



La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público

Francisco López Peña

Doctor en Ciencias Económicas. Interventor y auditor del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, don Eladio Acevedo Heranz, doña Beatriz García Osma, don Ferrán Rodríguez Arias y don Enrique Villanueva García.

Extracto

En el sector público conviven entes a los que se aplica el Plan General de Contabilidad, otros a los que se aplica el Plan General de Contabilidad Pública y entes a los que se aplica el Plan de las Entidades sin Ánimo de Lucro. La diferencia fundamental en la evaluación del deterioro del inmovilizado material estriba en las diferentes definiciones de valor en uso. A las entidades empresariales que se financian mediante tasas, aunque por mandato de varias leyes están sujetas al Plan General de Contabilidad, una norma contable les obliga a seguir los criterios de deterioro del inmovilizado material propias del sector público administrativo. En este trabajo se estudian las distintas definiciones de valor en uso y los indicios de deterioro de activos en cada tipo de entidades.

Palabras clave: tipos de valor en uso en el sector público; el deterioro de activos en el sector público; su contabilización en cada tipo de entidad.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018

Cómo citar: López Peña, F. (2019). La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 143-174.





The accounting of the property, plant and equipment impairment in the public sector

Francisco López Peña

Abstract

In the public sector coexist entities that implement the «Plan General de Contabilidad» (General Accounting Plan) with others that implement the «Plan General de Contabilidad Pública» (General Public Accounting Plan) and others implement the «Plan de las Entidades sin Ánimo de Lucro» (Non Profit Entities Accounting Plan). The critical difference in the evaluation of the property, plant and equipment impairment lies in the different definitions of the value in use. The business entities that are financed with fees, although according with the rule of several laws are subject to the Plan General de Contabilidad, an accounting rule bound them to follow the property, plant and equipment impairment criteria specific of the administrative public sector. In this paper are studied the different definitions of value in use and the indications of impairment in each kind of entities.

Keywords: kinds of value in use in the public sector; asset impairment in the public sector: their accounting in each kind of entity.

Citation: López Peña, F. (2019). La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 143-174.



Sumario

1. Introducción
 - 1.1. De los costes históricos al valor razonable
 - 1.2. Contabilidad pública versus contabilidad de empresa
 2. El concepto económico de beneficio
 3. La contabilidad y los bienes públicos
 - 3.1. Los bienes públicos
 - 3.2. La contabilización de los bienes públicos
 4. Las entidades públicas
 - 4.1. Clasificación de las entidades públicas
 - 4.2. Clasificación desde el punto de vista contable
 5. El deterioro de activos en los entes públicos empresariales
 6. Entes empresariales que se financian mediante tasas
 - 6.1. Exclusión de las normas de valoración del Plan General de Contabilidad
 - 6.2. La financiación mediante tasas
 7. El deterioro de valor en el sector público administrativo
 8. El deterioro de activos en el sector público fundacional
 9. Evaluación del deterioro al cierre del ejercicio
 - 9.1. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad
 - 9.2. Entidades empresariales financiadas mediante tasas
 - 9.3. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública
 - 9.4. Entidades sujetas al Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos
 10. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

1.1. De los costes históricos al valor razonable

La contabilidad pública ha tenido siempre marcadas diferencias con la contabilidad empresarial. Con la aparición de las normas internacionales de contabilidad estas diferencias toman perfiles nuevos.

Las normas internacionales de contabilidad han asumido una nueva visión en la valoración de los elementos del balance; consideran que medir el valor razonable es primordial y rechaza los costes históricos por irrelevantes (Ernst and Young, p. 57).

Continúan el camino iniciado por el FASB de Estados Unidos en 1985, que definía el activo como «probable beneficio económico futuro, obtenido o controlado por una entidad particular como resultado de eventos o transacciones pasadas». Bajo la contabilidad de costes históricos un activo era un coste diferido en el tiempo; ahora pasa a ser un beneficio futuro (Ernst and Young, p. 79).

El International Accounting Standards Board (IASB) define un activo como «un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del que se espera que beneficios económicos futuros fluyan a la entidad» (IASB, 2018, 4.4).

Lo que el IASB parece estarnos diciendo en su definición es que un activo no es un objeto físico, sino las entradas de caja que se generarán en el futuro (Ernst and Young, p. 95). Así, el IASB dice: «El beneficio económico futuro incorporado en un activo es el potencial a contribuir, directa o indirectamente, al flujo de caja y equivalentes de caja de la entidad» (IASB, 2018, 4.8). Este punto de vista está íntimamente unido al valor en uso, que es el valor actual de los flujos de caja que se derivarán del activo a través de su uso en la empresa (Ernst and Young, p. 95).

En España, bajo la influencia de las normas internacionales de contabilidad, hemos experimentado una evolución similar. Recordemos que uno de los principios contables del Plan General de Contabilidad de 1990¹ era el principio del precio de adquisición: «como

¹ Real Decreto 1643/1990. Primera parte. Principios contables 2.

norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción. El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo».

En el Plan General de Contabilidad de 2007² este principio desaparece. Además, en el apartado 5.º del marco conceptual de la contabilidad se supedita el registro de los activos a la probabilidad de obtención de beneficios en el futuro: «los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad».

El Plan General de Contabilidad ha adoptado una definición de activo más próxima a los postulados clásicos que la que hace el IASB: son activos «los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro³». Donde el IASB dice un recurso, el plan dice bienes, derechos y otros recursos.

Los organismos públicos han asumido, en algunos casos con dificultades, los nuevos paradigmas contables.

1.2. Contabilidad pública versus contabilidad de empresa

La American Accounting Association definió la contabilidad como «el proceso de identificar, medir y comunicar información económica que permita juicios y decisiones informadas por los usuarios de la información» (Lewis y Pendrill, 2003, p. 3). Debemos centrarnos en las razones por las que esa información es requerida, que son muy distintas en la empresa y en la administración pública, por lo que el resultado va a ser también distinto. El primer elemento que hace que esto sea así es el concepto de beneficio, que es fundamental en una empresa y, en cambio, no existe en la administración pública.

La contabilidad pública es diferente a la de la empresa privada, como lo es, también, a la de las entidades sin ánimo de lucro, por el diferente entorno en el que opera, que tiene las siguientes características (Ruppel, 2009, pp. 10 a 15):

1. Los elementos esenciales de un gobierno y los servicios que provee. La autoridad del gobierno deriva de los ciudadanos. Hay varios niveles de gobierno (estatal, autonómico y local) con importantes flujos financieros entre ellos. Las relaciones

² Real Decreto 1514/2007.

