA

[auditoria.publica@cfnavarra.es](mailto:auditoria.publica@cfnavarra.es)

AUDITORIA  
P U B L I C A