³ Real Decreto 1514/2007. Primera parte. Marco conceptual de la contabilidad. 4.º Elementos de las cuentas anuales.

entre el gobierno y los contribuyentes, y los servicios que reciben, tienen características propias:

- Los contribuyentes son suministradores involuntarios de recursos. No pueden elegir si pagar o no impuestos.
 - Los impuestos se pagan, generalmente, con base en factores basados en la propiedad, renta o valor de las ventas, pero no en el valor de los servicios recibidos por el contribuyente.
 - No existe una relación de intercambio entre los impuestos pagados y los servicios recibidos.
 - Los gobiernos tienen el monopolio sobre los servicios que presta.
 - Es difícil medir la cantidad y calidad de muchos servicios prestados por los gobiernos. Los que los reciben no pueden, en general, decidir sobre la cantidad o calidad de los mismos.
2. Las características del control resultante de una estructura de gobierno. Los gobiernos presentan unos presupuestos al poder legislativo, que son la expresión de sus políticas y un mecanismo de control sobre su actividad. Solo pueden gastar lo que está en el presupuesto; lo que les diferencia de los elaborados en las empresas, que normalmente representan objetivos y no autorizaciones legales para efectuar gastos.
 3. Inversiones importantes en activos que no generan ingresos. Normalmente incluyen edificios, infraestructuras y equipos que no se adquieren por sus rendimientos futuros, como sucede en las empresas, sino con el solo objetivo de prestar servicios públicos.
 4. Los usuarios de los estados financieros son distintos de los de las empresas privadas: ciudadanos, tribunales de cuentas, poder legislativo, inversores, etc.
 5. Los fines también son distintos. La contabilidad pública tiene como objetivos⁴:
 - Mostrar la ejecución de los presupuestos, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios, y proporcionar información para el seguimiento de los objetivos previstos en los presupuestos generales del Estado.
 - Poner de manifiesto la composición y situación del patrimonio, así como sus variaciones, y determinar los resultados desde el punto de vista económico patrimonial.
 - Suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos.

⁴ Ley general presupuestaria. Artículo 120.

- Proporcionar información para la elaboración de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de rendirse o remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.
- Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas de las administraciones públicas, sociedades no financieras públicas e instituciones financieras públicas, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.
- Proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, economía, eficiencia y eficacia.
- Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.

Como veremos luego, dentro del sector público van a convivir la contabilidad pública, la de la empresa privada y la de las entidades sin ánimo de lucro, aplicándose cada una de ellas según el ente de que se trate.

En la contabilización del inmovilizado se marcan, de forma notoria, las diferencias entre la contabilidad de empresa y la contabilidad pública. Vamos a centrarnos en el inmovilizado material, por ser el más relevante, desde el punto de vista contable, en el sector público.

2. El concepto económico de beneficio

El concepto y la medición del beneficio son enormemente complejos, como bien conocemos en contabilidad. Las definiciones económicas de beneficio se basan en la definición clásica de renta de Hicks: «el valor máximo que se puede consumir durante una semana y todavía esperar estar tan bien al final de la semana como se estaba al principio» (Hicks, 1939, pp. 172). Así, podríamos definir el beneficio anual de una empresa como el valor máximo que puede distribuir durante el año y todavía esperar estar tan bien al final del año como estaba al principio (Lewis y Pendrill, 2003, p. 43). A partir de ahí las preguntas clave son: cómo se mide el estar bien al principio y final de año y cómo medimos el cambio entre una y otra fecha; esto implica, en definitiva, medir la riqueza al principio y al final de año, y esto se hace en contabilidad por referencia a la valoración a los activos individuales (Lewis y Pendrill, 2003, p. 45). La contabilidad basada en los valores históricos de los activos refleja un beneficio que está bastante alejado del que acabamos de definir, por lo que no sirve adecuadamente para sus fines.

La contabilidad cumple tres grandes objetivos (Lewis y Pendrill, 2003, pp. 57 a 60):

- Control. El primer gran objetivo de la información financiera es facilitar un vehículo por el que los directores rindan cuentas de los recursos puestos a su cargo. Esto no

es solo en interés de los accionistas, sino también de otros interesados en la marcha de la compañía: trabajadores, proveedores, entidades financieras, acreedores, etc. En las grandes compañías, esta información tiene un interés público amplio.

- Distribución de beneficios. Uno de los usos más importantes de la cifra de beneficios es determinar la cuantía del aumento de la riqueza de la empresa, que estará disponible para ser distribuida.
- Valoración. Las cuentas son un elemento importante (aunque no el único) para que los accionistas puedan hacerse un juicio sobre el valor de la empresa. Además, el valor de las acciones depende de los beneficios económicos que vayan a llegar a su propietario.

Estos objetivos no son cubiertos por una contabilidad basada en los costes históricos. Estos muestran el coste de adquisición, o los costes históricos depreciados, de los activos de una compañía, y no los valores corrientes; por lo que no permiten conocer si las decisiones de sus administradores fueron acertadas. Además, pueden llevar a una distribución de beneficios excesiva, erosionando la sustancia del negocio. Como información para hacer una valoración de la empresa tampoco sirven, porque la imagen que reflejan no es correcta.

Por ello, las normas internacionales de contabilidad disponen: «El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y solo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros»⁵. «Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos costes de enajenación o disposición por otra vía y su valor de uso»⁶.

El valor razonable menos los costes de venta significa el valor por el que puede ser vendido, deduciendo después los costes de la operación. El valor en uso se define en términos de los flujos de caja futuros descontados, es el valor actual de los flujos de caja que se espera que generen su uso futuro y su venta al final de su vida útil⁷.

De igual forma establece nuestro Plan General de Contabilidad: «Se producirá una pérdida por deterioro del valor del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso»⁸.

⁵ NIC 36. 59.

⁶ NIC 36. 6.

⁷ *Idem*.

⁸ Plan General de Contabilidad. Segunda parte. Normas de registro y valoración. 2.^a Inmovilizado material 2.2.

El deterioro de activos es un elemento esencial de las normas internacionales de contabilidad y refleja la evolución de la contabilidad desde los costes históricos al valor razonable.

Un activo se deteriora cuando una entidad no puede recuperar su valor en libros, bien sea mediante su uso o su venta.

La NIC 36 obliga a que, si se dan determinadas circunstancias que indican que un activo puede sufrir un deterioro de valor, debe emprenderse una revisión de su capacidad de generar un flujo de caja, bien mediante su uso o su venta. Esta revisión produce un importe que debe ser comparado con el valor contable del activo, si este es superior debe darse de baja la diferencia, como un ajuste por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias⁹.

El propósito de esta revisión es asegurarse de que un activo no está contabilizado por un valor superior a su valor recuperable. La idea subyacente es que un activo no puede estar contabilizado por una cantidad mayor a la que se obtendría, o bien vendiéndolo o a través de su uso futuro¹⁰.

Con las nuevas normas contables cambia el principio de prudencia, que es un principio conservador, y se le incorpora el valor razonable, al que se llega, muchas veces, utilizando un modelo de evaluación; ello obliga a crear un mecanismo de control para prevenir evaluaciones demasiado optimistas. En el mundo del valor razonable, los test de deterioro cumplen esa función; ahora se convierten en la nueva prudencia (Ernst and Young, 2017, p. 717).

3. La contabilidad y los bienes públicos

3.1. Los bienes públicos

Tradicionalmente, la contabilidad ha facilitado información financiera de actividades económicas relacionadas con bienes privados, que son capaces de generar flujos financieros.

Los bienes privados tienen dos características importantes que los diferencian de los bienes públicos: son rivales en el consumo (la cantidad consumida por una persona ya no puede ser consumida por otra); por lo que la demanda de un bien es la suma de las demandas individuales. La segunda característica es que se puede excluir de su consumo a todos los que no paguen el precio estipulado. Gracias a estas cualidades son susceptibles de generar flujos financieros a sus poseedores (Samuelson, 1954a, pp. 387-389; Samuelson, 1955, pp. 350-356; Samuelson, 1954b, pp. 98-123).

⁹ *Idem.*

¹⁰ *Idem*, pp. 718.

Como contraposición a ellos, los bienes públicos no tienen rivalidad en el consumo ni se puede excluir a nadie del mismo. Un faro facilita la navegación a todos los barcos de la zona, sin que el uso que haga uno de ellos de su servicio menoscabe el de los demás; además, todos los barcos se benefician de él, sin que se pueda impedir a ninguno que reciba su ayuda. Lo mismo podríamos decir, por ejemplo, de la defensa que ofrece el estado: todos se benefician de ella, sin que el consumo de este servicio por parte de un ciudadano menoscabe el de los otros.

En los bienes públicos, la demanda total ya no es la suma de las demandas individuales, sino que cada individuo consume la totalidad del servicio ofrecido. Cada unidad puede estar disponible a otros individuos, con la misma calidad, sin coste adicional. Una fragata de la marina, una vez disponible para defender al individuo A, está igualmente disponible para defender a B (Head, 1975, pp. 78).

La principal consecuencia de lo que acabamos de exponer es que los bienes públicos no generan flujos de caja, por lo que no es posible una valoración económica de los activos, como hacíamos cuando se distribuían bienes privados. Solo es posible valorarlos por los costes de sustitución del activo, que puede ser depreciado en casos de obsolescencia técnica o baja para el servicio. Estos bienes no se financian mediante precios, sino que se hace a través de los impuestos.

3.2. La contabilización de los bienes públicos

La contabilidad pública establece formas de contabilización de este tipo de bienes, que presentan una problemática diferente a los bienes privados.

El valor contable de un activo no generador de efectivo no puede superar a la cantidad de servicio recuperable, definida como el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso¹¹. Pero, en este caso, el valor en uso ya no puede ser calculado por el valor actual de un flujo financiero, porque no existe.

El valor en uso de estos activos es muy distinto del que contemplan las normas internacionales de contabilidad, dado que no generan flujos de efectivo; para ellos, el valor en uso es el valor presente del potencial de servicio restante de cada activo¹², que se determina como el costo de reposición depreciado del activo. Habrá que calcular el costo de reponer el potencial de servicio bruto del activo y depreciarlo, para reflejar el uso que ha sufrido el activo¹³.

¹¹ NICSP 21. 25.

¹² *Idem.* 44.

¹³ *Idem.* 45.

Un activo puede ser sustituido mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante reposición de su potencial de servicio bruto. La menor de ambas cantidades menos la amortización acumulada será el valor en uso.

4. Las entidades públicas

4.1. Clasificación de las entidades públicas

A lo largo de la segunda mitad del siglo XX, hemos asistido a un gran ritmo de creación de entes públicos, que son entes instrumentales de la administración fundadora, instrumentos de actuación en manos de ella para la gestión de un servicio (García de Enterría y Ramón Fernández, 2017, pp. 397). Surge de las necesidades de gestión de ciertos servicios especializados a los que conviene dar una organización propia, a la que, en muchos casos, acaba dotándose de personalidad jurídica. Vienen a compensar el aumento constante de las funciones administrativas del estado contemporáneo, evitando una congestión de los órganos de la administración general (García de Enterría y Ramón Fernández, 2017, pp. 398).

La creación de una persona jurídica supone el reconocimiento formal de su capacidad patrimonial y, por tanto, la imputación directa al mismo de sus ingresos y sus gastos, lo cual significa una excepción al principio de universalidad de los presupuestos generales del Estado. Los entes públicos tienen un patrimonio propio, un presupuesto propio, una tesorería y una contabilidad propia. Debilitan los controles que la ley establece para las administraciones públicas, de ahí la importancia que adquieren la contabilidad y la auditoría (García de Enterría y Ramón Fernández, 2017, pp. 399).

Estos entes se rigen por sus leyes de creación y sus estatutos, lo que ha dado lugar a una tipología muy diversa, a lo que trata de poner coto la Ley de régimen jurídico del sector público¹⁴. En el ámbito del sector público estatal, solo permite los siguientes tipos de entes¹⁵:

- a) Organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los cuales se clasifican en:
 - Organismos autónomos.
 - Entidades públicas empresariales.
- b) Autoridades administrativas independientes.

¹⁴ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

¹⁵ *Idem*. Artículo 84.1.

- c) Sociedades mercantiles estatales.
- d) Consorcios.
- e) Fundaciones del sector público.
- f) Fondos sin personalidad jurídica.
- g) Universidades públicas no transferidas.

De forma algo sorprendente, ya que vuelve a dejar abierta la tipología de entidades públicas, la disposición final octava de esta ley modifica el artículo dos de la Ley general presupuestaria, añadiendo a esta relación otros dos tipos de entes:

- h) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, en su función pública de colaboración con la Seguridad Social, así como con sus centros mancomunados.
- i) Cualesquiera organismos o entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.

La Ley general presupuestaria divide al sector público estatal en los siguientes sectores¹⁶:

1. El sector público administrativo, integrado por:
 - a) La Administración General del Estado, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.
 - b) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:
 - 1.^a Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.
 - 2.^a Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

¹⁶ Ley general presupuestaria. Artículo 3.

2. El sector público empresarial, integrado por:
 - a) Las entidades públicas empresariales.
 - b) Las sociedades mercantiles estatales.
 - c) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica no incluidos en el sector público administrativo.
3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

4.2. Clasificación desde el punto de vista contable

A efectos de la contabilidad, que es lo que en este trabajo nos ocupa, estas entidades pueden ser clasificadas en tres tipos¹⁷:

- Entidades del sector público administrativo: deberán aplicar los principios contables públicos, así como el desarrollo de los principios y normas establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública y sus normas de desarrollo.
- Entidades que integran el sector público empresarial: deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la Empresa Española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan.
- Fundaciones del sector público estatal: deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan.

En función de ello, la Ley general presupuestaria establece una división competencial clara¹⁸: la Intervención General de la Administración del Estado es el centro directivo de la contabilidad pública, al que compete proponer al ministro de Hacienda la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública y aprobar su normativa de desarrollo, así como los planes parciales o especiales de las entidades del sector público empresarial que se elaboren de acuerdo al Plan General de Contabilidad.

Clasificar a una entidad pública dentro del sector público administrativo o empresarial, en algunas ocasiones, no ha sido fácil.

¹⁷ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria. Artículo 121.

¹⁸ *Idem*. Artículo 125.

Los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la administración pública, tanto actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de esta¹⁹. Están sujetos a las normas de derecho administrativo²⁰, tienen un presupuesto limitativo²¹ y están sujetos al Plan General de Contabilidad Pública²².

Las entidades públicas empresariales son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión, que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado y que junto con el ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación²³. Se rigen por el derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en las leyes administrativas²⁴; tienen un presupuesto de explotación y otro de capital²⁵ y están sujetas al Plan General de Contabilidad²⁶. Los presupuestos de explotación y de capital estarán constituidos por una previsión de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio²⁷.

Las entidades públicas empresariales se financiarán mayoritariamente con ingresos de mercado. La ley entiende que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado cuando tengan la consideración de productor de mercado de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas²⁸. Establece con ello un criterio claro de diferenciación con las entidades del sector público administrativo: el estar incluidas en la contabilidad nacional dentro del sector de sociedades no financieras.

El Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales define el sector de sociedades no financieras (S. 11) como aquel compuesto por las unidades institucionales dotadas

¹⁹ Ley 40/2015. Artículo 98.1.

²⁰ *Idem*. Artículo 99.

²¹ Ley general presupuestaria. Artículo 46.

²² *Idem*. Artículo 121.

²³ Ley 40/2015. Artículo 103.1.

²⁴ *Idem*. Artículo 104.

²⁵ Ley general presupuestaria. Artículo 64.1.

²⁶ *Idem*. Artículo 121.

²⁷ *Idem*. Artículo 64.2.

²⁸ Ley 40/2015. Artículo 107.3.

de personalidad jurídica que son productores de mercado y cuya actividad principal es la producción de bienes y servicios no financieros²⁹. Continúa diciendo:

Se trata de las unidades institucionales siguientes:

[...]

Los productores públicos dotados de personalidad jurídica que son productores de mercado dedicados principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros³⁰.

[...].

Define al subsector «sociedades no financieras públicas» como el compuesto por todas las sociedades y cuasisociedades no financieras y por las instituciones sin fines de lucro, dotadas de personalidad jurídica que son productores de mercado y están sometidas a control de unidades de las administraciones públicas³¹.

De igual forma, el *Manual de Estadísticas de Finanzas del Gobierno* del Fondo Monetario Internacional define a las corporaciones como «entidades que son capaces de generar un beneficio u otras ganancias financieras a sus propietarios, están reconocidas por la ley como entidades legales separadas de sus propietarios, y se fundan con propósito de involucrarse en la producción de mercado» (IMF, 2014. 2.31).

La clave para clasificar a una unidad como una corporación en las estadísticas macroeconómicas no es su estatus legal sino la sustancia económica y la naturaleza de la entidad (IMF, 2014. 2.31).

Las corporaciones públicas, en contraste a las unidades de gobierno generales, son unidades institucionales que son fuente potencial de ganancias o pérdidas financieras para las unidades de gobierno que las poseen o las controlan. En algunos casos emiten acciones, en otros no, pero está claro que una unidad específica del gobierno controla sus actividades y es financieramente responsable de ello (IMF, 2014. 2.48).

Lo relevante para definir a un ente como entidad pública empresarial no es la naturaleza jurídica de sus ingresos, sino que «desarrolle actividades prestacionales, de gestión de servicios, o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación»³². En

²⁹ Reglamento (UE) n.º 549/2013, del Parlamento y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea. Anexo A. Capítulo 2. 2.45.

³⁰ *Idem.* 2.46.

³¹ *Idem.* 2.51.

³² Ley 40/2015. Artículo 103.1.

la actualidad, el problema de clasificación de un organismo no debería existir, ya que todos deben inscribirse el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local, en donde se recoge su clasificación a efectos de la contabilidad nacional³³.

Las normas internacionales de contabilidad del sector público se manifiestan en la misma línea, excluyendo de su ámbito de aplicación a las entidades públicas empresariales (*government business enterprise*)³⁴; disponiendo que deben someterse a las normas internacionales de contabilidad.

La traducción del término original inglés, *government business enterprise*, por empresa pública, en la traducción al español, pudiera ocasionar alguna confusión, que se disipa al definir a esta como una entidad que reúne las características siguientes³⁵:

- a) Es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- b) Se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad.
- c) En el curso normal de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos.
- d) No depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (distinta de compras de productos en condiciones de independencia).
- e) Es controlada por una entidad del sector público.

5. El deterioro de activos en los entes públicos empresariales

Tal y como dispone la Ley general presupuestaria, las entidades que integran el sector público empresarial «deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que la desarrollan»³⁶.

Adoptando el criterio establecido en las normas internacionales de contabilidad³⁷, el Plan General de Contabilidad dispone que se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recu-

³³ *Idem.* Artículo 107.3.

³⁴ Prólogo a las Normas Internacionales del Sector Público.10. IPSASB.

³⁵ NICSP. 1. 7.

³⁶ Ley general presupuestaria. Artículo 121.3.

³⁷ NIC 36.

perable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso³⁸.

El deterioro es la pérdida estimada en el valor de un activo que representa la dificultad de recuperar, a través de su uso, su venta u otra forma de disposición, la totalidad de su valor contable³⁹.

Una entidad dispone de dos formas de recuperar la inversión en un activo, cada una de las cuales motivará una metodología diferenciada para la obtención del importe recuperable (Del Busto Méndez, 2014, p. 145):

- Mediante la venta del mismo en el mercado, para lo cual el valor recuperable se debe considerar como el valor razonable de venta, menos los costes necesarios para llevarla a cabo. A esta estimación se denomina «valor realizable neto de venta».
- Mediante la incorporación del mismo a la actividad, de modo que la inversión se recuperaría por el valor actual de los flujos de efectivo que se esperan del activo, dentro de la actividad de la entidad. Se denomina a dicha estimación «valor en uso del activo».

La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos⁴⁰:

- Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de su utilización continuada como de su enajenación o disposición por otra vía al finalizar el uso del activo.
- Aplicar la tasa de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que no se pueda estimar. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo⁴¹. Se entenderá que el importe recuperable de un activo individual no se puede estimar cuando⁴²:

³⁸ Plan General de Contabilidad. Normas de registro y valoración. 2.ª Inmovilizado material. 2.2 Deterioro de valor.

³⁹ Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Segunda. 1.

⁴⁰ Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Tercera. 2.3.1.3.

⁴¹ *Idem*. Tercera. 2. Importe recuperable. 2.1. Disposiciones generales.4.

⁴² *Idem*. Tercera. 2.1. 5.

- El activo no genere flujos de efectivo a favor de la empresa derivados de su funcionamiento continuado que sean, en buena medida, independientes de los producidos por otros activos.
- Su valor en uso no esté próximo a su valor razonable menos los costes de venta necesarios.

La unidad generadora de efectivo es el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos⁴³.

Cuando no pudieran identificarse unidades generadoras de efectivo a un nivel inferior, desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales, la empresa en su conjunto se calificará como una unidad generadora de efectivo⁴⁴.

La pérdida por deterioro de un activo, individualmente considerado, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias, reduciendo el valor en libros del activo hasta su importe recuperable⁴⁵. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante⁴⁶.

Esto que aparentemente está muy claro, no lo está tanto, como veremos en el epígrafe siguiente, ya que una norma contable ha excluido de su aplicación a determinados entes.

6. Entes empresariales que se financian mediante tasas

6.1. Exclusión de las normas de valoración del Plan General de Contabilidad

El Ministerio de Hacienda ha aprobado una norma contable, de obligatorio cumplimiento por las entidades públicas empresariales que se financian mediante tasas o precios políticos, que obliga a considerar a sus activos como no generadores de efectivo, excluyéndolas de la aplicación de las normas de deterioro del Plan General de Contabilidad. Está destinada de

⁴³ *Idem.* Tercera. 1.1.

⁴⁴ *Idem.* Tercera. 4.1. Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo. 4.

⁴⁵ *Idem.* Tercera. 3.1.

⁴⁶ *Idem.* Tercera. 3.3.

forma especial a las entidades que construyen o generen infraestructuras⁴⁷. Todo ello a pesar de que la Ley general presupuestaria⁴⁸ o alguna ley sectorial como la Ley de puertos del Estado⁴⁹ dispongan que deben someterse al Plan General de Contabilidad. Estas entidades quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de las normas de registro y valoración sobre el deterioro del valor de los activos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)⁵⁰.

La diferencia fundamental que introduce esta norma es el considerar al valor en uso como el valor actual del activo estudiando su potencial de servicio en el momento del análisis. Determinándose su importe por referencia al coste de reposición depreciado del activo⁵¹. Ya no se calcula, por tanto, hallando el valor actual de los flujos de efectivo. Esta definición y la forma de calcularlo coinciden con la que hacen tanto el Plan General de Contabilidad Pública⁵² como las normas internacionales de contabilidad pública de valor en uso, para las unidades no generadoras de efectivo⁵³, como veremos luego.

Se deberá contabilizar una pérdida por deterioro en un activo no generador de flujos de efectivo si su valor contable supera a su importe recuperable, siendo este el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso⁵⁴. Dado que el valor en uso es equivalente al coste de reposición depreciado, se hace muy difícil que se contabilice el deterioro de un activo en estos entes; solo se produciría en aquellos casos en que quedasen total o parcialmente fuera de servicio.

Aunque para definir el deterioro dice basarse en las normas internacionales de contabilidad pública, esta norma que analizamos establece que cuando la identificación del potencial de servicio de un activo individualmente considerado no fuera evidente, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenece⁵⁵, lo que lo asemeja a lo que señala el Plan de Contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro,

⁴⁷ Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias. Artículo 2.

⁴⁸ Ley general presupuestaria. Artículo 121.3.

⁴⁹ Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante. Artículo 39.1.

⁵⁰ Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Primera. 4.

⁵¹ Orden EHA/733/2010. Anexo. Norma primera h.

⁵² PGCP. Primera parte. 6.^a 6.

⁵³ NICSP 21. 44.

⁵⁴ Orden EHA/733/2010. Anexo. Norma cuarta 2.

⁵⁵ *Idem*. Norma Cuarta 1.

como veremos luego. En ello se aparta de las normas internacionales de contabilidad pública que consideran que, dado que los requerimientos de la norma se aplican a los activos individuales, la adopción del concepto de unidad generadora de efectivo por analogía al de la NIC 36 sería innecesaria, porque es posible identificar el potencial de servicio de los activos individuales. Más aún, considera que su adopción introduciría excesiva complejidad en el reconocimiento del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo⁵⁶.

Lo que dispone esta norma es una contradicción en sus propios términos, ya que, si estas entidades no generasen flujos de efectivo, no serían consideradas como empresas en la contabilidad nacional, ni serían entidades públicas empresariales, ni figurarían como tales en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local, y les sería de aplicación el Plan General de Contabilidad Pública.

La introducción a la norma dice estar en sintonía con lo establecido en la norma internacional del sector público n.º 21, pero esta excluye de su ámbito de aplicación a las entidades públicas empresariales (*government business enterprises*)⁵⁷. Además, la norma internacional admite, sin ningún problema, que estas pueden tener la obligación de suministrar bienes y servicios a la comunidad sin cargo o con un cargo significativamente reducido⁵⁸.

Aplicando esta norma contable, podemos decir que la contabilidad de estas entidades públicas no refleja su imagen fiel. Además, la contabilidad deja de cumplir una parte importante de su función; ya que siendo organismos cuya actividad principal es invertir en obra pública, no se podrá controlar la actuación de los gestores, que pueden estar teniendo sobrecostes o inversiones fallidas económicamente sin que se pueda ejercer ningún control. Otra función de la contabilidad, que es el conocer la solvencia financiera del ente, tampoco se cumple, ya que puede llegar a haber pérdidas ocultas que la descapitalicen. No sirve, en fin, para hacernos un juicio de la valoración económica de los mismos.

6.2. La financiación mediante tasas

La orden ministerial hace de aplicación obligatoria sus normas referentes a los activos no generadores de efectivo a aquellas entidades que cobren tasas⁵⁹. Ello contrasta con lo dispuesto en la legislación contable. En contabilidad se registran ingresos, que como bien dice la NIC 18, pueden tener múltiples denominaciones⁶⁰. Estos son definidos por el

⁵⁶ NICSP 21. FC15.

⁵⁷ NICSP 21. 3.

⁵⁸ NICSP 21. 15.

⁵⁹ Orden EHA/733/2010. Artículo 2.

⁶⁰ NIC 18. Ingresos ordinarios. Objetivo.

Plan General de Contabilidad como incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios⁶¹; ello quiere decir que es indiferente que provengan de tasas, precios públicos o precios privados.

Además, el Plan General de Contabilidad dispone que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica⁶², y desde el punto de vista económico no hay diferencia entre precio y tasa.

Por otra parte, la financiación mediante tasas no está pensada para que los organismos pierdan dinero, sino todo lo contrario. La Ley de tasas y precios públicos dice que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya el hecho imponible⁶³.

La Ley de puertos es todavía más precisa, determina que el importe de las tasas se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente al bien de dominio público ocupado (tasa de ocupación) o la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio público o de la utilización de las infraestructuras portuarias (tasas de actividad y de utilización). En el caso de la tasa de utilización, la ley dice, además, que para fijar su importe se tendrán en cuenta «los costes directos e indirectos asociados a la dotación y mantenimiento de las infraestructuras portuarias, incluyendo los de estructura que se le imputen, los financieros, los de amortización del inmovilizado y los necesarios para garantizar el adecuado desarrollo de la infraestructura y de los servicios inherentes a la misma»⁶⁴.

Un mismo servicio público puede ser abonado mediante una tarifa (pago del recibo del agua a una empresa concesionaria del servicio) o una tasa (el mismo pago si el que suministra el servicio es el ayuntamiento), en función de cuál sea el sujeto perceptor del mismo (Villar Rojas, 2000, p. 67).

Tasa y precio son, desde el punto de vista económico, la misma cosa. La diferencia es jurídica: cuando el servicio que se preste es obligatorio para el ciudadano, o se preste por los organismos del sector público en régimen de monopolio, debe regularse como una tasa, por mandato del Tribunal Constitucional⁶⁵; porque esta tiene unas garantías jurídicas, en su determinación, exacción y cobro, que el precio no tiene. Las prestaciones patrimonia-

⁶¹ Real Decreto 1514/2007. Marco conceptual de la contabilidad. 4.º Elementos de las cuentas anuales. 4. Ingresos.

⁶² Marco conceptual de la contabilidad. 1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

⁶³ Ley 8/1989, de tasas y precios públicos. Artículo 7.

⁶⁴ Real Decreto legislativo 2/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante. Artículo 164.

⁶⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre.

les coactivamente impuestas están sometidas al principio de reserva de ley, y ello sucede si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación no ha sido realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado o en el origen de la constitución de la obligación no ha concurrido su libre voluntad⁶⁶. Estos criterios, como no podía ser de otro modo, fueron recogidos en la ley de modificación de la Ley de tasas y precios públicos⁶⁷, que da una nueva redacción al artículo 6 a la Ley de tasas, que marca el contenido de estas en el hecho de que los servicios o actividades sean de recepción obligatoria para el obligado tributario o no se presten por el sector privado⁶⁸. Todo ello es independiente de la clasificación económica que queramos hacer.

Al margen de que algún servicio concreto pueda cobrarse por debajo del coste, lo cierto es que estas entidades generan beneficios, como se puede ver en sus cuentas anuales, que sirven para autofinanciarse; quiere esto decir que en su conjunto las tasas se devengan por importes superiores a los costes. Pero esto también puede suceder en una empresa monopolista, que se puede ver obligada, por diversos motivos, a vender un producto concreto por debajo de su coste y ello no desvirtúa su carácter generador de flujos de caja.

7. El deterioro de valor en el sector público administrativo

La Ley general presupuestaria introduce en la contabilidad pública con rango de ley la definición de activo iniciada por el IASB en las normas internacionales de contabilidad. Entre los principios contables públicos recoge: «El reconocimiento de activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos debe realizarse, desde el punto de vista económico-patrimonial, en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, sin perjuicio de los criterios que se deban seguir para su imputación presupuestaria»⁶⁹.

El Plan General de Contabilidad Pública dispone que «el deterioro de un activo perteneciente al inmovilizado material, se determinará, con carácter general, por la cantidad que exceda el valor contable de un activo a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa»⁷⁰. El importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso⁷¹.

⁶⁶ *Ibid.* Fundamento jurídico 3.

⁶⁷ Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

⁶⁸ Ley 8/1989, de tasas y precios públicos. Artículo 6.

⁶⁹ Ley general presupuestaria. Artículo 122. 1 b).

⁷⁰ Plan General de Contabilidad Pública. Segunda Parte. 2.ª Inmovilizado material. 8. Deterioro.

⁷¹ *Idem.* Primera Parte. 6.º Criterios de valoración. 8. Importe recuperable.

La novedad respecto al Plan General de Contabilidad está en la definición de valor en uso. Distingue entre activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad y activos portadores de potencial de servicio⁷².

El valor en uso de aquellos activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el uso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos⁷³.

El valor en uso de los activos portadores de potencial de servicio para la entidad es el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste que refleja el uso ya efectuado del activo⁷⁴.

Resultan mucho más claras las normas internacionales de contabilidad pública⁷⁵ que dividen los bienes de las entidades públicas administrativos en dos tipos: activos no generadores de efectivo y activos generadores de efectivo.

Son activos generadores de efectivo los mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios⁷⁶.

Define a los activos no generadores de efectivo, por exclusión, como aquellos que no están incluidos en la categoría anterior⁷⁷. Su valor en uso es el valor presente del potencial de servicio restante del activo⁷⁸. En este caso el deterioro de valor refleja una disminución en la utilidad de un activo para la entidad que lo controla. Un activo se considera que ha deteriorado su valor si ya no es capaz de proveer a la entidad con potencial de servicio, por lo que tiene poca o ninguna utilidad para contribuir al logro de los objetivos de la entidad⁷⁹.

El valor en uso de los activos no generadores de efectivo se determina mediante el coste de reposición depreciado del activo⁸⁰. El coste de reposición de un activo es el coste de re-

⁷² *Idem.* 6. Valor en uso.

⁷³ *Idem.*

⁷⁴ *Idem.*

⁷⁵ NICSP 21 y NICSP 26.

⁷⁶ NICSP 21. 16. NICSP 26. 14.

⁷⁷ NICSP 21. 14.

⁷⁸ *Idem.*

⁷⁹ *Idem.* Deterioro. 23.

⁸⁰ *Idem.* 45.

poner el potencial bruto de servicio. Un activo puede ser repuesto o por reproducción (réplica) de un activo ya existente o mediante su reposición de su potencial bruto de servicio. El coste de reposición depreciado es el menor entre el coste de reproducción y el coste de reposición menos la amortización acumulada, con base en ese coste⁸¹. Quiere esto decir que los activos con exceso de capacidad, sobrecostes no justificados o en situación de inactividad deberían ser objeto de correcciones valorativas.

Estos criterios son coincidentes con los establecidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad para el caso de que los elementos del activo no puedan valorarse de manera fiable, para los que dispone que se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder⁸².

El deterioro de valor de un activo no generador de efectivo puede producirse por diversas causas, entre ellas⁸³:

- Cese, o casi, en la demanda o necesidades de los servicios que provee el activo.
- Se han producido, o se van a producir, cambios significativos de largo plazo, con efectos adversos en la entidad, en el entorno tecnológico, legal o político en el que opera.
- Daños físicos en el activo.
- Se han producido, o se van a producir, cambios significativos en la forma en que el activo es usado, tales como que el activo quede sin uso o que haya que reevaluar su vida activa.
- Una decisión de paralizar la construcción de un activo antes de que haya finalizado o que esté en condiciones de uso.
- Evidencias que indican que la ejecución del servicio del activo es, o será, significativamente peor de lo esperado.

Las normas internacionales de contabilidad del sector público contemplan la posibilidad de que un activo sea al mismo tiempo generador y no generador de efectivo⁸⁴. En este caso solo se aplicará la norma de obtención del valor en uso de los activos generadores de

⁸¹ IPSAS 21. 45.

⁸² Plan General de Contabilidad. Marco conceptual. 2. Valor razonable.

⁸³ NICSP. La identificación de un activo que pudiera estar deteriorado. 27.

⁸⁴ NICSP 21. 16 y 17.

efectivo si los flujos económicos que genera son significativos. En estas entidades la presunción es que los activos no son generadores de efectivo⁸⁵.

El Plan General de Contabilidad Pública también admite la revalorización de activos⁸⁶, aunque solo en aquellos casos en los que el mercado sea suficientemente significativo y transparente.

8. El deterioro de activos en el sector público fundacional

Como ya hemos indicado, a las fundaciones del sector público estatal se les aplica el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos⁸⁷. Este realiza un tratamiento de los elementos del activo similar al que hace el Plan General de Contabilidad Pública, dividiendo a los bienes que los integran entre bienes de inmovilizado generadores de flujo de efectivo y bienes de inmovilizado no generadores de flujo de efectivo⁸⁸.

Son bienes de inmovilizado generadores de flujo de efectivo los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o prestación de servicios⁸⁹. Nos dice esta norma que un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

Son bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio⁹⁰.

El criterio para determinar la existencia de un deterioro de valor es similar al establecido en el Plan General de Contabilidad, esto es, cuando el valor contable es superior al valor recuperable; siendo este el mayor entre el valor razonable y el valor en uso⁹¹.

⁸⁵ *Idem.* 18.

⁸⁶ Segunda parte. 2.ª Inmovilizado material. 6. B.

⁸⁷ Ley general presupuestaria. Artículo 121.4.

⁸⁸ Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. Segunda parte. Normas de registro y valoración. 2.ª Inmovilizado material. 1. Definiciones.

⁸⁹ *Idem.*

⁹⁰ *Idem.*

⁹¹ *Idem.* 3.2.2.

La novedad respecto al PGC es la definición de valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo, que ahora es «el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro, en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición»⁹². Esta definición es similar a la que hace el Plan General de Contabilidad Pública.

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo de la entidad que lo controla⁹³.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado⁹⁴.

El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos define la unidad de explotación o servicio de forma similar a la que definía la unidad generadora de efectivo el Plan General de Contabilidad: «es el grupo identificable más pequeño de activos que genera rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos»⁹⁵.

9. Evaluación del deterioro al cierre del ejercicio

9.1. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad

El Plan General de Contabilidad no obliga a comprobar anualmente el valor de los elementos del inmovilizado material. Sí dispone que, al menos al cierre del ejercicio, la empresa debe evaluar si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo están deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables, efectuando las correcciones valorativas que procedan⁹⁶.

Las normas de registro y valoración del ICAC establecen una relación de hechos y circunstancias que deben ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe algún indicio

⁹² *Idem*. Primera parte. Marco conceptual de la contabilidad. 6.º Criterios de valoración. 5.

⁹³ *Idem*. 3.2.1.

⁹⁴ *Idem*. 3.2.

⁹⁵ *Idem*. Normas de registro y valoración. 2.ª Inmovilizado material. 1. Definiciones. C.

⁹⁶ Plan General de Contabilidad. Segunda Parte. Inmovilizado material. 2.2.

de que el valor de un activo se ha deteriorado⁹⁷; desarrollando lo establecido por las normas internacionales de contabilidad⁹⁸:

- Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal competitivo o económico en general, en los que opera la empresa, acaecidos durante el ejercicio o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión, que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa a largo plazo sobre ella.
- Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.
- Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.
- El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.
- Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.
- Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo, acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la empresa.
- Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.
- Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.
- Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

⁹⁷ Resolución de 18 de septiembre de 2013. Tercera. 1.3.

⁹⁸ NIC 36. 12.

También advierte de que esta relación de indicios no es exhaustiva. La empresa deberá contemplar cualquier otro indicio indicativo de deterioro de sus activos y, en su caso, determinar el importe recuperable del activo. En cualquier caso, se deberán identificar los eventos o circunstancias que pudieran tener un impacto significativo en el valor recuperable del activo⁹⁹.

9.2. Entidades empresariales financiadas mediante tasas

Como hemos dicho, existe una norma contable específica para este tipo de entidades, que también establece que al cierre del ejercicio hay que evaluar si existen indicios de deterioro de activos¹⁰⁰.

Esta norma recoge los indicios de deterioro de las normas de registro y valoración del ICAC con tres omisiones¹⁰¹:

- Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

Esta es una omisión importante, ya que el tipo interés es un elemento esencial para calcular el valor actual de los flujos económicos futuros. Parece claro que la orden no contempla esta forma de cálculo y piensa que siempre se va a utilizar el valor de reposición, que normalmente va a coincidir con el valor contable.

- El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil. Puede entenderse esta omisión, por la escasa relevancia que tiene en este tipo de entidades.
- Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención. Tampoco se puede entender esta omisión, ya que este tipo de entidades reciben subvenciones (fondos FEDER, por ejemplo) que en algunas ocasiones deben reintegrar.

9.3. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública

De igual forma, el Plan General de Contabilidad Pública obliga a que, al menos al cierre del ejercicio, la entidad evalúe si existen indicios de que algún elemento del inmoviliza-

⁹⁹ Resolución de 18 de septiembre de 2013. Tercera.1.4.

¹⁰⁰ Orden EHA/733/2010. Anexo. Segunda.1.

¹⁰¹ *Idem.* 3.

do material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable, efectuando las correcciones valorativas que procedan¹⁰².

Dispone que, para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material, la entidad debe tener en cuenta las siguientes circunstancias¹⁰³:

1. Fuentes externas de información:

- a) Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- b) Disminución significativa del valor de mercado del activo, si este existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

2. Fuentes internas de información:

- a) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- c) Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de un potencial de servicio, la entidad deberá tener en cuenta, entre otras, además de las circunstancias anteriores, las siguientes¹⁰⁴:

- a) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- b) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados.

Esta norma se aparta, en alguna forma, de las normas internacionales de contabilidad pública¹⁰⁵. El Plan General de Contabilidad Pública establece como indicio la interrupción de la

¹⁰² Plan General de Contabilidad Pública. Segunda parte. 8.

¹⁰³ *Idem.*

¹⁰⁴ *Idem.*

¹⁰⁵ NICSP 21. 27. NICSP 26. 25.

construcción del activo o el cese o reducción significativa de la demanda solo para el inmovilizado material portador de potencial de servicio; sin que podamos comprender por qué no se aplica a todos los activos. Por otra parte, las normas internacionales señalan como indicio de deterioro de los activos generadores de efectivo, además de los anteriores, el aumento de los tipos de interés que puedan afectar probablemente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, lo que hará disminuir de forma significativa su importe¹⁰⁶. Creemos que esta omisión en nuestras normas es importante porque la tasa de descuento es un elemento esencial para calcular el valor en uso, en los activos generadores de efectivo.

9.4. Entidades sujetas al Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos

El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos también dispone que la entidad debe evaluar, al fin del ejercicio, si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar sus importes recuperables, efectuando las correcciones valorativas correspondientes¹⁰⁷. No existe aprobada ninguna norma que determine los indicios a tener en cuenta para llevar a cabo esta evaluación.

10. Conclusiones

1. La contabilidad pública tiene notables diferencias con la contabilidad de la empresa privada, dado sus diferentes objetivos, usuarios, bienes y servicios que refleja y entorno en el que opera. En la contabilización del inmovilizado material se ponen de manifiesto estas diferencias.
2. Los nuevos paradigmas contables que se han incorporado a las normas internacionales de contabilidad inciden de forma importante en la contabilización del inmovilizado y han tenido su reflejo en las normas de contabilidad pública.
3. En el sector público ha habido una enorme proliferación de entes de todo tipo que desde el punto de vista contable se pueden dividir en tres tipos: los sujetos al Plan General de Contabilidad, los sujetos al Plan General de Contabilidad Pública y los sujetos al Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
4. La diferencia más importante entre las normas contables anteriores estriba en la definición de valor en uso, que es el valor actual de los flujos de efectivo previstos, en la contabilidad de empresa, y es el valor actual del activo considerando

¹⁰⁶ *Idem.* NICSP 26. 25. C.

¹⁰⁷ Resolución de 26 de marzo de 2013. Segunda parte. 2.^a 3.2.

su potencial de servicio futuro, en los otros dos. En este último caso el valor en uso coincide con el valor de reposición.

5. Una norma contable establece que los entes públicos que se financien con tasas calculen el valor en uso del inmovilizado material con los criterios de las normas internacionales de contabilidad pública, en lugar de hacerlo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y la norma contable del ICAC, que es lo que establece la ley. Esto hace que la contabilidad de estos organismos no refleje su imagen fiel.
6. Ninguno de los tres planes de contabilidad mencionados obliga a que se compruebe anualmente el valor del inmovilizado material. Al final del ejercicio, hay que evaluar si existen indicios de deterioro, en cuyo caso habrá que realizar las correcciones valorativas correspondientes. La lista de hechos a tener en cuenta para analizar estos indicios es mucho más exhaustiva en los entes plenamente sujetos al Plan General de Contabilidad que en los financiados mediante tasas o los sujetos al Plan General de Contabilidad Pública. Las entidades sin fines de lucro no tienen establecido legalmente un test específico de deterioro.

Referencias bibliográficas

- Busto Méndez, J. del. (2014). Resolución del ICAC sobre el deterioro de valor de los activos (I): inmovilizado y unidades generadoras de efectivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 371, 143-184.
- Ernst and Young. *International GAAP*. Published by Lexis and Nexis.
- Ernst and Young. *International GAAP 2017: Generally Accepted Accounting Practice*.
- García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. (2017). *Curso de Derecho Administrativo I*. Ed. Civitas.
- Head, J. (1975). *Public Goods and Public Welfare*. Duke University Press.
- Hicks, J. (1939). *Value and Capital*. Oxford University Press.
- IASB. (2018). *The Conceptual Framework For Financial Reporting*.
- IASB. NIC 36. *Deterioro de valor de los activos*.
- IMF. (2014). *Government Finance Statistics Manual*.
- IPSASB. NICSP 1. *Presentación de estados financieros*.
- IPSASB. NICSP 21. *Deterioro de valor de activos no generadores de efectivo*.
- IPSASB. NICSP 26. *Deterioro de valor de activos generadores de efectivo*.
- Ley 8/1989, de 13 abril, de tasas y precios públicos.
- Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.



- Lewis, R. y Pendrill, D. (2003). *Advanced Financial Accounting*. Pearson Education.
- Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.
- Orden EHA/1037/2010, de 23 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1514/2007, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante.
- Reglamento (UE) n.º 549/2013, del Parlamento y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea.
- Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Ruppel, W. (2009). *Governmental Accounting Made Easy*. John Wiley and Sons.
- Samuelson, P. (1954a). The Pure Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, 36(4).
- Samuelson, P. (1954b). Pure Theory of Public Expenditure and Taxation. En J. Margolis y H. Guitton (Eds.), *Public Economics*. Palgrave-McMillan.
- Samuelson, P. (1955). Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, 37(4).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre. BOE de 12 de enero de 1996.
- Villar Rojas, F. (2000). *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos*. Editorial Comares.